

**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES  
MENCIÓN TRIBUTOS ÁREA RENTAS INTERNAS**

**CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA  
DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
Caso: Instituto de Transporte Masivo de Mérida**

Autor: Yudith M. Chacón Ramírez

Tutor: Abg. Maricela Guillen Rangel

Mérida, mayo 2007.

**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES  
MENCIÓN TRIBUTOS ÁREA RENTAS INTERNAS**

**APROBACION DEL TUTOR**

En mi carácter de tutor del Trabajo de grado presentado por la ciudadana **YUDITH MARLENY DEL C. CHACÓN RAMÍREZ**, portadora de la Cédula de Identidad V.- 8.088.675 para optar al Grado de Especialista en Ciencias Contables Mención Tributos Área Rentas Internas, cuyo Título es *Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias en Materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado. Caso: Instituto de Transporte Masivo de Mérida*, considero que dicho trabajo reúne los requisitos y meritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del jurado que se designe.

En la ciudad de Mérida, a los quince de mayo de 2007.

---

**Abogada Maricela Guillén Rangel Esp.  
C.I. N° V.- 10.236.433**

## ÍNDICE GENERAL

	<b>pp.</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	1
<b>CAPÍTULO</b>	
<b>I EL PROBLEMA</b>	
Planteamiento del Problema	3
Objetivos de la Investigación	8
Justificación e Importancia de la Investigación	9
Alcance	11
<b>II MARCO TEÓRICO</b>	
Antecedentes de la Investigación	13
Bases Teóricas	15
Bases Legales	51
Operacionalización de las Variables	61
<b>III MARCO METODOLÓGICO</b>	
Diseño de la Investigación	63
Tipo de Investigación	65
Caso de Estudio	66
Técnicas e Instrumentos para la Recolección de los Datos	59
Validez de los Instrumentos	60
Técnicas de Procesamiento y Análisis de Datos	68

<b>IV PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS</b>	
Obligaciones Tributarias de los Entes Públicos como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado	69
<b>Procedimiento aplicado por TROLMÉRIDA para la retención y enteramiento del IVA</b>	
Procedimiento para realizar la retención de impuesto al valor agregado (IVA) a facturas de proveedores ordinarios.	85
Procedimiento para realizar la retención de impuesto al valor agregado (IVA) a contratos de obras civiles o electromecánicas canceladas mediante presentación de valuaciones.	92
Grado de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias por parte de TROLMÉRIDA relacionadas con las retenciones de IVA	96
<b>Debilidades y Fortalezas en el procedimiento de retención y enteramiento del IVA en el TROLMÉRIDA</b>	108
Debilidades en el procedimiento de retención y enteramiento del IVA en el TROLMÉRIDA	109
Fortalezas en el procedimiento de retención y enteramiento del IVA en el TROLMÉRIDA	111
<b>V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>	
Conclusiones	113
Recomendaciones	115
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	117
<b>ANEXOS</b>	120

**pp.**

**Anexo – A:** Entrevista estructurada dirigida al departamento de coordinación de fideicomiso y contabilidad del instituto de transporte masivo de Mérida (TROLLMÉRIDA) para diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención del impuesto al valor agregado por parte de TROLLMÉRIDA

**Anexo – B:** Fichas de Trabajo

**Anexo – C:** Formato para la Validación de Instrumento de Recolección de Información

**Anexo – D:** Comprobante de Retención

**Anexo – E:** Formato Libro de Compra (Control Interno)

**Anexo – F:** Providencia Administrativa

**Anexo – G:** Participación al SENIAT

## **LISTA DE CUADROS**

<b>Cuadro</b>		<b>pp.</b>
<b>1</b>	Operacionalización de las Variables	61
<b>2</b>	Definición de Entes Públicos	70
<b>3</b>	Exclusiones según la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A	72
<b>4</b>	Porcentaje de Retención-Cálculo del Monto a Retener	73
<b>5</b>	Oportunidad y forma para enterar el impuesto retenido	77
<b>6</b>	Registros contables del proveedor-Formatos electrónicos	81
<b>7</b>	Actualización de datos	82
<b>8</b>	Sanciones por Incumplimiento	83
<b>9</b>	Formato TXT	90
<b>10</b>	Ficha de Trabajo N° 1	99
<b>11</b>	Ficha de Trabajo N° 2	100
<b>12</b>	Ficha de Trabajo N° 3	101
<b>13</b>	Ficha de Trabajo N° 4	102
<b>14</b>	Ficha de Trabajo N° 5	103
<b>15</b>	Ficha de Trabajo N° 6	104
<b>16</b>	Ficha de Trabajo N° 7	105
<b>17</b>	Análisis de los Pagos de Retenciones Año 2005	106
<b>18</b>	Análisis de los Pagos de Retenciones Año 2006	107
<b>19</b>	Resumen de los Pagos de Retenciones Año 2006	108

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Cuadro</b>		<b>pp.</b>
<b>1</b>	Clasificación de los Tributos	31
<b>2</b>	Organigrama del Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLLMÉRIDA)	50

**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**  
**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES**  
**MENCIÓN TRIBUTOS ÁREA RENTAS INTERNAS**

**CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA  
DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**  
**Caso: Instituto de Transporte Masivo de Mérida**

Autor: Yudith M. Chacón Ramírez  
Tutor: Abg. Maricela Guillen Rangel  
Año: Mayo de 2007

**RESUMEN**

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto nacional que grava los consumos, teniendo actualmente un carácter relevante para el Estado en virtud del mecanismo de retención establecido al referido impuesto. Así, las retenciones en materia de impuesto al valor agregado, constituyen una herramienta de control para la Administración Tributaria, a través del establecimiento de obligaciones que deben ser cumplidas por los agentes de retención. Ahora bien, la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades dicta la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A, publicado en Gaceta Oficial N° 38.136 de fecha 28 de febrero de 2005, reimpresa por error material en la Gaceta Oficial N° 38.188 de fecha 17 de mayo de 2005, mediante la cual se designan a los Entes Públicos como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado. Con base a la nombrada providencia y el ordenamiento rector de la materia tributaria el investigador realiza el presente trabajo, con la finalidad de diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto al Valor Agregado por parte del Instituto de Transporte de Mérida. (TROLMERIDA), por cuanto este organismo tiene bajo su responsabilidad la construcción de la obra civil y electromecánica de mayor envergadura y cuantía para el desarrollo del Servicio de Transporte Masivo de Mérida y dadas las características de las operaciones que realiza y procesan así como de su personalidad jurídica calificada como agente de retención. La Investigación se ubica en una investigación documental y de campo con un nivel perceptual de tipo descriptivo. Como conclusiones se observan debilidades producidas en la red que generan inconvenientes a la hora de presentar las declaraciones y enterar el impuesto retenido y como fortalezas se pudo encontrar que TROLMERIDA posee un personal capacitado en materia fiscal como administrativa- contable.

**Palabras Claves:** Retención, Obligación, Impuesto al Valor Agregado, Contribuyente, Administración Tributaria y Entes Públicos.



## **INTRODUCCIÓN**

El Sistema Tributario en Venezuela actualmente constituye una pieza clave para el marco de la economía nacional, ya que el Estado logra obtener los recursos que necesita para coadyuvar con los gastos públicos así como lo dispone el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

La Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.136 de fecha 28 de febrero de 2005, relacionada con la designación de los entes públicos nacionales como agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado, forma parte de este sistema dando origen a un régimen fiscal que establece una serie de obligaciones tributarias inherentes a los sujetos pasivos previstos en la mencionada providencia.

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto nacional que grava los consumos, tiene que ser abonado por las personas en cada una de las etapas del proceso económico, en proporción al valor agregado del producto, así como sobre la realización de determinadas obras y locaciones, y la prestación de servicios. Se dice que este impuesto es relevante para el Estado ya que se recauda mensualmente y además a través del mecanismo de retención, se asegura el pago del mismo. Las retenciones constituyen una herramienta de control para la Administración Tributaria, a través del establecimiento de obligaciones que deben ser cumplidas por los agentes de retención.

Por estas razones se pretende diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto al Valor Agregado por parte del Instituto de Transporte de Mérida. (TROLMERIDA).

La investigación se encuentra estructurada de la siguiente manera:

En el Capítulo I se presenta el problema, contiene el planteamiento del mismo, los objetivos de la investigación, tanto general como específicos, la justificación y el alcance.

El Capítulo II contiene el marco teórico de la investigación, en él se incluyen los antecedentes, las bases teóricas y legales, y el sistema de variables.

En el Capítulo III se expone el marco metodológico, que representa las diversas estrategias que se utilizaron para desarrollar la investigación, presentando el diseño y tipo de investigación, el caso de estudio, las técnicas e instrumentos de recolección de información, la validez y confiabilidad de los mismos y las técnicas de procesamiento y análisis de los datos.

En el Capítulo IV se muestra el análisis de los resultados obtenidos mediante la aplicación de la entrevista estructurada dirigida al departamento de coordinación de fideicomiso y contabilidad del Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMÉRIDA), así como también los resultados obtenidos en las fichas de trabajo.

En el Capítulo V, el investigador presenta las conclusiones y recomendaciones de la investigación.

Al final se presenta las Referencias Bibliográficas utilizadas en la investigación y los anexos, estos últimos están conformados por los Instrumentos y la validación de que se utilizaron entre otros.

## **CAPITULO I**

### **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

#### **Planteamiento del Problema**

La relación jurídica tributaria es la que establece al Estado como obligación de derecho público en ejercicio de su poder de imperio con los sujetos pasivos (contribuyentes y responsables) quienes tienen la obligación de pagar una prestación dineraria o tributo a que haya lugar según lo previsto en la ley como hecho imponible.

En virtud de ello, la relación mencionada da lugar al surgimiento de la obligación tributaria cuando por una parte, existe una prestación jurídica patrimonial (deuda tributaria) y, por la otra, a un determinado procedimiento para la fijación del tributo (determinación).

Según el artículo 13 del Código Orgánico Tributario de 2001 se establece que la “Obligación Tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley”. De lo anterior, se desprende que, en la obligación tributaria subsisten dos sujetos, el activo, representado por el Estado, y los sujetos pasivos como obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea, como lo dispone el referido Código, en “calidad de contribuyentes o responsables”.

Los contribuyentes son los sujetos pasivos, respecto de los cuales se verifica el hecho imponible. Por su parte los responsables, son aquellos que sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes. Estos son los agentes de retención y percepción. En este orden, Badell (2005), considera el sujeto pasivo como el sujeto obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, y expresa que tal condición puede

adquirirla un determinado sujeto, de acuerdo a las siguientes circunstancias:

- a. Cuando el hecho imponible de la obligación tributaria se verifique respecto de él, en cuyo caso se dice que es sujeto pasivo en calidad de Contribuyente.
- b. Cuando el sujeto, sin tener la condición de contribuyente, deba por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a estos, en cuyo caso trataría de un sujeto pasivo en condición de responsable. (p.63)

Por su parte, Quintana (2000), comenta que en atención a lo previsto en el “Código Orgánico Tributario, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) diferencia dos categorías de sujetos pasivos: Los Contribuyentes, ya sean ordinarios u ocasionales; y los responsables en calidad de agentes de retención o de percepción” (p.34).

En efecto, la referida Ley del Impuesto al Valor Agregado, estableció la posibilidad de que la Administración Tributaria, designará sujetos pasivos responsables, en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y en este sentido el artículo 11 *ejusdem* establece:

La Administración Tributaria, podrá designar como responsables del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta Ley.

Es así, que de conformidad con el artículo anteriormente señalado, el Servicio Autónomo Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en ejercicio de sus facultades como Administración Tributaria; dicta la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A, publicado en Gaceta Oficial N° 38.136 de fecha 28 de febrero de 2005, reimpresa por error material en la Gaceta Oficial N° 38.188 de fecha 17 de mayo de 2005, mediante la cual se designan a los Entes Públicos como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado, específicamente en el artículo 1, el cual establece:

Se designan agente de retención del impuesto al valor agregado a los entes públicos nacionales, estatales y municipales por las adquisiciones de bienes

muebles y las recepciones de servicios gravados que realicen de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto.

En los casos de fideicomisos, el fideicomitente fungirá como agente de retención, siempre y cuando se trate de algunos de los entes públicos a los que se refiere esta Providencia.

A los efectos de la providencia, se señalan como entes públicos nacionales, a la Presidencia de la República y las Oficinas Nacionales que haya creado, la Vicepresidencia Ejecutiva, los Ministerios, los Servicios Autónomos, la Procuraduría General de la República, la Asamblea Nacional, el Ministerio Público, la Contraloría General de la República, la Defensoría del Pueblo, el Consejo Nacional Electoral, la Dirección Ejecutiva de la Magistratura, el Consejo Moral Republicano, las Oficinas Nacionales, el Banco Central de Venezuela, la Iglesia Católica, los Institutos Autónomos, las Fundaciones, Asociaciones y Sociedades Civiles, las Universidades, Colegios Profesionales y Academias, el Parlamento Latinoamericano y el Parlamento Andino, y los entes descentralizados funcionalmente.

Asimismo, los entes públicos estatales y municipales, serán los organismos ejecutivos y legislativos, las Contralorías Estadales y Municipales, los Institutos Autónomos y los entes descentralizados funcionalmente con fines empresariales.

Es importante destacar que el mecanismo de retención es concebido como un medio de financiamiento público que permite obtener ingresos de forma anticipada, que en la mayoría de los casos aún no han sido causados, siendo ello una garantía en el cumplimiento de la obligación tributaria a un impuesto definitivo pagado anticipadamente. Al respecto, Villegas (citado por Badell, 2005), expresa:

Los agentes de retención detraen el importe correspondiente de las sumas que deben sufragar a sus acreedores en su posición de solvens. El agente de retención es, por tanto, un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto con un importe dinerario propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte correspondiente al fisco en concepto de tributo. (p.75)

De esta manera, los organismos públicos nacionales, estatales y municipales, en su condición de agentes de retención, son llamados a coadyuvar con la Administración Tributaria Nacional, en el proceso de recaudación, siendo ellos los responsables directos, con lo cual surgen obligaciones tributarias, que deben ser cumplidas efectivamente por dichos organismos. Al respecto, cabe destacar, que efectuada la retención, el agente de retención es el único responsable ante la Administración Tributaria, por el importe retenido, respondiendo solidariamente con el contribuyente, en caso de no realizar la retención o percepción.

Estas obligaciones tributarias, en términos generales consisten en la obligación de retener y enterar el tributo, así como el cumplimiento de otras obligaciones y deberes de carácter formal, cuyo incumplimiento generaría las sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario. No obstante, deben ser bien precisadas y determinadas por los funcionarios públicos responsables del proceso de retención y enteramiento del impuesto, a los fines de evitar errores materiales o formales por desconocimiento de la normativa tributaria. De ahí la necesidad de conocer y establecer con precisión el alcance de esas obligaciones tributarias, creadas a los organismos públicos como agentes de retención del IVA, en virtud de no incurrir en algún tipo de ilícito tributario, ya sea formal, material o sancionado con pena restrictiva de libertad, lo que además podría ocasionarle al funcionario público sanciones por responsabilidad disciplinaria y administrativa, en el ejercicio de sus funciones.

En tal sentido, es de vital importancia que el ente designado como Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado, conozca todos los aspectos relacionados con la normativa legal vigente en materia de IVA, para determinar la responsabilidad en el cumplimiento de la obligación tributaria derivada de la colaboración en la recaudación de este impuesto, así como los aspectos teóricos y prácticos vinculados con el modo, período, lugar y tiempo para practicar y enterar el tributo como lo establece la norma.

Aunado a ello, es importante conocer el mecanismo seguido por un determinado organismo, en el proceso de retención y enteramiento del IVA, a los fines de verificar la efectividad y fluidez del procedimiento automatizado utilizado de conformidad con

lo previsto en la Providencia N° SNAT/2005/0056-A, y los posibles inconvenientes o errores que se pudieran generar en su utilización, sus causas y consecuencias, pudiendo además identificarse las debilidades y fortalezas en el proceso de retención y enteramiento electrónico a través del portal del SENIAT, lo que permitirá establecer con precisión el cumplimiento por parte del organismo,

de sus obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto al Valor Agregado.

Por todo lo expuesto, surge la motivación de realizar la presente investigación sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado en el Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMERIDA), creado jurídicamente como Instituto autónomo dependiente de la Gobernación del Estado Mérida, bajo decreto No. 923, publicado en Gaceta Oficial del Estado Mérida de fecha 06 de mayo de 2005, con el objeto general de fomentar, estudiar, planificar, promocionar, coordinar, financiar, inspeccionar y ejecutar programas de infraestructura y superestructura para garantizar la prestación directa, continua, eficaz y eficiente del Servicio de Transporte Público Masivo en el Área metropolitana de Mérida, con plena autonomía de gestión.

Se escogió este organismo por la magnitud y las características especiales de las operaciones que se realizan y procesan, las cuales son efectuadas tanto en moneda nacional como en moneda extranjera, tomando en cuenta que el Instituto Autónomo de Transporte Masivo de Mérida, tiene bajo su responsabilidad, la construcción de la obra civil y electromecánica de mayor envergadura y cuantía para el desarrollo del Servicio de Transporte Masivo de Mérida.

Como consecuencia, de la problemática planteada surgen las siguientes Interrogantes para el desarrollo de esta investigación:

¿Cuáles son las obligaciones tributarias que surgen para los organismos públicos, como consecuencia de la providencia que los designa como agentes de retención del IVA?

¿Cuál es el procedimiento aplicado por el Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMERIDA), para la retención y enteramiento del Impuesto al Valor Agregado?

¿Cuál es el grado de cumplimiento del Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMERIDA) con las obligaciones relacionadas con su condición de agente de retención del Impuesto al Valor Agregado?

¿Cuáles son las debilidades y fortalezas en el procedimiento de retención y enteramiento del Impuesto Al Valor Agregado en el Instituto de Transporte Masivo de Mérida?

## **Objetivos de la Investigación**

### **Objetivo General**

Diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado por parte del Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMERIDA).

### **Objetivos Específicos**

1. Identificar las obligaciones tributarias de los organismos públicos, como consecuencia de la Providencia que los designa como agentes de retención del IVA.
2. Describir el procedimiento aplicado por el Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMERIDA) para la retención y enteramiento del Impuesto al Valor Agregado.
3. Determinar el grado de cumplimiento del Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMERIDA) con las obligaciones relacionadas con su condición de agente de retención del Impuesto al Valor Agregado.



4. Establecer las debilidades y fortalezas en el procedimiento de retención y enteramiento del Impuesto al Valor Agregado en el Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMERIDA).

### **Justificación e Importancia de la Investigación.**

La obligación tributaria, es uno de los aspectos de mayor relevancia en el tema impositivo en virtud de ser considerada con el fin último al cual tiende el tributo. Es por ello que la obligación tributaria, y su efectivo cumplimiento constituyen especial interés del Estado, quien a través de las Administraciones Tributarias, crea mecanismos para asegurar el pago del tributo, por parte de los contribuyentes o responsables, logrando así que se cumpla el principio constitucional de generalidad, establecido en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, según el cual “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

El mecanismo de retención, se configura como un eficiente mecanismo de recaudación tributaria, para garantizar anticipadamente el pago del tributo, por lo que en nuestro país ha sido establecido legalmente en el Código Orgánico Tributario, la figura de sujeto pasivo como agente de retención. En virtud de ello, la Ley de Impuesto al Valor agregado faculta a la Administración Tributaria, para que pueda designar a aquellos que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto, como responsables del pago del impuesto en calidad de agentes de retención.

En uso de tales facultades, la Administración Tributaria, mediante Providencia Administrativa, designa Agentes de Retención, a los organismos públicos nacionales, estatales y municipales, con lo que se generan obligaciones y responsabilidades para estos organismos.

Si bien es cierto, la figura de la retención, ha estado presente en Venezuela, específicamente en materia de Impuesto Sobre la Renta; resulta novedosa en el Impuesto al Valor Agregado, en virtud de que el único antecedente se encuentra en la providencia 212 del año 1999, que designaba al Banco Central de Venezuela y a los compradores de metales y piedras preciosas, como agentes de retención; siendo totalmente diferente esta figura en ambos impuestos debido a la naturaleza directa del Impuesto Sobre la Renta e Indirecta en el Impuesto al Valor Agregado.

Por tales razones, resulta necesario indagar sobre las obligaciones tributarias y la responsabilidad del Agente de Retención por parte de TROLMERIDA, quien una vez realizada la retención, es el único responsable ante la Administración Tributaria por el importe retenido, respondiendo solidariamente con el contribuyente, en caso de no cumplir esta obligación. Por otro lado debido a lo novedoso de la figura de la retención en materia de Impuesto al Valor Agregado, se presentan algunas dudas e incertidumbres en cuanto a estas obligaciones, así como al procedimiento de retención y pago del tributo ante la Administración Tributaria, por parte de organismos como el Instituto Autónomo de Transporte Masivo de Mérida (TROLMERIDA), el cual realiza operaciones de importante cuantía en moneda nacional y extranjera, que le generan al Estado una considerable recaudación.

En este orden de ideas, la presente investigación ayudará al ente a precisar la importancia de cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y permitirá obtener información referente al proceso de retención y enteramiento del impuesto.

La investigación contribuirá con el Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMERIDA), en virtud de que sus resultados servirán de guía para el establecimiento de políticas, estrategias tributarias y procedimientos de control con miras de optimizar el proceso. Asimismo, se puede estimar que luego del análisis de los resultados se conocerán las debilidades y fortalezas del procedimiento electrónico de retención y pago del tributo a través del portal del SENIAT, a fin de que sean corregidas las posibles debilidades encontradas.

El trabajo de investigación podrá reconocer al investigador el aporte de una investigación científica, permitiendo que sea fuente de consulta para otros autores, y a su vez estará dirigido a la aplicación de resolver el problema que se ha presentado anteriormente.

Igualmente reviste de importancia, ya que las conclusiones obtenidas pueden ser de gran aporte a otras instituciones públicas nacionales, estatales o municipales, que funjan como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado

Asimismo, se pretende dar un aporte al Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) como Administración Tributaria, a los fines de optimizar este mecanismo de retención, y coadyuvar con la eficacia y efectividad de sistema tributario venezolano.

En consecuencia, puede ser un antecedente a futuras investigaciones, por cuanto el tema no se agota en la presente investigación, pudiendo dar lugar a otros estudios sobre la retención en el Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, con diferentes enfoques tributarios desde el punto de vista operativo, jurídico o económico, así como desde la perspectiva de los contribuyentes ordinarios, a quienes se les efectúa la retención, o el impacto en la Administración Tributaria de este mecanismo de recaudación.

### **Alcance**

**Desde el punto de vista de Contenido:** El mismo está constituido por el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retenciones del IVA contenidas en el ordenamiento jurídico venezolano.

**Desde el punto de vista metodológico:** La metodología del estudio se ubica en una investigación documental y de campo con un nivel perceptual de tipo descriptivo.

**Desde el punto de vista geográfico:** Estará comprendido en el Estado Mérida, específicamente en el Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMERIDA).

**En cuanto a la óptica poblacional:** Comprende el diagnostico del cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la condición de agente de retención del Impuesto al Valor Agregado por parte del TROLMERIDA.

**En cuanto al ámbito temporal:** El estudio estará comprendido por el ordenamiento jurídico venezolano con relevancia en la presente investigación como: la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela 2000, Código Orgánico Tributario de 2001, Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2006, decreto N0. 5.212 de fecha 26 de febrero de 2007, Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, y la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A de 2005.

## CAPÍTULO II

### MARCO TEÓRICO

En éste capítulo se presenta la información de documentos que la investigadora ha ido recopilando para ser utilizados en la sustentación de la investigación, con el fin de ilustrar datos acerca del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado. El marco teórico contiene los siguientes tópicos: Antecedentes relacionados el problema, bases teóricas, bases legales y el sistema de variables.

#### **Antecedentes de la Investigación**

Con el propósito de apoyar el fundamento teórico de la presente investigación, se hizo referencia a investigaciones desarrolladas por diversos autores en el área temática considerada en el objeto de estudio.

Pérez, (2003), realizó un trabajo especial para obtener el grado de Especialista en Gerencia Tributaria en la Universidad Católica del Táchira-Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado (Convenio UCAT-UCLA), denominado **“Evaluación de los procedimiento de control interno tributario en materia de retenciones de IVA”**. Esta investigación de campo de tipo diagnóstico estaba orientada a evaluar los procedimientos de control interno en materia de impuesto al valor agregado llevados a cabo en la empresa HERMO, S.A., conforme a lo previsto en la Providencia Administrativa N° SNAT/2002/1.455. Para alcanzar los objetivos de la investigación se utilizaron técnicas tales como la observación directa y revisión documental, y como instrumentos se utilizó la entrevista, aplicada al personal de las cinco sucursales de esta empresa, llegando a la conclusión de que los procedimientos

de control interno aplicados en esta empresa adolecen de fallas, principalmente por la carencia de un manual que uniforme las actividades realizadas por el personal operativo, el cual debe estar orientado al debido cumplimiento de la normativa legal. En este sentido, se recomendó el diseño de un manual de procedimientos en materia de retenciones de impuesto al valor agregado, así como el seguimiento respectivo de su cumplimiento por parte del personal, a través de la revisión y aplicación de auditorías internas a nivel operativo de cada sucursal para garantizar el acatamiento del mismo y de esta manera prevenir futuras sanciones por parte de la Administración Tributaria.

Bohórquez, L. (2003), presentó una investigación como requisito parcial para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública en la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, denominada **“Efectos Financieros y Administrativos causados por las retenciones del IVA en los Contribuyentes Especiales”**, ésta tuvo como objetivo general explorar los efectos financieros y administrativos causados por las retenciones del IVA en los contribuyentes especiales. El estudio se sustentó metodológicamente en una investigación de diseño exploratoria descriptiva, el tipo de investigación es de campo debido a que la información fue tomada de una realidad. Se tomó una muestra de veinte (20) contribuyentes especiales del Estado Lara, seleccionándolos mediante la técnica de muestreo no probabilística intencional. Como técnica de recolección de datos se empleó la observación directa, la entrevista estructurada y se diseñó un instrumento consistente en un cuestionario, el cual constó de preguntas cerradas dicotómicas y elección múltiple. Con esta investigación se llegó a la conclusión de que la providencia administrativa que designa agentes de retención del IVA a los contribuyentes especiales incumple el principio constitucional de la capacidad contributiva, en virtud de que las retenciones representan un peso financiero por los gastos ocasionados y por el impacto negativo en el flujo de caja, por lo que recomienda a la Administración Tributaria revisar el porcentaje de retención establecido, el cual se sugiere debe ser un 50%, al mismo tiempo que los contribuyentes especiales deben considerar el hecho de hacer llegar su preocupación ante la Administración Tributaria por la violación de sus derechos

constitucionales, el cual establece el mismo texto son irrenunciables, sin olvidar el cumplimiento de sus deberes formales.

Santana, V. (1998), en su trabajo de grado titulado: **“La Obligación Tributaria de retener y los efectos en la capacidad Económica del Universo del Contribuyente”**, trabajo presentado como requisito para optar al título de Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Santa María, plantea como objetivo primordial el análisis sobre la obligación de retener y sus implicaciones.

Entre los resultados más importantes de la investigación, se expone que las personas naturales o jurídicas, son las designadas a cumplir con la obligación de pagar el impuesto, así como también las personas calificadas como agentes de retención, están obligadas a retener y enterar el impuesto, dando cumplimiento a las obligaciones establecidas en la Ley. También concluye que el cumplimiento de la obligación tributaria trae como consecuencia una serie de beneficios que se encuentran orientados a la comunidad en general.

### **Bases Teóricas**

#### **Sistema Tributario Venezolano**

Es necesario que el sistema tributario de un país cuente con características tales que promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. En este sentido, se pueden mencionar dos aspectos que pueden ser considerados como relevantes, entre ellos el grado de equidad o justicia que refleje el sistema tributario, en virtud de que mientras mayor sea el grado de equidad que muestre ante la colectividad, la voluntad del contribuyente a cumplir será mayor, por otra parte sí se observa la injusticia del sistema, ésta se convierte en la excusa para el incumplimiento por parte de los contribuyentes. El otro aspecto relevante del sistema tributario que contribuye al cumplimiento de las obligaciones es la confianza del mismo, en otras palabras, el sistema tributario debe estar previsto, diseñado y

plasmado en las normas jurídicas con el mayor grado de claridad para el contribuyente, eliminando las situaciones de incertidumbre e inseguridad.

Casado Hidalgo (citado por Evans, 1998), define el sistema tributario como: “la organización legal, administrativa y técnica que el Estado crea y armoniza con la finalidad de ejercer de una manera eficaz el poder tributario que soberanamente le corresponde” (p.1). Este autor además señala que para que exista un verdadero sistema tributario en un país es necesaria la existencia de un vínculo lógico entre los diferentes impuestos y una conciencia clara de los objetivos fiscales y extrafiscales de los impuestos. En Venezuela la Constitución, es la que establece las características del sistema tributario, en este sentido el artículo 316 señala lo siguiente:

El Sistema Tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo el principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población de los tributos

Como se puede apreciar este artículo hace referencia a una justa distribución de la carga tributaria, considerando la capacidad económica de los sujetos pasivos, además este dispositivo constitucional debe ser interpretado de manera general con ámbito de aplicación para todos los tributos vigentes en el país y para todos los entes territoriales, (estadal, municipal y nacional), es decir que esta norma se refiere al sistema de tributación de la República Bolivariana de Venezuela.

### **Principios Tributarios**

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

#### **Principio de Legalidad**

Se encuentra consagrado en el artículo 317 de la Carta Magna, el cual establece que “No podrá cobrarse ningún impuesto u otra contribución que no estén



establecidos por una ley ni concederse exenciones ni exoneraciones de las mismas sino en los casos por ella previsto...” Este principio constituye una garantía esencial en el derecho constitucional, por lo que Moya (2003), señala que “...se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes.” (p.133).

La doctrina considera este principio como una regla fundamental de Derecho Público, según éste los tributos así como las obligaciones derivadas de éstos deben establecerse por medio de leyes, de acuerdo con este principio en materia de retenciones se ha generado una discusión, ya que algunos autores señalan que por estar establecida la obligación de retener mediante providencias no cumplen con este principio.

### **Principio de Generalidad**

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

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

Con respecto a la generalidad Ruan (2001), señala

La propia letra del artículo 133 constitucional enfatiza el carácter general del deber de tributar y de los tributos, cuando establece categóricamente que *toda* persona tiene deber de coadyuvar los gastos públicos mediante el pago de los tributos, a través de las tres especies conocidas por la ciencia tributaria: impuestos, tasas y contribuciones especiales” (p.85)

El principio de generalidad requiere que, todas las personas, naturales o jurídicas, siempre y cuando tengan capacidad económica y se circunscriban a las situaciones previstas en la Ley que originen la obligación tributaria, se sometan al gravamen tributario y que, no se acepten en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de políticas económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos de la técnica tributaria.

### **Principio de Igualdad**

Según Moya (2000), este principio “Significa que la misma ley tiene que dar un tratamiento igual, que tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias o sea que los legisladores deben cuidar que se dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes...” (p.77). En el artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 se establece:

Todas las personas son iguales ante la ley, en consecuencia:

- 1.- No se permitirá discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquella que, en general, tenga por objeto o por resultado anular el reconocimiento, goce o de ejercicio en condición de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona .
- 2.- La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva, adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables.
- 3.- Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana, salvo las fórmulas diplomáticas.
- 4.- No se reconocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias.”

De acuerdo con este principio todo individuo es igual ante la imposición de un determinado tributo, siempre y cuando éste se establezca basándose en la capacidad contributiva de los particulares, en otras palabras, una vez que se origina la obligación de contribuir ésta debe ser cumplida sin importar el carácter del sujeto, clase social, sexo nacionalidad, entre otros aspectos.

## **Principio de Progresividad**

Este principio se conoce también como el principio de la proporcionalidad, según éste principio constitucional los tributos se deben fijar en proporción a los ingresos o manifestaciones de la capacidad contributiva de los contribuyentes, es decir que a mayor ingreso mayor impuesto. Este principio se encuentra consagrado en el artículo 316 de la Constitución de 1999, citado anteriormente.

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

La Constitución hace referencia a la progresividad como mecanismo de distribución de las cargas públicas por la vía fiscal, en este sentido se debe entender la progresividad en su conjunto, es decir, a la necesidad de que el sistema fiscal, considerado como la sumatoria de diversos tributos que obedecen a estructuras y fines perfectamente distintos, produzca un resultado eminentemente progresivo.

## **Principio de la No Confiscatoriedad**

La no confiscación se establece en el artículo 317 de la Carta Magna, al establecer expresamente que “Ningún tributo puede tener efectos confiscatorios”. Un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte importante de la propiedad, la Constitución en el artículo 115 consagra el derecho a la propiedad privada en los siguientes términos: “Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes”. Al respecto Ruan (2001), señala:

Con esta norma prohibitiva, el Poder Constituyente reconoce que los tributos, aunque no tengan naturaleza sancionatoria, podrían tener el efecto práctico de una confiscación, es decir, de una apropiación ilegítima por parte del Fisco del patrimonio de los ciudadanos, cuando exceden los límites de la razonabilidad de la exacción, por caer en desproporción entre las cargas impuestas y la capacidad económica del contribuyente, por no haber correspondencia entre el fin

perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo, por sustraer una parte substancial del valor del capital o de la renta o de su esencia o en cualquiera de sus atributos (p.92).

La no confiscatoriedad es un principio que protege el patrimonio de los contribuyentes frente al poder tributario del Estado, este principio funciona en concordancia con la capacidad económica y en contraposición con la progresividad, el autor mencionado en el párrafo anterior señala que “la progresividad y la confiscatoriedad son los márgenes opuestos del cauce de la capacidad económica del contribuyente” (p.92).

### **Obligación Tributaria**

La obligación tributaria debe entenderse como la relación de orden jurídico que surge entre el Estado como sujeto activo y los contribuyentes y responsables como sujetos pasivos, una vez ocurrido el hecho previsto en la Ley como generador de la obligación tributaria, la cual tiene cuatro elementos esenciales que no pueden dejar de existir: Una causa, un sujeto activo, un sujeto pasivo y un objeto.

Para Guiliani (1993), la obligación tributaria “es el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo. Es el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado en el campo tributario” (p.417).

Por otra parte Cusgüen (1999), conceptualiza la obligación tributaria como la relación jurídica de naturaleza pública, entendible entre el ente Estatal y el particular, en este caso el contribuyente, asimismo señala:

El derecho tributario le da al tributo una categoría obligacional, y entonces materializa una relación compleja que es lo que se llama “RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA”. De este complejo rescata una obligación primordial, que se denomina “OBLIGACIÓN SUSTANCIAL” que se concentra en el hecho de exigir el pago y efectivamente pagar. (s/n)

En la legislación venezolana la obligación tributaria se encuentra establecida en el artículo 13 del Código Orgánico Tributario, en los siguientes términos:

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

Las obligaciones tributarias, en ningún momento se podrán ver afectadas por situaciones relativas a la validez de los actos, siempre y cuando surja el presupuesto de hecho establecido en la ley. Moya (2003), opina que: La Obligación Tributaria es un vínculo jurídico ex lege, en virtud del cual, una persona natural (sujeto pasivo) es decir el deudor, debe dar sumas de dinero por concepto de tributos y sus accesorios, al sujeto activo (Administración Nacional), ya que esta es la institución que administra, la cual tiene está facultado por las disposiciones legales para hacer tal actuación, es decir, es el acreedor que actúa ejerciendo su poder tributario (p.157).

Siguiendo el orden de ideas el autor citado establece los caracteres de la obligación tributaria resumiéndolos de la siguiente manera:

1. Es un vínculo personal entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (Contribuyentes).
2. Es una *obligación de dar*, que se hace exigible al contribuyente o responsable, a partir del momento en que se produce el hecho mandando a entregar sumas de dinero al Estado.
3. Tiene su fuente en la ley, la obligación tributaria parte del hecho de que se realicen actividades netamente tributarias, es un vínculo legal, sin el aditamento “jurídico”, porque solamente puede ser creado por la Ley.
4. Nace al producirse el presupuesto de hecho previsto en la Ley, ya sea porque se describan situaciones ajenas a toda actividad o gasto estatal, consistir en una actividad administrativa o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del estado.

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

Con respecto a la obligación tributaria existen diversas opiniones de especialistas en la materia donde argumentan que esta relación se da entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder, otros argumentan que no es una relación de derecho, sino una relación de poder. Al respecto Moya (2003), sostiene “es un error ideológico por considerarlo contrario a la naturaleza del estado de derecho en que el Estado como persona jurídica se coloca en el ámbito del derecho en virtud del principio de legalidad” (p 158).

### **Elementos de la Obligación Tributaria**

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

#### **Hecho Imponible**

Este elemento se puede definir como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. En el artículo 36 *eiusdem* se define de la siguiente manera: “El Hecho imponible es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

#### **Sujetos**

Los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria son regulados por la ley in comento, en los artículos 18 y 19 respectivamente, a continuación se presenta

la definición de cada uno de estos sujetos de acuerdo a las disposiciones de este texto legal:

### **Sujeto Activo**

El artículo 18 *eiusdem* establece que “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”. Es el ente público que tiene la capacidad de crear normas jurídicas tributarias, bien sea la Asamblea Nacional, Asambleas Legislativas o Cámaras Municipales, las cuales operan como órganos legisladores en los ámbitos territoriales que le competen. Luqui (1989), señala que: “Sólo cuando nace la obligación es que aparece el Fisco. A este sí se puede con propiedad llamar “sujeto activo” porque a su favor va a nacer un crédito ligado a determinada obligación” (p.188). El párrafo precedente indica que solamente al Fisco se le puede llamar sujeto activo porque él si es el titular del crédito fiscal mientras que al Estado no se le puede llamar sujeto activo porque éste es creador de la obligación.

### **Sujetos Pasivos**

El artículo 19 *eiusdem*, establece que “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. Como se ha podido apreciar en el artículo anterior los sujetos pasivos se dividen en dos categorías: la primera categoría son los contribuyentes conocidos como los sujetos pasivos por deuda propia, y la segunda categoría son los responsables entendiéndose que son los sujetos pasivos por deuda ajena.

Los contribuyentes lo contempla el Código Orgánico Tributario en el artículo 22:

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

Dicha condición puede recaer:

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

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

Por su parte, la Ley de Impuesto al Valor Agregado, establece tres modalidades de contribuyentes, según el grado de participación en el mecanismo utilizado para la aplicación del impuesto.

✓ **Contribuyentes ordinarios:** El artículo 5 de la precitada ley, califica como contribuyentes ordinarios, a todos aquellos importadores, vendedores, prestadores de servicio, y exportadores cuya actividad habitual significa la continua celebración de hechos imponible que dan nacimiento a una permanente relación jurídico-tributaria. Estos contribuyentes ordinarios, deben cumplir con el pago mensual del tributo mediante el cálculo de la respectiva cuota tributaria, así como con los denominados deberes formales, es decir obligaciones contables y de facturación.

✓ **Contribuyentes ocasionales:** De conformidad con el artículo 6 de la Ley del IVA, son contribuyentes ocasionales, “los importadores no habituales de bienes corporales”.

Escalante (2005), comenta que:

Este tipo particular de contribuyente ha sido catalogado como tal por la LIVA, en virtud de la realización no habitual de importaciones de bienes, como podría ser el caso de un pasajero de avión que retorna al país con una cantidad de equipaje cuyo valor sobrepasa el máximo establecido en la normativa aduanera como “régimen de equipaje”, y que por lo tanto se verá obligado a cancelar el IVA por concepto de importación del resto de los bienes que transporta. (p.83)

✓ **Contribuyentes Formales:** Considera Escalante (2005), que esta novedosa figura de contribuyentes formales, “pareciera estar dirigida únicamente facilitar el control, por parte de la Administración Tributaria, de las operaciones que realicen tanto personas naturales como jurídicas que ejerzan actividades que no se consideran gravadas por el IVA por estar exentas o exoneradas”. (p.83)



En este sentido, el artículo 8 de la Ley del IVA, establece:

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

✓ **Responsables:** El artículo 25 del Código Orgánico Tributario, señala la segunda categoría de los sujetos pasivos: “Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la Ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes”. Los sujetos pasivos adquieren la denominación de Responsables en virtud de que son “responsables” con respecto a la pretensión crediticia estatal, con prescindencia si son o no los “realizadores” del hecho imponible.

Seguidamente el artículo 27 *eiusdem*, establece la clasificación tradicional de los sujetos pasivos responsables como Agentes de Retención o Percepción.

Son responsables directos en calidad de Agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

El párrafo anterior, establece entre los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, los responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción, es decir, las personas designadas por la Ley o por la Administración previa autorización legal. Estos sujetos pasivos son definidos como los obligados por efectos de la “delegación”, pueden ser designados por la Administración Tributaria en aquellos casos en los cuales este órgano así lo considere. Ambos son sujetos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena.

Villegas (1999), señala características de estos sujetos:

1) El agente de Retención es un deudor del Contribuyente o alguien que por su función pública, actividad se encuentra en contacto directo con un importe dinerario propiedad del contribuyente, donde éste le recibe y tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.

2) El agente de Percepción, es aquel que por su profesión u oficio, actividad se encuentra en una situación tal que le permita recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco.

Pero además se observa que en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario, existe otra clasificación a la señalada anteriormente que son los Responsables Solidarios, aclarando que el término de responsable fue discutido por especialistas en la materia, pero en la obra de Villegas (1999), se señala que es importante aceptar esta categoría de sujeto pasivo siempre y cuando se le añada el adjetivo de “Solidario”. De tal forma que cuando se hable de Responsable Solidario, se entenderá que no se está refiriendo ni al Contribuyente ni a otra clasificación que exista.

Villegas (1998) concreta al respecto:

Si la Ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo obligacional cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyentes y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido de que el fisco puede exigir indistintamente a cualquiera de ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes (en el sentido de que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro) (p.259).

Por su parte, la Ley del IVA, establece en su artículo 11, la posibilidad de la Administración Tributaria de designar a determinadas personas como agentes de retención y agentes de percepción. Asimismo, el Reglamento de la Ley del IVA, establece en su artículo 5:

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 o servicios (...).

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.

Como se observa, para la designación de agentes de retención del IVA, por parte de la Administración Tributaria es necesario: (i) que se trate de compradores o adquirentes de determinados bienes o servicios, teniendo que indicarse con precisión los bienes y servicios cuya adquisición genera la retención del IVA y (ii) que se trate de contribuyentes ordinarios del referido impuesto.

### **Base Imponible**

De acuerdo con el Glosario de Tributos Internos del SENIAT, la base imponible es aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos de la liquidación del impuesto. Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto.

### **Materia Imponible**

Según Moya (2003), la materia imponible “se refiere al aspecto objetivo, ya sea un hecho material, un negocio jurídico, una actividad personal o una titularidad jurídica” (p.159).

### **Deberes Formales**

Los deberes formales están representados por todas aquellas obligaciones de carácter formal que deben cumplir los sujetos pasivos, de conformidad con las

disposiciones establecidas en las leyes y demás normativas que regulan la materia tributaria. Los mismos se pueden definir de la siguiente manera:

Son los relativos a las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria. Es la presentación de los recaudos correspondientes para tales determinaciones, que indiquen o reflejen el hecho imponible, lo cual da como resultado la tipificación del tributo. (Legis, 2001, p.11).

Los sujetos pasivos mencionados anteriormente tienen la obligación de dar (pagar impuestos) así como también la obligación de hacer (cumplir con los deberes formales establecidos en el ordenamiento jurídico venezolano). En este sentido, el artículo 145 del Código Orgánico Tributario establece:

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

1. Cuando lo requieran las leyes y reglamentos:
  - a) Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.
  - b) Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos y comunicando oportunamente sus modificaciones.
  - c) Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria, o en los demás casos en que se exija hacerlo.
  - d) Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o habilitación de locales.
  - e) Presentar dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.
2. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.
3. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imposables.
4. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.

5. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imponibles, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.
6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.
7. Comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.
8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

Además de estos deberes formales que consagra el Código Orgánico Tributario de 2001, la Ley del IVA, establece los deberes formales relativos al impuesto al valor agregado, en concordancia con los previstos en la Providencia Administrativa para los entes públicos como agentes de retención.

## **Aspectos Generales de los Tributos**

### **Definición**

Como noción general se dice que los tributos son "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines" (Villegas1999, p. 67). A modo de explicación se describe:

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

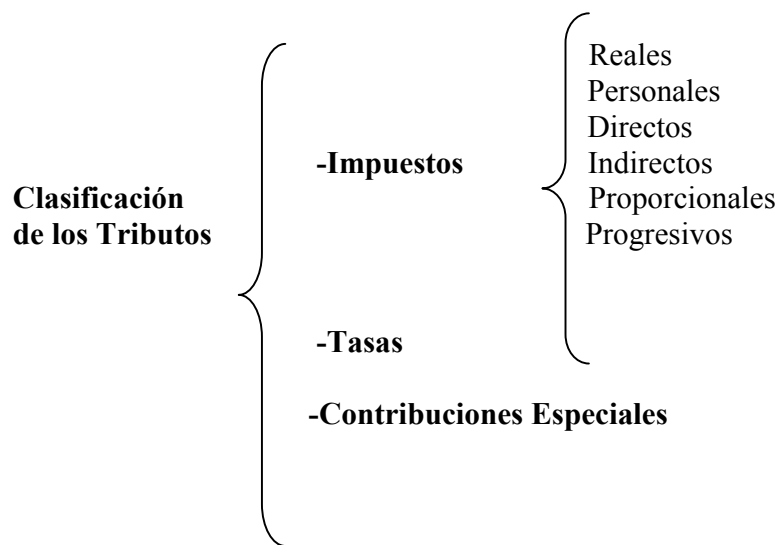
**b) Exigidas en ejercicio del poder del imperio:** El elemento esencial del tributo es la coacción, el cual se manifiesta esencialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le sea exigible. La bilateralidad de los negocios jurídicos es sustituida por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

**c) En virtud de una Ley:** No hay tributo sin ley previa que lo establezca. Como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. Tal condición fáctica e hipotética se denomina "hecho imponible", es decir, toda persona debe pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria disponga y exige.

**d) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus bienes:** El objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Además el tributo puede perseguir también fines extra fiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos.

### **Clasificación de los Tributos**

Al considerar los ingresos del Estado, es necesario señalar las diferencias que tienen algunos autores con respecto a su clasificación, destacando la relatividad de los diversos criterios elegidos al efecto; refiriéndose a todo lo relacionado a Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales. A continuación se presenta la clasificación de los tributos de manera gráfica:



**Gráfico 1. Clasificación de los Tributos.** Moya (2000).

### **Impuestos**

Jurídicamente, como todos los tributos es una institución de derecho público, por lo que es una obligación unilateral impuesta coactivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio, por cuanto es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes.

Tal sistema social importa la existencia de un órgano de dirección (el Estado) encargado de satisfacer necesidades públicas. Como ellos requieren gastos, y por consiguientes ingresos, se lo inviste en la potestad de recabar coactivamente cuotas de riqueza de los obligados sin proporcionarles servicios concretos divisibles algunos a cambio como retribución.

Teniendo en cuenta lo antes expuesto se sintetiza el concepto de la siguiente manera: "son impuestos las prestaciones en dinero o en especies, exigidas por el Estado en virtud del poder del imperio, a quienes se hayan en las situaciones consideradas por la ley como los hechos imponibles" (Villegas1999, p. 69)

## **Clasificación de los Impuestos**

Tradicionalmente los impuestos se dividen en Directos e Indirectos, por lo que hace radicar la clasificación en el sistema de determinación y cobro adoptado por la legislación de cada país. Tomando en cuenta la clasificación que realiza Moya (2000), mencionada en el gráfico 1, se presenta la siguiente clasificación:

- a. **Reales;** No consideran la capacidad económica o la condición social del contribuyente.
- b. **Personales;** Los impuestos en los que la determinación se realiza con participación directa del contribuyente, ejemplo, declaración jurada de bienes.
- c. **Directos;** Cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o rédito, de acuerdo a la capacidad contributiva, ejemplo; Impuesto Sobre La Renta.
- d. **Indirectos;** Gravan el gasto o consumo indirectamente relacionado con la prestación de servicios de los servicios públicos; ejemplo el Impuesto al Valor Agregado.
- e. **Proporcionales;** Los que mantienen relación constante entre la cuantía y el valor de la riqueza gravada, con alícuota única.
- f. **Progresivos;** Los que en relación de cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta. La alícuota aumenta a medida que aumenta el monto gravado. (p.113-114).



## **Tasas**

Se define la tasa como "un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente" (Villegas1999, p. 89) Por ello, se dice que es el pago por un servicio o contraprestación directa por parte del Estado.

## **Contribuciones Especiales**

Por su fisonomía jurídica particular se ubican en situación intermedia entre los impuestos y las tasa. Esta categoría comprende gravámenes de diversa naturaleza definiéndose como los tributos obligatorios debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras, o gastos públicos, o especiales actividades del Estado.

## **Impuesto al Valor Agregado**

El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, es de reciente data, es decir, a partir de la década de los años noventa, cuando se reforma el sistema tributario venezolano, por cuanto la dependencia de los ingresos en el país, estaban orientados en un alto porcentaje en los ingresos petroleros, no atendiendo otras políticas fiscales que pudieran generar otros recursos que contribuyeran con la economía del país. A raíz de tal situación que afectó al Estado venezolano se acomete la tarea de introducir estos cambios tributarios dentro del cual el IVA es uno de los elementos esenciales.

Este impuesto se puede definir de acuerdo con Villegas (citado por Montero, 2000), como: "un impuesto a las ventas que ha derivado en un impuesto al valor agregado" (p.14). Otra definición del mismo autor:

...que el impuesto que recae sobre el consumidor ingresa al fisco por cada una de las etapas de producción, distribución y comercialización, en proporción al valor que

cada uno incorpora, agrega o añade al producto. La filosofía del impuesto al valor agregado es pechar o gravar aquella parte del trabajo que el llamado contribuyente, incorpora, agrega, añade o produce, dentro de la prestación de servicios o en la producción de bienes. Eso es lo que persigue el legislador, gravar la cuota parte de valor que usted genera por su trabajo al incorporarlo a un bien o a un servicio. (p.14).

Otro concepto del Impuesto al Valor Agregado es tomado de Moya (2003), cuando señala que:

Es un tributo que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos y económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen actividades definidas por la ley como hechos imponibles. (p.274).

Una vez presentados los conceptos se pueden deducir algunas características del IVA: (i) es un impuesto indirecto, ya que grava manifestaciones mediatas de riqueza; (ii) es un impuesto real, por cuanto no toma en cuenta la capacidad económica del contribuyente; (iii) es proporcional ya que el mismo opera bajo el principio de proporcionalidad y no de progresividad utilizado para el impuesto sobre la renta, donde hay escalas progresivas dependiendo del eslabón donde se ubique la renta del contribuyente.

En concordancia con todo lo expuesto, Escalante (2005) sostiene:

Es ampliamente aceptado que este impuesto comprende la aplicación de un método de tributación indirecta, por lo que fija su atención no en la medición precisa de la capacidad económica de cada contribuyente, sino por el contrario basa su cálculo en las ventas y compras de bienes y servicios, siendo por ello los “componentes del valor agregado” o visto de otra forma, podría alegarse que se miden las “exteriorizaciones mediatas” o “indicios” de la capacidad contributiva. Para lograr su propósito el IVA, utiliza un mecanismo de determinación plurifásico, que incide en cada una de las etapas de la cadena de producción y comercialización de manera general, no limitándose a un solo

producto o área de comercialización, y no acumulable, ya que mediante el sistema de cálculo de sustracción débito-crédito evita el fenómeno pernicioso del efecto cascada, procurando un proceso de autocontrol y revisión que intenta soportar las bases de una recaudación estable y provechosa para la nación. (p.81)

### **Reformas de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela**

El Impuesto al Valor Agregado ha sufrido varias reformas, resaltándose como los cambios más relevantes en cada una de ellas los siguientes:

**Ley de Impuesto Al Valor Agregado de 1993:** Quintana (2000), en su obra relata los cambios de la ley desde 1993 hasta la de 1999. En fecha 1° de Octubre de 1993 comienza a regir por primera vez el IVA en Venezuela, este ordenamiento jurídico entra con la vigencia del Decreto-Ley N° 3.145 de fecha 16-09-93, Gaceta Oficial N° 35.304 del 29-09-93, dictado por el Presidente Ramón J. Velásquez autorizado por el Congreso, con una alícuota de 10%. Después el 01/01/94 se origino una reforma parcial de la Ley *in commento*, contenida con el Decreto con fuerza de Ley y Rango de Ley N° 3.315 del 27/12/93 (Gaceta Oficial N° 4.664 Extraordinario del 30/12/1993, la cual incluía:

(i) incremento del número de exenciones, con el propósito de abarcar un mayor número de bienes y servicios de la cesta básica y de carácter eminentemente social (azúcar, sal, servicios de salud, transporte aéreo nacional); (ii) establecimiento de una alícuota impositiva del 15%, para bienes y servicios suntuarios; y (iii) reducción de la base imponible para los servicios de transporte internacional, fijándola en un cincuenta por ciento (50%) del valor del pasaje o flete vendido o emitido en el país. (p.19).

**La Ley de Impuesto Al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor de 1994:** El 01/08/94 entro en vigencia el Decreto Ley 187 publicado en Gaceta Oficial N° 4.727 Extraordinario de fecha 27 de mayo de 1994, reformada parcialmente en Gaceta Oficial N° 36.095 de fecha 27 de noviembre de 1996.

El ICSVM, se basó íntegramente en la Ley derogada, con lo cual se conserva la naturaleza del tributo como impuesto indirecto, aclarando que la diferencia consistía en cuanto al establecimiento de una base de exención, en función de la cual no calificarían como contribuyentes los comerciantes y prestadores de servicios que no facturarán un mínimo anual de doce mil unidades tributarias y a la discriminación del tributo en las facturas emitidas a las personas que no fuesen contribuyentes ordinarios. Badell (2005) comenta que la mayor innovación de este impuesto, consistía en “permitir que, en tales operaciones, impuesto y precio se confundieran en un solo concepto”. De esta manera, las personas naturales, no contribuyentes, compradoras o receptoras de servicios, “ignoraban igualmente que en el precio que pagaban por los bienes o servicios adquiridos, estaban soportando también el impuesto generado en la respectiva operación”. (p.10).

La citada Ley fue reformada el 28/09/94 (Gaceta Oficial N° 4.793 Extraordinario), con el fin de corregir y ampliar algunos supuestos exentivos contenidos en el Decreto original. Igualmente, existió otra reforma desde el 25/07/96 (Gaceta Oficial N° 36.007 de la misma fecha y reimpresa por error material en la Gaceta Oficial NC 36.095 de 27/11/96), la cual abarcó aspectos más diversos como: (I) reducción de la base de exención de 12.000 U.T. a 8.000 U.T. (ii) inclusión de nuevos supuestos exentivos y ampliación de algunos supuestos de no sujeción y de exención ya existentes; (iii) modificación del régimen aplicable a los proyectos industriales en etapa preoperativa, eliminándose el mecanismo de suspensión de uso de los créditos fiscales, e incrementándose la alícuota al 16.5% .

**Ley de Impuesto Al Valor Agregado de 1999:** Se publica en la Gaceta Oficial N° 5.341 Extraordinario, de fecha 5 de mayo de 1999, la Ley de Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1° de junio del mismo año. Así se deroga la Ley de ICSVM y vuelve a incorporarse la ley del IVA, la alícuota se fija en el quince y medio por ciento (15,5%), salvo en los casos de importaciones, venta de bienes y prestación de servicios en el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta que correspondía al ocho por ciento (8%), y la alícuota del cero por ciento (0%) para las exportaciones.

**Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2000:** En la reforma publicada en la Gaceta Oficial N° 37.002 de fecha 28 de julio de 2000, reimpressa por error material en la Gaceta Oficial N° 37.006 del 02 de agosto de 2000, vigente a partir del 1° de agosto de ese año. Se reduce la alícuota impositiva general a catorce y medio por ciento (14,5%) y se elimina la alícuota del ocho por ciento (8%) para los casos de importaciones, venta de bienes y prestación de servicios en el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta, es decir, quedan exentos del impuesto, y se mantuvo la alícuota del cero por ciento (0%) para las exportaciones.

**Ley de Impuesto Al Valor Agregado de 2002:** En la reforma de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.480 del 09 de julio de 2002, vigente a partir del 1° de agosto de 2002, se mantiene la alícuota del catorce y medio por ciento (14,5%) y la del cero por ciento (0%) para las exportaciones, incorporando una alícuota adicional del diez por ciento (10%) para la venta e importación de ciertos bienes de consumo suntuario.

Después la ley fue reformada y publicada en Gaceta Oficial N° 5.600 Extraordinario, de fecha 26 de agosto de 2002, por error material en Gaceta Oficial N° 5.601 Extraordinario, del 30/08/2002, vigente a partir del 1° de septiembre del mismo año, mantiene las mismas alícuotas, indicando la aplicación de la alícuota del ocho por ciento (8%) a ciertas importaciones, venta de bienes y prestaciones de servicios a partir del 1° de enero de 2003.

**Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2004:** El 11 de agosto de 2004, se publica en Gaceta Oficial N° 37.999 la reforma de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), vigente a partir del 01 de Septiembre de 2004.

La reforma estaba dirigida a la disminución de la alícuota del impuesto, al quince por ciento (15%), modificación de las actividades exentas y la obligación de soportar el impuesto por quienes realicen operaciones que no se encuentren sujetas a éste, exención de los servicios médicos privados, alícuota especial del ocho por ciento (8%) para actividades tales como importaciones y ventas de alimentos y productos

para consumo humano, concentrados para animales, prestaciones de servicios a entes oficiales, el transporte aéreo nacional de pasajeros, los responsables del pago y compensación de los excedentes retenidos por este impuesto.

**Ley de Impuesto Al Valor Agregado de 2005:** Se reformó la ley in comento, con el propósito de disminuir la alícuota de 15% a 14%.

**Ley de Reforma Parcial de la Ley Impuesto Al Valor Agregado de 2007:** Se reformó la ley in comento, con el propósito de disminuir la alícuota de 14% al 11%. Hasta el 30 de junio de 2007 y a partir del 01 de julio al 9%.

### **Ventajas y Desventajas del Impuesto al Valor Agregado**

Montero (2000) realiza un análisis bastante extenso de las ventajas y desventajas de este impuesto, desde el punto de vista económico, a continuación se presenta una síntesis tanto de las ventajas como de las desventajas:

#### **Ventajas:**

1. Es un impuesto neutro, debido a que no tiene incidencia en las decisiones de los comerciantes, ya que las mismas no se distorsionan por la existencia del mismo.
2. No afecta los costos de producción, por cuanto no incrementa el costo de los bienes o servicios adquiridos y utilizados, excepto cuando los adquirientes de los mismos no sean contribuyentes, es decir, que se trate de consumidores finales o en los casos de créditos fiscales no deducibles.
3. No crea un efecto acumulativo, no genera la integración vertical de las empresas y no crea los efectos que producen los impuestos en cascada.

4. Constituye un estímulo a las exportaciones al permitir que el impuesto pagado por los exportadores le sea devuelto.

5. No provoca discriminaciones por la calidad o forma como se establezca el circuito económico, independientemente de la extensión del mismo. Ni discriminación por el tipo de empresa, es decir, no importa si el contribuyente es productor, mayorista, distribuidor o minorista, debido a que van a pagar todas las empresas o personas que participen en el circuito económico, con la misma alícuota, los bienes y servicios (p.163).

#### **Desventajas:**

1. Provoca inmediatamente el aumento de los precios de los bienes y servicios, es por ello que algunos autores señalan que es un impuesto inflacionario, que se traduce en aumento de los costos de los bienes y servicios para el consumidor final.

2. Es un impuesto regresivo, que no toma en consideración la capacidad contributiva del consumidor, lo cual no es una característica exclusiva del IVA, sino de la naturaleza de todos los impuestos indirectos.

3. Provoca problemas técnicos al no permitir la deducción del crédito al final del ejercicio sino que se deduce solamente una determinada cantidad cuando se compran productos exonerados.

4. Presenta problemas de política tributaria en virtud de que no toma en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, por ser un impuesto indirecto, los cuales no consideran este aspecto de naturaleza político-tributario.

5. Crea problemas de naturaleza administrativa, tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes, ya que en la Administración Tributaria debe

prepararse la organización, recaudación y fiscalización del mismo y los contribuyentes deben adaptar sus procedimientos administrativos en función del cumplimiento de los deberes formales establecidos en este impuesto para no ser objeto de multas y reparos por el incumplimiento de los mismos (p. 169).

### **Los organismos públicos como Contribuyentes del IVA**

Desde la primera Ley del IVA en 1993, fue establecida la condición de los entes públicos como contribuyentes del IVA, indicándose expresamente que las empresas públicas, institutos autónomos y los demás entes descentralizados de la República, de los Estados y los Municipios, así como de las entidades que estos pudieran crear, serán considerados como contribuyentes cuando realicen los hechos imponible contemplados en la Ley, aún en los casos en que otras leyes u ordenanzas los hayan declarado no sujetos a sus disposiciones o beneficiados con la exención o exoneración del pago de cualquier tributo.

Luego, en la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor, en el año 1994, se limitó a aquellas constituidas bajo la figura de sociedades mercantiles, lo cual fue interpretado como una exclusión a otras formas de organización corporativa no mercantil, tales como las asociaciones y fundaciones de carácter público.

Asimismo en el año 1999, se incluyen los entes desconcentrados, y se consideran como un supuesto de no sujeción, a las actividades y operaciones realizadas por entes creados por el Ejecutivo Nacional de conformidad con el Código Orgánico Tributario, con el objeto de asegurar la administración eficiente de los tributos de su competencia (SENIAT), así como las realizadas por los entes creados por los Estados o Municipios para los mismos fines.

También, se eximía del tributo a los servicios públicos prestados al Poder Público, en cualquiera de sus manifestaciones, en el ejercicio de profesiones que no implicarán la realización de actos de comercio y comportaran trabajo predominantemente intelectual. Los servicios médico-asistenciales y odontológicos, prestados por entes públicos, estaban exentos.



En el año 2002, se excluyen las actividades llevadas a cabo por los hipódromos y loterías oficiales del Estado y se establece una alícuota del 8% para la prestación de servicios al Poder Público, en cualquiera de sus manifestaciones, en el ejercicio de profesiones que no impliquen la realización de actos de comercio y comporten trabajo o actividad intelectual.

Al respecto Carmona (2004), comenta:

En el caso de la República, pudiera considerarse a primera vista inútil que ella se vea percutida económicamente con el tributo, ya que en este caso, (...) si resulta claro que tal situación no se trataría más que de la movilización de recursos dentro de un mismo patrimonio. No obstante ello, la naturaleza del tributo bajo estudio así lo requiere, ya que para alcanzar el efecto plurifásico no acumulativo que lo caracteriza, debe poderse aplicar sin obstáculos, el sistema de compensación de débitos y créditos fiscales a lo largo de toda la cadena de comercialización. (p.365)

En efecto, al no poder trasladarse el tributo a la República y en consecuencia, no percibirse por el proveedor, anularía el débito fiscal, impidiéndole al proveedor compensar los créditos de los cuales es titular. Esta situación además, como los refiere Carmona “haría poco atractivo el celebrar operaciones de esta naturaleza con la República, o simplemente las encarecería al tener que trasladarle vía precio el importe del tributo”. (p.365)

### **Retenciones de Impuesto al Valor Agregado**

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

Fiallo (2001), señala que se entiende por retenciones “al sistema de recaudación que consiste en retener la porción correspondiente al impuesto, al momento de pagar la renta al beneficiario” (p.24). Este autor además indica que este sistema es bastante

eficaz, ya que elimina en gran medida la posibilidad de evasión. Las retenciones constituyen un medio o instrumento establecido por la ley para anticipar los tributos, utilizado por la Administración Tributaria como mecanismo recaudador para combatir la evasión y recibir los impuestos sin incurrir en gastos adicionales, en virtud de que el agente recaudador no es retribuido por el Fisco.

En este sentido el término “retención” es definido por Páez (2004), de la siguiente manera:

La retención es un mecanismo, más que una institución propiamente dicha, contemplado en distintas leyes tributarias por medio del cual segura en alguna medida la recaudación del tributo que dicha ley contempla. El mecanismo funciona imponiéndole al pagador de determinadas cantidades de dinero la obligación de detraer del monto a pagar un cierto porcentaje que el pagador debe enterar al fisco en concepto de impuesto pagado anticipadamente por cuenta del perceptor del pago, por lo cual éste último queda liberado de la obligación impositiva hasta concurrencia con el monto retenido. A su vez, el pagador asume el carácter de responsable del pago por el monto retenido. (p. 818).

Este autor también señala que este mecanismo permite además anticipar el cobro del tributo, razón por la cual su aplicación resulta adecuada en los tributos que se causan en un período de liquidación de cierto tiempo de duración, por cuanto en estos casos la posposición de la recaudación hasta el momento en que se causa el tributo influye desfavorablemente en la necesidad de adecuar en la ejecución presupuestaria el flujo de los ingresos con el flujo de los egresos. Es por ello que algunos autores sostienen que las retenciones resultan naturales en tributos como el impuesto sobre la renta, pues su período de liquidación es anual, mientras en los tributos cuyo período de liquidación es mensual, tal como el impuesto al valor agregado, el mecanismo de retenciones no cumple la anticipación de pago propio de la retención, en virtud de que el tiempo que media entre la retención practicada, la obligación del agente de enterar lo retenido y la del contribuyente de declarar y pagar el impuesto debido, son muy cercanas en el tiempo. La única razón para su implementación en este tipo de impuestos es que mediante este mecanismo se asegura el proceso de recaudación.

En materia de impuesto al valor agregado el 19 de Noviembre del 2002 fueron publicadas en Gaceta Oficial N° 37.573 las Providencias Administrativas (N° 1.454 y N° 1.455), emanadas del Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante las cuales se designan, en la primera, como agentes de retención a los entes públicos nacionales que menciona la misma providencia en su artículo segundo, y en la segunda se designan como agentes de retención a los contribuyentes a los cuales el mismo SENIAT hubiere calificado como contribuyentes especiales, designándolos además como responsables del pago de este impuesto.

Recientemente el SENIAT dicta la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A, publicado en Gaceta Oficial N° 38.136 de fecha 28 de febrero de 2005, reimpresa por error material en la Gaceta Oficial N° 38.188 de fecha 17 de mayo de 2005.

Esta providencia deroga las providencias N° 1.454 y N° 1.455, a la fecha de su entrada en vigencia. La providencia N° 0056, a través de la cual se designan como agentes de retención del IVA a los sujetos pasivos calificados como especiales, entró en vigencia el primer día del segundo mes calendario luego de su publicación en Gaceta Oficial, es decir, el día 1° de abril de 2005, aplicándose a los hechos impositivos ocurridos desde su entrada en vigencia.

En el caso de los entes públicos, la providencia entró en vigencia el primer día del segundo mes calendario después de su publicación en Gaceta Oficial, aplicándose a los hechos impositivos ocurridos desde su entrada en vigencia. Sin embargo, la obligación de retener por parte de los entes públicos estatales y municipales, comenzó a partir del primer día del sexto mes calendario luego de su publicación en la Gaceta Oficial.

Entre las principales novedades que se incorporan con esta providencia se pueden mencionar:

- 1) Se establece la excepción expresa de que las personas naturales consideradas como sujetos pasivos especiales, no calificarán como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

2) Se designan responsables del pago del IVA como agentes de retención, a los compradores o adquirientes de metales o piedras preciosas, cuyo objeto principal sea la comercialización, compra venta y distribución de metales o piedras preciosas, aún cuando no hayan sido calificados como sujetos pasivos especiales por parte del SENIAT.

3) Se extiende la condición de agentes de retención del IVA a los entes públicos estatales y municipales y se señala, en forma enunciativa y no excluyente, una enumeración de dichos entes. Entre estos se encuentran:

- Los órganos ejecutivos y legislativos, así como las Contralorías de los estados, distritos metropolitanos y municipios.
- Los Institutos Autónomos creados por los estados, distritos metropolitanos y municipios.
- Los entes descentralizados funcionalmente con fines empresariales en los cuales los estados, distritos metropolitanos y municipios o sus entes descentralizados tengan una participación accionaria mayor al cincuenta por ciento (50%).

4) Se establece la posibilidad de que el SENIAT excluya en forma individualizada y mediante Providencia Administrativa, a entidades públicas estatales o municipales, en los casos de incumplimiento del régimen de retenciones, sin perjuicio de las sanciones respectivas.

5) Se regula expresamente el caso de los fideicomisos, designando al fideicomitente como agente de retención del IVA, siempre y cuando califique como ente público o haya sido designado como sujeto pasivo especial.

6) Se amplía el número de exclusiones, es decir, supuestos en los cuales no se practicará la retención, entre ellos:

- Las operaciones no sujetas, exentas y exoneradas de IVA;
- Las operaciones pagadas por empleados del agente de retención con cargo a viáticos;
- Las 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 20 unidades tributarias;

- Las operaciones que sean pagadas con tarjetas de débito o de crédito, cuyo titular sea el agente de retención;
- Las adquisiciones de servicios de electricidad, agua, aseo y telefonía, pagados mediante domiciliación a cuentas bancarias de los agentes de retención. (sólo sujetos pasivos especiales);
- Los egresos imputados a las sub-partidas 4.04.11.01.00, 4.04.11.02.00, 4.04.11.03.00, 4.04.11.04.00 (sólo entes públicos);
- Las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por entes y órganos de la República pagaderas en 100% con bonos de la deuda pública nacional;
- Los egresos causados en el marco del Programa Alimentación escolar del Ministerio de Educación, Cultura y Deportes;
- Las operaciones de venta de bienes y servicios, cuando el proveedor de los mismos, estuviere inscrito en el Registro Nacional de Exportadores y tenga derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición de bienes y servicios con ocasión de su actividades de exportación (sólo sujetos pasivos especiales);
- Las operaciones de compras efectuadas por entes públicos sin fines empresariales creados por la República, designados como sujetos pasivos especiales;
- Las operaciones de compras efectuadas por órganos de la República, los Estados y los Municipios, que hubieren sido calificados como sujetos pasivos especiales;
- Se agregan las prestaciones de servicios a la exclusión de compras con cargo a la caja chica, aumentándose a su vez el monto de base a 20 unidades tributarias.

7) Se amplían los supuestos con base en los cuales se deberá practicar la retención del 100% del impuesto causado, para incluir los casos en que los datos del Registro de Información Fiscal (RIF) del proveedor, incluido el domicilio, verificables a través de

la página Web del SENIAT, no coincidan con los indicados en la factura o documento equivalente, o los casos en que el proveedor ha omitido la presentación de algunas de sus declaraciones de Impuesto al Valor Agregado (IVA);

8) Se detalla la manera en que los proveedores deben reflejar en la Planilla forma 30 las retenciones de IVA, tanto las soportadas como las acumuladas;

9) A los efectos de la recuperación de las retenciones acumuladas y no descontadas, se establece la condición de que sólo podrán ser recuperadas las cantidades debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención;

10) Se desarrolla el procedimiento de solicitud de recuperación de las retenciones de IVA, designando como competente para la tramitación del mismo a la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos del domicilio fiscal del contribuyente. En otros aspectos de este procedimiento de recuperación destacan:

- La solicitud deberá acompañarse de los documentos que acrediten la representación así como las declaraciones correspondientes a los períodos que reflejen la acumulación de retenciones;
- El contribuyente deberá informar en la solicitud, para el caso de que la misma resulte favorable, su decisión de compensar o ceder, identificando tributos, montos y cesionarios; así como el tributo sobre el cual el cesionario hará la imputación respectiva; y,
- A los fines de la recuperación de los saldos acumulados, los contribuyentes y cesionarios deberán inscribirse, por una sola vez, en la página WEB del SENIAT.

11) En los casos de ajustes de precios que ocasionen una disminución del impuesto causado, se establece expresamente la posibilidad de descontar directamente de la cuota tributaria determinada en el período de imposición respectivo, el importe retenido en exceso que ya hubiere sido enterado al Fisco por el agente de retención, sin perjuicio de la posibilidad alternativa de solicitar la recuperación de ese importe.

Esta metodología aplica igualmente para el caso de las retenciones indebidas.

- 12) En cuanto a la oportunidad de practicar las retenciones, se establece que los entes públicos que no utilicen el SIGECOF deberán practicarla en el momento del *registro del pasivo*, entendiendo como tal las acreditaciones realizadas por los compradores o adquirentes de bienes o servicios realicen en su contabilidad favor de sus proveedores. En el caso de los sujetos pasivos especiales se reitera el criterio de que la retención se practicará en el momento del pago o abono en cuenta, según lo que ocurra primero;
- 13) Sobre la forma de pago de las retenciones, se establece que en caso de que no se entere en forma electrónica, el agente de retención procederá a pagar el monto correspondiente en efectivo, cheque de gerencia o transferencia de fondos en las taquillas de contribuyentes especiales que les corresponda o en cualquier taquilla del Banco Industrial de Venezuela;
- 14) Se establece un medio alternativo o excepcional de presentación de la declaración a través de medios magnéticos ante la unidad correspondiente, en el caso de que la declaración no pueda ser presentada a través de la página Web del SENIAT. En este caso, es necesario que el contribuyente valide su declaración electrónica a través del "proceso de carga de prueba del archivo de retenciones", a los fines de constatar la existencia de errores que podrían impedir su normal procesamiento;
- 15) En cuanto a la emisión del comprobante de retención, se especifican con mayor detalle los extremos que deberán cumplir, así como también se establece expresamente que en el caso de aquellos entes públicos que sean ordenadores de pago contra la cuenta del Tesoro, la emisión y entrega del comprobante le corresponderá a cada organismo ordenador de compromisos y pagos;
- 16) Se establece la potestad del SENIAT para colocar a disposición de los contribuyentes, a través de su página WEB, los formatos y modelos correspondientes a los libros de compras y ventas;
- 17) En materia de actualización de datos, se establece que los agentes de retención deberán actualizar sus datos en el Registro de Información Fiscal (RIF), dentro de los 3 meses siguientes a la entrada en vigencia de las Providencias.

### **Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLLMÉRIDA)**

Mérida ha tenido un crecimiento urbano excepcional, lo que trae consigo problemas que son propios de las áreas metropolitanas, tales como el congestionamiento vial, el colapso del servicio de transporte público y por consiguiente, la contaminación ambiental.

El tema ha sido objeto de discusión pública desde los años 80, cuando se habló por primera vez de la necesidad de un sistema de transporte masivo. En 1997, la Corporación Andina de Fomento financió el estudio sobre Transporte Masivo de Mérida, realizado por el Grupo SYSTRA, Grupo AM-ALG.

La escogencia enfrentó dos desafíos fundamentales e interrelacionados, tecnología e identificación de los corredores viales donde se pudiera implantar el sistema, de modo que respondiera a la ruta de mayor captación de pasajeros, menor recorrido y costos razonables. Las alternativas analizadas fueron:

- a) Transporte convencional o autobuses
- b) Metro Ligero o Trolebuses

Se optó por la tecnología que ofrece el trolebús porque funciona como un modo de transporte público con ventajas adicionales a otras modalidades, como por ejemplo, que opera a través de un canal exclusivo lo que garantiza mejor tiempo de recorrido y mayor calidad de servicio con menor emisión de gases contaminantes, por poseer un motor eléctrico-diesel. La vida útil de los motores de los trolebuses es alta, tiene capacidad de ascender fuertes pendientes con mejor rendimiento y desempeño que un autobús convencional. Por su flexibilidad, puede desviarse de su ruta exclusiva y abordar vías de escape. El sistema de frenado permite recuperar energía eléctrica. Es una Tecnología de costo moderado y adaptable a cualquier trazado urbano. Actualmente el Instituto Autónomo del Sistema de Transporte Masivo de Mérida (TROLLMERIDA), es el ente ejecutor de las obras civiles y electromecánicas las cuales se realizan a través de la UTE Transmerida, cuya inspección es responsabilidad de UAPIT/ULA \_ Grupo AM.



Este instituto se crea en el año 2005, tiene su domicilio legal en la ciudad de Mérida, Municipio Libertador, cuenta con personalidad jurídica propia y está adscrito a la Gobernación del Estado Mérida. Se encuentra estructurado de la siguiente manera:

La Gerencia Administrativa está bajo dirección de Presidencia, realiza trabajos de dificultad considerable, siendo responsable por planificar, dirigir, coordinar y supervisar el trabajo realizado en gerencia responsable, encargada de los servicios administrativos, financieros y contables, altamente especializados y realiza tareas afines según sea necesario. Las funciones de esta gerencia son:

Planifica, coordina y supervisa todas las funciones de administración, controlando las funciones de contabilidad, Presupuesto y control de gestión, Recurso Humano servicios generales, fiscalización y crédito.

Dirige, coordina y supervisa la realización de los estudios, implantación y evaluación de los diferentes sistemas contables, administrativos y/o financieros.

- Supervisa las operaciones financieras y las inversiones autorizadas.
- Supervisa la contabilidad gubernamental, fiscal y presupuestaria, atendiendo las normas y procedimientos administrativos.
- Dirige y controla la preparación del presupuesto anual.
- Interviene en los actos de licitación, en el control y apertura de cotizaciones

Las Funciones del Departamento de Fideicomiso y Contabilidad son:

- Llevar el control de las cuentas bancarias del Instituto.
- Realizar mensualmente las conciliaciones bancarias.
- Elaborar informes trimestrales de la ejecución de gastos atendiendo a la normativa legal vigente.
- Conciliar mensualmente la ejecución de gastos con la coordinación de presupuesto.
- Realizar el control mensual de las retenciones de impuestos.

- Llevar los respectivos libros de contabilidad y auxiliares a que diere lugar
- Realizar ajustes contables para la regularización de los fondos.
- Elaborar el cierre contable del ejercicio fiscal.
- Administrar los recursos de los fideicomisos.
- Pagar los compromisos adquiridos por la ejecución de obras, gastos administrativos e inspecciones contratadas por la Institución.

Con la finalidad de ofrecer una mejor visión de este instituto se presenta el organigrama vigente para la fecha de la investigación:

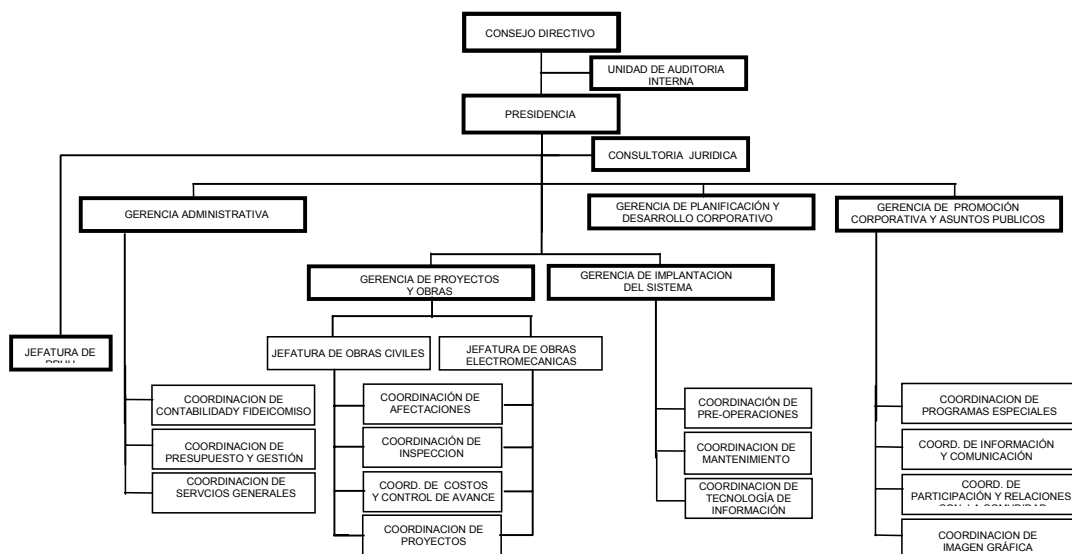


Gráfico 2. Organigrama del Instituto de Transporte Masivo de Mérida (Trolmérica). Fuente: Gerencia Administrativa de Trolmérica.

## **Bases Legales**

Las bases legales que fundamentan la presente investigación están conformadas por las siguientes:

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

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela constituye una fuente directa en materia tributaria. En ella se plasman los fundamentos que rigen al legislador para desarrollar y ampliar dichos fundamentos a través de leyes.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, fue publicada en Gaceta Oficial No 5.453 del 24 de marzo de 2000 (Segunda Versión), previa publicación en Gaceta Oficial No 36.860 del 30 de diciembre de 1999 (Primera Versión), la cual se reimprimió por error material.

En la Carta Magna se garantiza la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, define principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos.

Las disposiciones establecidas en ella están orientadas a la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo a los principios tributarios establecidos, definidos anteriormente, velar por la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustenta para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

### **Código Orgánico Tributario**

El Código Orgánico Tributario fue publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001. En este código se establecen las disposiciones aplicables a los tributos nacionales relacionadas con las obligaciones tributarias, los sujetos, sanciones y las relaciones jurídicas derivadas de ellos. En su artículo 12 establece, que están sometidos a este Código los

impuestos, tasas y contribuciones de mejoras de seguridad social y demás contribuyentes especiales.

### **Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento**

Publicada en Gaceta Oficial N° 38.263 de fecha 01 de Septiembre de 2005 y el Reglamento General del decreto con fuerza y rango de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria No. 5.363 de fecha 12 de julio de 1999, decreto N° 206 del 9 de julio de 1999.

La Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA), establece el hecho imponible, según el artículo 3 de la Ley *in commento*:

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

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

Los hechos imponibles constituyen el presupuesto de naturaleza jurídica o económica, fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

La Base Imponible es definida por Quintana (2000) como la aplicación de una alícuota impositiva a una expresión numérica del hecho imponible, y esa operación da como resultado un monto de tributo a pagar por el sujeto pasivo de la relación. Dicha magnitud, que viene imperiosamente definida en la Ley, constituye lo que se ha dado en llamar base imponible, la cual requiere tener, para hacer posible la aplicación de

una alícuota o porcentaje, un carácter numéricamente pecuniario, esto es, debe reflejar una cantidad determinada de dinero” (p.67).

La LIVA en su artículo 20 establece que la base imponible en estos casos estará compuesta por el precio facturado del bien, siempre que no sea menor del precio corriente en el mercado, caso en el cual la base imponible será este último precio, también contempla la base imponible para los precios de mercado, alcoholes y tabacos así como también los casos de bienes importados y para los servicios.

El reglamento de la Ley de Impuesto Al Valor Agregado en el artículo 5 establece que: “La Administración Tributaria puede designar en calidad, de agentes de retención, a los compradores o adquirientes de determinados bienes muebles y a los receptores de ciertos servicios con precisión de dichos bienes y servicios...”

Los agentes de retención sustituirán a los vendedores como sujetos pasivos del impuesto, así como también están obligados a llevar contabilidad completa y los mismos tienen que ser contribuyentes ordinarios del IVA, la retención de dicho impuesto deberá realizarse en el momento en que los compradores o prestadores de servicios paguen o abonen en cuenta el precio de lo consumido. Estos agentes están obligados a declarar y a enterar en el tiempo exigido.

#### **Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A**

Mediante las Providencias Administrativas N° SNAT/2002/1.454 y N° SNAT/2002/1.455, emanadas del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, fueron designados agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, a los contribuyentes especiales y a los entes públicos. Luego en el año 2005 se dicta la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A, publicada en Gaceta Oficial N° 38.188 de fecha 17 de mayo de 2005, denominada “Providencia Administrativa mediante la cual se designa a los entes públicos nacionales, estatales y municipales como agentes de retención del impuesto al valor agregado”.

En virtud de las referidas providencias, los organismos públicos, deberán retener a cada pago a efectuar el proveedor de bienes o servicios, el setenta y cinco

por ciento (75%) del monto del IVA facturado. Si la factura no cumple con los requisitos previstos en la normativa legal, la retención será del 100% del monto del impuesto.

No obstante, algunos tributaristas patrios, han señalado que este mecanismo de retención, en virtud de la citada Providencia, produce una distorsión económica de la determinación del impuesto consagrado en la Ley del IVA, debido a la naturaleza del impuesto.

Al respecto, Escalante (2005) señala:

...el Iva siendo un tributo indirecto en el que se utiliza el mecanismo de “crédito fiscal” como vehículo de traslación del impuesto, la cuota u obligación tributaria se configura sólo al final del periodo impositivo, calculando 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 relacionados con la actividad o giro del negocio del contribuyente ordinario.(...)

Entonces,, la configuración del mecanismo en la determinación de la cuota u obligación tributaria del IVA está diseñada 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 para que sea el consumidor final de los bienes o servicios quien deba soportar dicha carga económica. Sin embargo este mecanismo se ve desdibujado con la aplicación de las Providencias, al establecerse un porcentaje de retención del 75% o del 100%, según sea el caso del “débito fiscal” que los contribuyentes ordinarios previamente han soportado como “crédito fiscal”, pagándolo a sus proveedores o prestadores de servicio. De esta manera el contribuyente ordinario (...) al disminuir sus “débitos fiscales” por la retención, ve menoscabado su derecho a recuperar la totalidad del IVA por ellos soportados (crédito fiscal) en la compra de bienes muebles o prestación de servicios, lo cual indiscutiblemente desnaturaliza en su esencia el propio IVA, y crea una exacción no contemplada por la Ley”. (p.91)

En este orden, se ha considerado que el mecanismo de retención previsto en las Providencias objeto de estudio manifiesta un efecto contrario para los contribuyentes ordinarios que venden o prestan servicios a los contribuyentes especiales y a los entes públicos, manifestándose que la tarifa de retención es confiscatoria.

**Resolución 320 del Ministerio de Finanzas-Disposiciones relacionadas con la  
impresión y emisión de facturas y otros documentos**

Esta Resolución emanada del Ministerio de Finanzas, fue publicada el 28 de Diciembre de 1999, contiene los aspectos relativos a las disposiciones relacionadas con la impresión y emisión de facturas y otros documentos, en ella se contemplan los requisitos que éstos deben cumplir, entre ellos se encuentran:

- 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.
- c) Número de Control consecutivo y único por cada documento impreso, que se inicie con la frase "Nº 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 facturas o documentos equivalentes, 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 Nº ... hasta el Nº ...";

- 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".
- 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.
- s) Especificación de las deducciones del precio o remuneración, bonificaciones y descuentos.
- t) Indicación del sub-total correspondiente al precio neto gravado.
- u) 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 por cuenta de un tercero. Por otra parte, cuando actúe como agente de retención, el documento que se emita deberá expresar la frase: "El presente documento se emite en cumplimiento del artículo 11 del Decreto Ley de Impuesto al Valor Agregado".

### **Definición de Términos Básicos**

**Agente de Percepción:** toda persona designada por la Ley, que por su profesión, oficio, actividad o función está en posición de recibir un monto de impuesto en forma temporal, para luego depositarlo a la orden del Fisco Nacional.

**Agentes de Retención:** toda persona designada por la Ley, que por su función pública o por razón de su actividad privada, intervenga en actos, negocios jurídicos u operaciones en los cuales deba efectuar la retención por cuenta del receptor del ingreso. En tal sentido, es la persona que, siendo deudora, de una suma gravable, pagadera a un contribuyente, la Ley le impone la obligación de cercenar una parte de su deuda y transferirle a un ente público, en los momentos, formas y condiciones que la misma Ley establezca. El Agente de Retención es un responsable por deuda ajena.

**Alícuota Impositiva:** cuota parte proporcional de un monto global que determina el impuesto a pagar.

**Alícuota Tributaria:** cantidad fija, tanto por ciento o escala de cantidades que constituyen el gravamen de una base.

**Capacidad Económica:** representa la materia imponible, o sea la fuente del impuesto en cuanto de ella se detrae el importe del mismo.

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

**Crédito Fiscal:** constituye el importe soportado por el sujeto pasivo previsto en la ley al adquirir bienes o servicios gravados. Es el IVA, soportado por los contribuyentes en la etapa anterior del proceso de producción o comercialización de sus bienes y servicios, el cual, en principio, puede ser objeto de recuperación mediante compensación con el IVA, devengado en la oportunidad de vender bienes o prestar servicios a sus compradores.

**Debito Fiscal:** Se configura por el impuesto retenido por dicho contribuyente al efectuar la venta de bienes o prestación de servicios gravados, evitando de esta manera la acumulación de pagos de impuestos sobre impuestos (impuesto en cascada).

**Ejercicio Fiscal:** aquel que se considera a los fines eminentemente fiscales o de carácter tributario. Período al cual se encuentra sujeto a la aplicación del tributo creado por la Ley de Impuesto sobre la Renta y demás normas que regulan tributos de naturaleza similar.

**Estado:** es un grupo de individuos establecidos sobre un territorio determinado y sujetos a la autoridad de un mismo gobierno.

**Estrés:** Tensión provocada por situaciones agobiantes que originan reacciones psicosomáticas o trastornos psicológicos a veces graves.

**Fisco:** patrimonio estatal, tesoro público.

**Instituto Autónomo:** Son personas jurídicas de derecho público de naturaleza fundacional, creadas por ley nacional, estatal u ordenanza conforme a las disposiciones de esta Ley, dotadas de patrimonio propio e independiente de la República, de los estados, de los distritos metropolitanos y de los municipios, según sea el caso, con las competencias o actividades determinadas en las que los cree.

**Pago:** cumplimiento de una obligación. Entrega de un dinero o especie que se debe. En materia tributaria, se considera un modo de extinción de la obligación tributaria.

**Período de Imposición:** Lapso de tiempo en el cual ocurre el hecho imponible y en base el cual se debe presentar la declaración del tributo respectivo.

**Potestad Tributaria:** se entiende como tal, el poder originario que tiene el Estado, entendido como Nación, para crear tributos por Ley, aplicable, en todo el territorio nacional, a aquellos sujetos susceptibles de ser obligados a ello conforme a su capacidad económica, tomando en consideración el principio de progresividad tipificado en la Constitución Nacional.

**Presión Tributaria:** es la relación existente entre la exacción fiscal soportada por una persona física, un grupo de personas o una colectividad territorial, y la renta que dispone esa persona, grupo o colectividad.

**Providencia Administrativa:** disposición anticipada o prevención que se toma para lograr un propósito. Medida o disposición que se toma para remediar un mal o daño.

**Recaudación:** actividad llevada a cabo por el Gobierno para proporcionar liquidez a los Fondos Públicos.

**Sanciones:** penas impuestas por los órganos competentes con sujeción a los procedimientos establecidos en el Código.

**Servlet:** programa informático que responde a las peticiones de un usuario a través de una página web, los *servlets* se ejecutan en un ambiente de cliente – servidor.

**Cuadro 1****Operacionalización de las Variables**

<b>Objetivos Específicos</b>	<b>Variable Real</b>	<b>Variable Nominal</b>	<b>Indicadores</b>	<b>Instrumento</b>
1. Identificar las obligaciones tributarias de los organismos públicos, como consecuencia de la Providencia que los designa como agentes de retención del IVA.	Obligación Tributaria de los Entes Públicos como agentes de Retención del IVA.	Providencia Administrativa N° SNAT/2005/005 6-A de 2005.	Designación de los agentes de retención. Definición de Entes Públicos. Exclusiones. Porcentajes de Retención, cálculo del monto a retener. Carácter del impuesto retenido como crédito fiscal. Deducción del Impuesto Retenido de la cuota tributaria por parte del proveedor. Recuperación de retenciones acumuladas. Ajustes de Precios. Retenciones practicadas y enteradas indebidamente. Oportunidad para practicar las retenciones. Oportunidad y forma para enterar el impuesto retenido. Emisión del comprobante retención. Registros contables del proveedor. Modelos o formatos electrónicos. Actualización de los datos del RIF. Actualización de la base de datos del SENIAT. Sanciones por incumplimiento. Eximentes de responsabilidad. Vigencia. Derogatoria.	Revisión Documental Fichas de Trabajo Entrevista

**Fuente:** Elaboración Propia 2006

## Continuación del Cuadro 1

### Operacionalización de las Variables

Objetivos Específicos	Variable Real	Variable Nominal	Indicadores	Instrumento
2. Describir los procedimientos aplicados por el Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMERIDA) para la retención y enteramiento del Impuesto al Valor Agregado	Procedimientos aplicados por TROLMERIDA para la retención y enteramiento del IVA.	Operaciones relacionadas con la retención y enteramiento del Impuesto al Valor Agregado.	1. Procedimiento para realizar retención de Impuesto al Valor Agregado (IVA) a facturas de Proveedores Ordinarios 2. Procedimiento para realizar retención de Impuesto al Valor Agregado (IVA) a contratos de obras civiles o electromecánicas canceladas mediante presentación de valuaciones	Revisión Documental Fichas de Trabajo Entrevista
3. Determinar el grado de cumplimiento del Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMERIDA) con las obligaciones relacionadas con su condición de agente de retención del Impuesto al Valor Agregado.	Grado de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias por parte de TROLMERIDA.	Cumplimiento de las obligaciones relacionadas con su condición de agente de retención del Impuesto al Valor Agregado con las retenciones del IVA.	Determinación y pago de Retenciones de IVA Verificación del registro de proveedores en el portal del SENIAT Verificación de las facturas Emisión de los Comprobantes de Retención Cantidades retenidas y enteradas según calendario SENIAT Verificación de Libro de Compras y Ventas	Revisión Documental Fichas de Trabajo Entrevista
4. Establecer las debilidades y fortalezas en el procedimiento de retención y enteramiento del Impuesto al Valor Agregado en el Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMERIDA).	Fortalezas en el procedimiento de retención y enteramiento del IVA.	Operativo	Estrategias Tributarias y Contables, que permitan maximizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y minimizar el incumplimiento de las mismas.	Revisión Documental Fichas de Trabajo Entrevista
	Debilidades en el procedimiento de retención y enteramiento del IVA.		Posibles incumplimientos que conllevan a la imposición de multas y sanciones.	

**Fuente:** Elaboración Propia 2006.

## **CAPÍTULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO**

La investigación es la base de toda ciencia, por lo que es considerada dinámica en el sentido de que permite descubrir enfoques científicos y abrir nuevos horizontes, manteniendo a la ciencia en constante evolución. Así, el investigador es el que realiza trabajos de investigación, teniendo conocimiento de los diferentes métodos, formas y reglas técnicas aplicadas a la investigación.

El marco metodológico está referido al conjunto de procedimientos lógicos y operacionales implícitos en un proceso de investigación realizado con un lenguaje claro y sencillo con los métodos, las técnicas, las estrategias, procedimientos e instrumentos utilizados por el investigador para lograr sus objetivos.

La metodología utilizada en la presente investigación se sustentó en los enfoques presentados por diversos especialistas, en el mismo se incluyen aspectos tales como el diseño y tipo de investigación, el caso de estudio, las técnicas e instrumentos para la recolección de información, la validez y confiabilidad de los instrumentos, las técnicas de procesamiento y análisis de datos. A continuación se describen cada uno de estos puntos:

#### **Diseño de la Investigación**

Tomando en consideración el planteamiento del problema, los objetivos de la investigación, la operacionalización de las variables, el diseño de la misma se corresponde con una investigación documental y de campo, ya que los datos pro

vienen tanto de fuentes primarias o directas, las cuales son definidas por Hurtado (2000), como “aquellas que proporcionan datos de primera mano, tales como los libros, ensayos, artículos de publicaciones periódicas, informes de investigación, monografías...” y fuentes secundarias “aquellas que hacen referencia a las fuentes primarias, procesando la información de primera mano y proporcionando información sobre donde encontrar la fuente primaria...” (p. 82).

Se dice que la presente es una investigación documental ya que se aplicó el enfoque cualitativo al cumplimiento de las obligaciones tributarias del Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMERIDA) en cuanto a las retenciones y enteramiento del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en este caso la información se obtuvo de los documentos bibliográficos relacionados con las obligaciones tributarias, en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado, normativa legal relacionada con el mencionado proceso. La investigación documental es definida por la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2003), como:

El estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor (p.15).

De acuerdo con lo anterior y según los objetivos específicos de la investigación su temática se ubica en un *nivel perceptual* que según Hurtado (2000), lo define como: “indica una aproximación inicial al evento, en la cual apenas se alcanzan a percibir los aspectos más evidentes del mismo” (p.12), aunado al concepto el objetivo general corresponde a este nivel por cuanto se tomó en cuenta el análisis descriptivo dentro del cual se incluyó diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado en el Instituto de Transporte Masivo del Estado Mérida, con el fin de identificar las obligaciones tributarias de los entes públicos que están contemplados en la Providencia Administrativa N°



SNAT/2005/0056-A, y se describió el procedimiento que aplica TROLMERIDA para la retención y enteramiento del IVA.

Por otra parte se ubicó dentro de una investigación de campo, ya que parte de los datos se obtuvieron directamente de la realidad, es decir, a través de una entrevista estructurada, con la finalidad de determinar el grado de cumplimiento por parte del Instituto de Transporte Masivo de Mérida con las obligaciones establecidas con los ordenamientos jurídicos venezolanos en materia de retención del IVA, los cuales son llevados a cabo por la Coordinación de Fideicomiso y Contabilidad del mencionado Instituto. Esta investigación es definida por la misma Institución como:

El análisis sistemático de problemas en la realidad, con el propósito bien sea de describirlos, interpretarlos, entender su naturaleza y factores constituyentes, explicar sus causas y efectos, o predecir su ocurrencia, haciendo uso de métodos característicos de cualquiera de los paradigmas o enfoques de investigación conocidos o en desarrollo. Los datos de interés son recogidos en forma directa de la realidad; en este sentido se trata de investigaciones a partir de datos originales o primarios (p.14).

### **Tipo de Investigación**

En virtud de que en la presente investigación se pretendía diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención del IVA por parte de TROLMERIDA, con la finalidad de obtener un conocimiento profundo de dicho evento, se ubicó en una investigación de tipo descriptivo. Ramírez (1999), opina que existen dos modalidades de investigación de tipo descriptiva, la primera son ubicados en un escalón que tiene relación por los intentos por describir la realidad social y la segunda modalidad que es la que se ubica con la presente investigación definida como:

...son los estudios cuyo alcance se extiende hasta la “...determinación de la frecuencia con que algo ocurre o con la que algo se halla asociado o relacionado con otro factor...” (Seltiz y Jahoda, 1997:68). Estos estudios nos permiten detectar regularidades empíricas de la variable en estudio. Las investigaciones descriptivas, a diferencia de los estudios exploratorios, pueden partir de

hipótesis afirmativas o también llamadas descriptivas. De los resultados de estas investigaciones se pueden elaborar hipótesis de relación causa-efecto entre variables. Esto es posible en tanto que de éstas se han demostrado sus relaciones a través de indagación descriptiva (p.84).

En atención a lo anterior, se señala que el tipo de investigación es descriptivo por cuanto, el Instituto de Transporte Masivo de Mérida es un organismo público, el cual encuadra dentro de los entes públicos, que regula a la Providencia Administrativa mediante la cual se designan a los entes públicos nacionales, estatales y municipales, como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado (G.O. N° 38.188, 27/05/2005), situación que obliga al mismo a llevar todos los mecanismos establecidos en materia de retención y enteramiento del IVA, a los fines de poder detectar el cumplimiento o no de dicho procedimiento.

### **Caso de Estudio**

Según Arias (2004), los casos pueden ser una institución, una empresa, una familia, entre otros, debido a que el caso representa una unidad relativamente pequeña. En este diseño se indaga de manera exhaustiva con el propósito de diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención del IVA por parte del Instituto de Transporte Masivo del Estado Mérida. En la presente investigación el caso está representado por el Instituto de Transporte Masivo de Mérida conocido como TROLMERIDA.

### **Técnicas e Instrumentos para la Recolección de los Datos**

Las técnicas para recolectar los datos representan “las distintas formas o maneras de obtener la información. Son ejemplos de técnicas; la observación directa, la encuesta en sus dos modalidades (entrevista o cuestionario), el análisis documental, análisis de contenido etc” (Arias 1999, p.53). En la presente investigación se

utilizaron como técnicas el análisis documental y la encuesta, al respecto Méndez (1992), señala lo siguiente: “La recolección de información por la encuesta se hace a través de formularios, los cuales tienen aplicación en aquellos problemas que se pueden investigar por métodos de observación, análisis de fuentes documentales y demás sistemas de contenido” (p.106).

En cuanto a los instrumentos son definidos por Arias (1999), como: “los medios materiales que se emplean para recoger y almacenar la información. Ejemplo: fichas, formatos de cuestionarios, guías de entrevista, lista de cotejo, grabadores, escalas de actitudes u opinión (tipo likert)” (p.53). En el presente estudio se utilizó como instrumento la entrevista estructurada, la cual de acuerdo con Tamayo (2000), “es la relación directa establecida entre el investigador y su objeto de estudio a través de individuos o grupos con el fin de obtener testimonios orales” (p.123). Esta entrevista permitió conocer las opiniones de los que realizan el procedimiento de las retenciones del IVA de los entes públicos Contadores Públicos que trabajan en el Departamento de Coordinación de Fideicomiso y Contabilidad, objeto de estudio y el análisis documental se utilizó para cada una de las leyes, normas y demás textos relacionados con el tema.

### **Validez de los Instrumentos**

Los instrumentos de recolección de datos deben tener ciertos parámetros y cumplir con ciertas condiciones, sin salirse del cometido y arrojar la misma información cuando se vuelve a medir la característica en situaciones similares. A través de estos instrumentos se busca obtener información que permita diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria de retención del IVA por parte del Instituto de Transporte Masivo de Mérida, razón por la cual la recolección de datos debe cumplir con dos características básicas que son: validez y confiabilidad, para que midan todos los factores de la variable nominal y para que los resultados sean consistentes (Munich y Ángeles 1998, p.54).

Para dar cumplimiento a las características mencionadas en el párrafo anterior, se aplicó la técnica de validación por “juicio de expertos”, la misma se llevó a cabo a través del juicio de un (1) experto en materia tributaria, un (1) experto en metodología de la investigación, y un experto en castellano y ortografía, los mismos evaluaron el instrumento, para comprobar que estuviera de acuerdo a la secuencia del trabajo y objetivos de investigación.

### **Técnicas de Procesamiento y Análisis de los Datos**

En esta sección se describen las diferentes operaciones a las cuales se someten los datos, para ser analizados. De acuerdo con Tamayo (2000), este proceso constituye “el registro de los datos obtenidos por los instrumentos empleados” (p.126).

El propósito fundamental de ésta etapa es resumir las informaciones recolectadas de manera que suministren respuestas a las interrogantes planteadas inicialmente. En la presente investigación se siguieron una serie de pasos, para procesar los datos obtenidos por medio de la entrevista estructurada así como del análisis documental.

## **CAPÍTULO IV**

### **ANÁLISIS DE RESULTADOS**

En este Capítulo se exponen los resultados obtenidos luego de la aplicación de los instrumentos, tanto de los datos obtenidos mediante la aplicación de las fichas de trabajo así como la entrevista a los funcionarios al Departamento de Coordinación de Fideicomiso y Contabilidad del Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMÉRIDA). Los resultados se presentan de acuerdo a los objetivos específicos de la investigación.

#### **Obligación Tributaria de los Entes Públicos como Agentes de Retención del IVA**

En la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A de fecha 17 de mayo de 2005, se designan como agentes de retención del impuesto al valor agregado a los entes públicos, estableciéndose una serie de aspectos dentro de los cuales se pueden mencionar:

En el artículo 1 de esta providencia se designan agentes de retención del impuesto al valor agregado a los entes públicos nacionales, estatales y municipales por las adquisiciones de bienes muebles y las recepciones de servicios gravados que realicen de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto. Este artículo también señala que en los casos de fideicomisos, el fideicomitente fungirá como agente de retención, siempre y cuando se trate de algunos de los entes públicos a los que se refiere esta providencia. A los efectos de ésta, se entiende por proveedores a los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado que vendan bienes muebles o presten servicios, ya sean con carácter de mayoristas o minoristas. Es

importante señalar que en estas disposiciones se señalan otras normativas, tales como al artículo N° 92 del Reglamento N° 1 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público, referido al Sistema Presupuestario, según el cual el órgano de tutela actuará como agente de retención.

En los artículos 2 y 3 de la providencia en estudio se especifican los entes públicos, nacionales, estatales y municipales. A continuación se presenta un cuadro donde se sintetiza la información presentada en estos artículos:

## **Cuadro 2**

### **Especificación de los Entes Públicos**

<b>Artículo 2</b>	<b>Entes Públicos Nacionales</b>
<b>Ente Público</b>	
1. La República	Presidencia de la República Ministerios Servicios Autónomos sin personalidad jurídica Procuraduría General de la República Oficinas Nacionales creadas por la Presidencia de la República Asamblea Nacional Tribunal Supremo de Justicia Ministerio Público Contraloría General de la República Defensoría del Pueblo Consejo Nacional Electoral Dirección Ejecutiva de la Magistratura Consejo Moral Republicano Oficinas Nacionales
2. Banco Central de Venezuela	
3. Iglesia Católica	Diócesis, Arquidiócesis y Seminarios
4. Institutos Autónomos	Creados por la República
5. Fundaciones y Asociaciones Civiles	Creados por la República o en los cuales sus entes descentralizados tengan participación
6. Universidades Nacionales, Colegios profesionales y Academias Nacionales,	
7. Parlamento Latinoamericano y Andino	
8. Entes descentralizados	Que tengan fines empresariales con una participación por parte del Estado mayor al 50%

**Fuente:** Elaboración propia (2006). Con base en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A

## Continuación Cuadro 2

### Especificación de Entes Públicos

<b>Artículo 3</b>	<b>Entes Públicos Estadales y Municipales</b>
<b>Ente Público</b>	
1. Los órganos ejecutivos y legislativos	De los Estados, Distritos Metropolitanos y Municipios
2. Las Contralorías	De los Estados, Distritos Metropolitanos y Municipios
3. Institutos Autónomos	Creados por los Estados, Distritos Metropolitanos y Municipios. <b>(TROLMERIDA)</b> .
4. Entes descentralizados	Que tengan fines empresariales con una participación por parte de los Estados, Distritos Metropolitanos y Municipios mayor al 50%
<b>Artículo 4</b>	<b>Ente Público</b>
<b>Entes Públicos regidos por los Capítulos II y III del Título II la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público</b>	
1. Entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales 2. Estados, Distrito de la Ciudad de Caracas, Distritos y Municipios	Estarán sujetas a retención únicamente aquellas adquisiciones de bienes muebles y las recepciones de servicios gravados que se imputen con cargo a las subpartidas 4.01.01.06.00 ya las partidas 402, 403 y 404, salvo que se trate de operaciones excluidas conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de esta Providencia.

**Fuente:** Elaboración propia (2006). Con base en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A

En estos artículos se especifican los entes públicos que tendrán el carácter de agentes de retención del impuesto al valor agregado, tanto en el ámbito nacional, estatal y municipal. Es importante señalar que en el artículo 2 de esta providencia se hace mención a los entes descentralizados funcionalmente con fines empresariales, en los cuales la República Bolivariana de Venezuela o alguno de los entes creados por ella, tengan una participación accionaria mayor al cincuenta por ciento (50%) del capital social, con excepción de aquellos que hayan sido calificados como sujetos pasivos especiales por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT). Por otra parte en el artículo 3 se señala que sin menoscabo de las sanciones que resulten aplicables, el SENIAT, mediante Providencia Administrativa, podrá excluir, individualmente, a entidades públicas estadales y municipales, en los

casos de incumplimiento por parte de éstas del régimen de retención previsto en esta Providencia.

### Cuadro 3

#### Exclusiones según la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A

<b>Artículo 5</b>	
Quedan excluidas todas aquellas operaciones en las cuales:	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. No se encuentren sujetas al pago del impuesto al valor agregado, o cuando estén exentas o exoneradas del mismo.</li> <li>2. El proveedor sea un contribuyente formal del impuesto.</li> <li>3. Los proveedores hayan sido objeto de algún régimen de percepción anticipada del impuesto al valor agregado, con ocasión a la importación de bienes. En estos casos, el proveedor deberá acreditar ante el agente de retención la percepción soportada.</li> <li>4. Se trate de operaciones pagadas por empleados del agente de retención por concepto de viáticos.</li> <li>5. Se trate de operaciones efectuadas por directores, gerentes, administradores u otros empleados por concepto de gastos reembolsables, por cuenta del agente de retención, y siempre que el monto de la operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T.).</li> <li>6. Las compras de bienes muebles o prestaciones de servicios vayan a ser pagadas con cargo a la caja chica del agente de retención, siempre que el monto de la operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T.).</li> <li>7. Las operaciones sean pagadas con tarjetas de débitos o crédito, cuyo titular sea el agente de retención.</li> <li>8. Se trate de egresos imputados contra las sub-partidas 4.04.11.01.00, 4.04.11.02.00, 4.04.11.03.00 y 4.04.11.04.00,</li> <li>9. Se trate de adquisiciones de bienes y servicios realizados por entes públicos nacionales distintos a los señalados en el numeral 1 del artículo 2 de esta Providencia, pagaderas en cien por ciento (100%) con bonos de la deuda pública nacional.</li> <li>10. Se trate de egresos causados en el marco del Programa de Alimentación Escolar del Ministerio de Educación, Cultura y Deportes.</li> </ol>

**Fuente:** Elaboración propia (2006). Con base en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A



Como se puede observar en este artículo 5 se señalan tácitamente todos los casos en los cuales no se practica la retención que establece la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A.

#### **Cuadro 4**

##### **Porcentaje de Retención-Cálculo del Monto a Retener**

<b>Artículo 6</b>	
<b>75%</b>	El monto a retenerse será el que resulte de multiplicar el precio facturado de los bienes y servicios gravados por el (75%) del impuesto causado
<b>Artículo 7</b>	
<b>100%</b>	El monto a retenerse será el cien por ciento (100%) del impuesto causado, cuando: <b>a)</b> 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>b)</b> La factura no cumpla los requisitos y formalidades dispuestos en la Ley del IVA o en su Reglamento y Resolución 320. <b>c)</b> El proveedor no esté inscrito en el Registro de Información Fiscal (RIF) o cuando los datos de registro, incluido su domicilio no coincida con los indicados en la factura o documento equivalente. <b>d)</b> El proveedor hubiere omitido la presentación de alguna de sus declaraciones del impuesto al valor agregado. <b>e)</b> Se trate de servicios prestados a los entes públicos, en el ejercicio de profesiones que no impliquen la realización de actos de comercio o comporten trabajo o actuación predominantemente intelectual

**Fuente:** Elaboración propia (2006). Con base en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A.

Es importante destacar que según el artículo 7, en los casos en los cuales el proveedor no esté inscrito en el Registro de Información Fiscal (RIF) o cuando los datos de registro, incluido su domicilio no coincida con los indicados en la factura o documento equivalente, el agente de retención deberá consultar en la Página Web del SENIAT, que el proveedor se encuentre inscrito en el Registro de Información Fiscal

(RIF), y que el número de registro se corresponda con el nombre o razón social del proveedor indicado en la factura o documento equivalente. Y cuando el proveedor hubiere omitido la presentación de alguna de sus declaraciones del impuesto al valor agregado el agente de retención también deberá consultar la página Web del SENIAT.

En el artículo 8 de la providencia en estudio se establece el carácter del impuesto retenido como crédito fiscal, en los siguientes términos:

El impuesto retenido no pierde su carácter de crédito fiscal para el agente de retención, cuando éstos califiquen como contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, pudiendo ser deducido previo el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley que establece dicho impuesto.

Es importante destacar que en este artículo se señala claramente que para los agentes de retención el impuesto retenido no pierde su condición de crédito fiscal, siempre y cuando éstos califiquen como contribuyentes ordinarios del IVA.

En los casos de proveedores el impuesto retenido se puede deducir de la cuota parte tributaria, ya que el artículo 9 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A, establece lo siguiente:

Los proveedores descontarán del impuesto retenido de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención, siempre que tengan el comprobante de retención emitido por el agente conforme a lo dispuesto en el artículo 19 de esta Providencia.

Cuando el comprobante de retención sea entregado al proveedor con posterioridad a la presentación de la declaración correspondiente al período en el cual se practicó la retención, el impuesto retenido podrá ser descontado de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se produjo la entrega del comprobante.

En todo caso, si el impuesto retenido no es descontado en el período de imposición que corresponda según los supuestos previstos en este artículo, el proveedor puede descontarlo en períodos posteriores

Por otra parte, en el artículo 10 *ejusdem* se establecen los casos en los cuales el impuesto retenido es superior a la cuota tributaria del período de imposición, en los siguientes términos:

En los casos en que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el contribuyente podrá descontar las retenciones acumuladas contra las cuotas tributarias de los siguientes períodos de imposición hasta su descuento total. Las retenciones acumuladas pendientes por descontar deberán reflejarse en la “forma IVA 30 declaración y pago del impuesto al valor agregado”, las cuales, junto con las retenciones correspondientes al período de imposición, se descontarán de la cuota tributaria hasta su concurrencia. El saldo restante, si lo hubiere, deberá reflejarse como retenciones acumuladas pendientes por descontar. Cuando se hubiere solicitado la recuperación conforme al artículo siguiente, el saldo restante deberá reflejarse adicionalmente como retenciones soportadas y descontadas del período.

Además en el artículo 11 de la providencia *in commento*, se señala que en los casos en los cuales el impuesto retenido es mayor a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el excedente no descontado se puede traspasar al período de imposición siguiente o a los sucesivos, hasta su descuento total. Si transcurrido tres (3) períodos de imposición aún subsiste algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación total o parcial del saldo acumulado. Sólo serán recuperables las cantidades que hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención y se reflejen en el estado de cuenta del contribuyente previa compensación de oficio, conforme a lo establecido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario.

El artículo 12 *ejusdem*, complementa el artículo anterior, señalando que la recuperación debe solicitarse ante la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio fiscal y sólo puede ser presentada una solicitud mensual. Para realizar este trámite los contribuyentes deben presentar los documentos que acrediten su representación, también se le puede solicitar la presentación de las declaraciones correspondientes a los períodos que reflejen la acumulación de retenciones, en la solicitud el proveedor debe indicar la decisión de compensar o ceder, identificando los tributos, montos, cesionario y el tributo sobre el cual el cesionario efectuará la imputación respectiva. Para otorgar la respuesta a esta solicitud, la providencia establece en este mismo artículo un lapso no mayor a treinta

(30) días, plazo en el cual el Jefe de la División de Recaudación debe decidir la solicitud.

Para la recuperación de los saldos acumulados tanto los contribuyentes como sus cesionarios deberán, por una sola vez, inscribirse en el Portal <http://www.seniat.gov.ve>; conforme a las especificaciones establecidas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Otros de los aspectos que contiene la providencia son los ajustes de precios, en este sentido el artículo 14 de la misma señala lo siguiente:

En los casos de ajustes de precio que impliquen un incremento del importe pagado, se practicará igualmente la retención sobre tal aumento.

En caso de que el ajuste implique una disminución del impuesto causado, el agente de retención deberá devolver al proveedor el importe retenido en exceso que aún no haya sido enterado.

Si el impuesto retenido en exceso ya fue enterado, el proveedor deberá descontarlo de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención o en los sucesivos, conforme a lo establecido en los artículos 9 y 10 de la presente Providencia, sin perjuicio del derecho a solicitar la recuperación del mismo al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 11 y 12 de esta Providencia

Por su parte, el artículo 15 establece las normas referentes a las retenciones practicadas y enteradas indebidamente por parte del agente de retención, en cuyo caso el proveedor puede ejercer acciones en contra del agente de retención con la finalidad de recuperar lo que indebidamente le retuvieron, sin perjuicio de otras acciones civiles o penales que pueda interponer ante los órganos respectivos. En los casos en los cuales el impuesto retenido indebidamente haya sido enterado el proveedor puede descontarlo de la cuota tributaria para el período en que se practico la retención o para períodos sucesivos, de conformidad con lo explicado en los párrafos anteriores. En este artículo además se prevé que cuando los agentes de retención enteren cantidades superiores a las efectivamente retenidas, podrán solicitar su reintegro al SENIAT, conforme a lo dispuesto en los artículos 194 y siguientes del Código Orgánico

Tributario. Otro de los casos que se regulan en esta providencia es lo relativo a la oportunidad para practicar las retenciones, en este sentido el artículo 16 establece:

- a) Al momento del pago efectivo de la obligación, en los casos que se giren órdenes de pago directamente contra la Cuenta del Tesoro, por parte de los entes públicos nacionales que utilicen el Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF).
- b) En el momento que se autorice el pago, cuando éste se efectúe con recursos provenientes de avances, anticipos o transferencias, por parte de los entes públicos nacionales que utilicen el Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF).
- c) En el momento que se registre el pasivo o se pague la obligación, lo que ocurra primero, cuando se trate de entes públicos nacionales que no utilicen el Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF).

**Parágrafo Único:** Se entenderá por registro del pasivo las acreditaciones que los compradores o adquirentes de bienes y servicios gravados, realicen en su contabilidad a favor de sus proveedores.

Este artículo puntualiza tres momentos en los cuales el agente de retención debe cumplir con la obligación establecida en esta providencia, también se presenta la definición de registro del pasivo, a los fines de este dispositivo.

Por su parte el artículo 17 *ejusdem* establece las disposiciones relacionadas con la oportunidad y forma para enterar el impuesto retenido, en el siguiente cuadro se sintetiza la información contenida en este artículo:

#### **Cuadro 5**

##### **Oportunidad y forma para enterar el impuesto retenido**

<b>Artículo 17</b>	
1. Entes públicos que giren órdenes de pago directamente contra la Cuenta del Tesoro	Éstos ordenarán a la Oficina Nacional del Tesoro que tales pagos se efectúen previa deducción del monto de impuesto a retener. En ningún caso la Oficina Nacional del Tesoro y la Oficina Nacional de Contabilidad Pública tramitarán los pagos sujetos a retención, cuando no vengan acompañados de la orden de deducir la retención practicada.
2. Entes públicos que realicen los pagos a sus proveedores con	a) Retenciones que sean practicadas entre los días 1º y 15 de cada mes, deben enterarse

recursos provenientes de avances, anticipos, ingresos propios o transferencias, dichos entes deberán pagar el importe neto, deducido el monto de impuesto a retener y enterar el monto retenido conforme a los siguientes criterios:	dentro de los primeros cinco (5) días hábiles siguientes a la última de las fechas mencionadas, conforme a lo previsto en el parágrafo primero de este artículo. b) Retenciones que sean practicadas entre los días 16 y último de cada mes, deben enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles del mes inmediato siguiente, a lo previsto en el parágrafo primero de este artículo.
--	--

**Fuente:** Elaboración propia (2006). Con base en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A.

De acuerdo a lo anterior, en el parágrafo primero de este artículo se establece que en las operaciones descritas en este artículo debe seguirse lo dispuesto en el calendario de declaraciones y pagos de los sujetos pasivos calificados como especiales. Y el parágrafo segundo señala que los órganos de control interno de cada uno de los agentes de retención tienen la obligación de verificar que estos cumplan con las obligaciones establecidas en este artículo de manera oportuna.

En el artículo 18, se establece el procedimiento que deben seguir los entes públicos que realicen los pagos a sus proveedores con recursos provenientes de avances, anticipos, ingresos propios o transferencias, en los siguientes términos:

1. El agente de retención de no haberlo antes de la entrada en vigencia de la presente Providencia, deberá inscribirse por una sola vez, en el portal <http://www.seniat.gov.ve> conforme a las especificaciones establecidas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a través de su Pagina Web, a los fines de la asignación de la correspondiente clave de acceso.
2. El agente de retención deberá presentar a través del Portal <http://www.seniat.gov.ve> una declaración informativa de las compras y de las retenciones practicadas durante el periodo correspondiente, siguiendo las especificaciones técnicas establecidas en el referido Portal. Igualmente estará obligado a presentar la declaración informativa en los casos en que no se hubieren efectuado operaciones sujetas a retención
3. Presentada la declaración en la forma indicada en el numeral anterior el agente de retención podrá optar entre efectuar el enteramiento electrónicamente, a través de la Web del Banco Industrial de Venezuela, o imprimir la planilla generada por el sistema denominada “Planilla de pago para enterar retenciones

de IVA efectuadas por agentes de retención 99035” la cual será utilizadas a los efectos de enterar las cantidades retenidas.

4. El agente de retención solo podrá enterar los montos correspondientes a dicha retención mediante la planilla denominada “Planilla de pago para enterar retenciones de IVA efectuadas por agentes de retención 99035”, emitida a través del portal <http://www.seniat.gov.ve>

5. En los casos en que el enteramiento no se efectúe electrónicamente, el agente de retención procederá a pagar el monto correspondiente en efectivo, cheque de gerencia o transferencia de fondos en las taquillas de contribuyentes especiales que le corresponda o en cualquiera de las taquillas del Banco Industrial de Venezuela.

**Parágrafo Único:** La Gerencia de Recaudación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), podrá disponer que los agentes de retención que mantengan cuentas en el Banco Central de Venezuela, efectúen en le mismo el enterramiento a que se refiere el numeral 3 de este artículo. A tales efectos, la Gerencia de Recaudación deberá notificar, previamente, a los agentes de retención la obligación de efectuar el enterramiento en la forma señalada en este parágrafo.

Como se puede observar en este artículo la providencia establece claramente cual es el procedimiento que debe seguir los agentes de retención que procedan al pago del IVA. Por otra parte el artículo 19 *ejusdem* establece lo siguiente:

Cuando los agentes de retención a los que se refiere el numeral 2 del artículo 16 de esta Providencia, no pudieren, dentro de los plazos establecidos, presentar la declaración informativa en la forma indicada en el numeral 2 del artículo 17, deberán excepcionalmente presentarla a través de medios magnéticos ante la Gerencia Regional de Tributos Internos correspondiente, de acuerdo con las especificaciones técnicas establecidas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en su Página Web. En estos casos, y antes de su presentación ante la Gerencia correspondiente, el agente de retención deberá validar la declaración a través del “proceso de carga de prueba del archivo de retenciones”, a los fines de constatar la existencia de errores que podrían impedir su normal procesamiento.

Los funcionarios de la Gerencia Regional de Tributos Internos deberán procesar inmediatamente las declaraciones informativas presentadas por los agentes de retención, siempre y cuando las mismas no contengan errores en la forma y metodología de presentación.

En este artículo se observa un error ya que se hace mención a “el numeral 2 del artículo 16” (el cual fue citado anteriormente), y se puede señalar que este artículo no contiene numerales sino literales (a, b y c). Se puede deducir que al hacer referencia a este numeral se está refiriendo al literal b, que menciona “En el momento que se autorice el pago, cuando éste se efectúe con recursos provenientes de avances, anticipos o transferencias, por parte de los entes públicos nacionales que utilicen el Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF).”

En el artículo 20 de la providencia en estudio, se hace mención a la “emisión del comprobante de retención, indicando que el mismo debe emitirse y entregarse al proveedor dentro de los primeros tres (03) días continuos del período de imposición siguiente, y debe contener la siguiente información:

1. Numeración consecutiva. La numeración deberá contener catorce (14) caracteres con el siguiente formato: AAAAMMSSSSSSSS, donde AAAA, serán los cuatro (4) dígitos del año, MM serán los dos (2) dígitos del mes y SSSSSSSS, serán los ocho (8) dígitos del secuencial en cual deberá reiniciarse en los casos de que superen dicha cantidad.
2. Identificación o razón social y número de registro de contribuyentes del agente de retención.
3. Fecha de emisión y entrega del comprobante.
4. Nombres y apellidos o razón social y número de registro de contribuyente del proveedor.
5. Número de control de la factura, número de la factura e impuesto retenido.

El comprobante podrá emitirse por medios electrónicos o físicos, debiendo, en este último caso emitirse por duplicado. El comprobante debe registrarse por el agente de retención y por el proveedor en los Libros de Compras y de Ventas, respectivamente, en el mismo período de imposición que corresponda a su emisión o entrega, según corresponda. Los comprobantes podrán ser entregados al proveedor en medios electrónicos, cuando éste así lo convenga con el agente de retención.

Cuando el agente de retención realice más de una operación quincenal con el mismo proveedor, podrá optar por emitir un único comprobante que relacione todas las retenciones efectuadas en dicho período. En estos casos, el



comprobante deberá entregarse al proveedor dentro de los primeros tres (3) días continuos del período de imposición siguiente.

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

**Parágrafo Único:** La emisión y entrega del comprobante de retención corresponderá a cada organismo ordenador de compromisos y pagos, en los casos de órdenes de pagos giradas directamente contra la Cuenta del Tesoro.

En los anexos se presenta un modelo del comprobante de retención (Anexo D).

## Cuadro 6

### Registros contables del proveedor-Formatos electrónicos

<b>Artículo 21</b>	
<b>Registros contables del proveedor</b>	Los proveedores deben identificar en el Libro de Ventas, de forma discriminada, las operaciones efectuadas con los agentes de retención. Así mismo, el Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), podrá exigir que los proveedores presenten a través del Portal, una declaración informativa de las ventas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a los agentes de retención, siguiendo las especificaciones que al efecto establezca en su página Web.
<b>Artículo 22</b>	
<b>Modelos o Formatos electrónicos</b>	El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) podrá colocar a disposición de los contribuyentes, a través de su página Web, los formatos o modelos correspondientes a los Libros de Compras y de Ventas. Asimismo, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) establecerá los formatos o modelos electrónicos de la declaración informativa y del comprobante de retención referidos en los artículos 17 y 19 de esta Providencia, a través de su página Web.

**Fuente:** Elaboración propia (2006). Con base en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A

En la página Web del SENIAT, se encuentran modelos o formatos del libro de compras y libro de ventas, estos modelos se presentan como anexos (Anexo E).

Por otra parte, en los artículos 23 y 24, se establece la actualización de datos, a continuación se presenta un cuadro que sintetiza la información:

### **Cuadro 7**

#### **Actualización de datos**

<b>Artículo 23</b>	
<b>Actualización de los datos del Registro de Información Fiscal (R.I.F.)</b>	Los agentes de retención deberán actualizar sus datos en el Registro de Información Fiscal, en un plazo no mayor a tres (3) meses contados a partir de la entrada en vigencia de la presente Providencia, sin perjuicio que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) pueda actualizarlos de oficio cuando aquéllos no lo hicieran, a los efectos de proporcionarles su correspondiente clave de acceso al Portal.
<b>Artículo 24</b>	
<b>Actualización de la base de datos del SENIAT</b>	El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), podrá solicitar la colaboración del Instituto Nacional de Estadística, de la Oficina Nacional de Presupuesto, y de la Oficina Nacional de Contabilidad Pública, a los fines de mantener actualizada la base de datos referente a los registros de los contratistas del Estado y de ordenadores de pago.

**Fuente:** Elaboración propia (2006). Con base en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A

En el artículo 25 *ejusdem* se establecen las sanciones por incumplimiento, en el siguiente cuadro se presenta de manera resumida, en los siguientes términos:

## Cuadro 8

### Sanciones por Incumplimiento

<b>Artículo 25</b>	
Incumplimiento de los deberes previstos en la Providencia	Sancionados de acuerdo al Código Orgánico Tributario
Cuando el agente de retención no entregue el comprobante de retención	Sanción prevista en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario (De
Proveedores que impidan o limiten el cumplimiento de los deberes por parte del agente de retención	Sanción prevista en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario

**Fuente:** Elaboración propia (2006). Con base en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A.

Seguidamente en el artículo 26 se encuentran establecidas las eximentes de responsabilidad, en los siguientes términos:

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) apreciará las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 85 del Código Orgánico Tributario, en los casos de incumplimientos generados hasta el 30/06/2003 por la aplicación de lo establecido por la aplicación de lo establecido en la Providencia Administrativa N° 1.455 del 29/11/2002, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.585 del 05/12/2002, en virtud de los errores de hecho y de derecho.

Al respecto, el artículo 85 del Código Orgánico Tributario, referido en este artículo, señala como eximentes:

1. El hecho de no haber cumplido dieciocho (18) años;
2. La incapacidad mental debidamente comprobada;
3. El caso fortuito y de fuerza mayor;
4. El error de hecho y de derecho excusable
5. la obediencia legítima y debida y
6. Cualquier otra circunstancia prevista en las leyes y aplicable a los ilícitos tributarios.

Finalmente en los artículos 27 al 29 de la providencia *in comento*, se establecen la vigencia y la derogatoria de la misma de la siguiente manera:

Artículo 27: Los agentes públicos estatales y municipales que a la fecha de publicación de la presente Providencia hayan sido calificados como sujetos pasivos especiales, mantendrá el régimen establecido en la Providencia 1.455 del 29/11/2002, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.585 del 05/12/2002 hasta tanto entre en vigencia la presente Providencia.

Artículo 28: Esta Providencia entrará en vigencia el primer día del segundo mes calendario que se inicie con posterioridad de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, y se aplicará sobre los hechos impositivos ocurridos desde su entrada en vigencia.

La obligación de efectuar la retención por parte de los entes públicos señalados en el artículo 3 de esta Providencia, comenzará a partir del primer día del sexto mes calendario que se inicie luego de su publicación en la Gaceta Oficial de República Bolivariana de Venezuela.

Artículo 29: Una vez que entre en vigencia la presente Providencia, quedará derogada la Providencia Administrativa N° 1.454 del 29/11/2002, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.585 del 05/12/2002.

Según estos artículos la entrada en vigencia de esta providencia fue a partir del segundo mes calendario de su publicación en la Gaceta Oficial, es decir 01/04/2005 y la obligación de realizar la retención nace a partir del primer día del sexto mes luego de publicado en la Gaceta Oficial, es decir a partir del 01/08/2005.

#### **Procedimiento aplicado por TROLMÉRIDA para la retención y enteramiento del IVA**

El Instituto Autónomo de Transporte Masivo de Mérida (TROLMÉRIDA), como ente público, adscrito a la Gobernación del Estado Mérida, se encuentra sujeto a las obligaciones previstas en la Providencia en estudio, por lo que actúa como agente de retención, de dos maneras:

- a) Cuando el monto a retener corresponde a facturas de proveedores ordinarios.

- b) Cuando el monto a retener corresponde a contratos de obras civiles o electromecánicas pagadas mediante presentación de valuaciones.

A continuación se describen cada uno de estos procedimientos, de conformidad con la información suministrada por el Departamento de Coordinación de Fideicomiso y Contabilidad del Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMÉRIDA):

**Procedimiento para realizar la retención de impuesto al valor agregado (IVA) a facturas de proveedores ordinarios.**

1. Se revisa el tipo de proveedor al cual pertenece la factura, el cual deberá ser de manera obligatoria contribuyente ordinario de este impuesto.
2. Cada factura al ser pagada deberá asignársele un número de comprobante distinto.
3. Se revisa el calculo del I.V.A. generado en cada operación, el cual será el que resulte de multiplicar el precio facturado de los bienes y servicios gravados por la alícuota impositiva correspondiente, variando según el tipo de bien o servicio, pudiendo ser: Alícuota general 11% o alícuota reducida 8%, según sea el caso.
4. Se realiza el calculo del monto a retener el cual será el que resulte de multiplicar el monto del I.V.A calculado según lo descrito en el numeral anterior por el 75% o el 100% según sea el caso (Artículo 6 y 7 Providencia Administrativa No. SNAT/2005/0056-A).
5. Se lleva el libro de compras, mediante un formato establecido, el cual contiene la siguiente información correspondiente al proveedor ordinario: numero de operación, fecha de la factura, numero de factura, numero de control de la factura,

numero de comprobante, nombre del proveedor, RIF del proveedor, numero de nota de debito, numero de nota de crédito, tipo de transacción, numero de factura afectada, total de compras con IVA, compras sin derecho a crédito IVA, base imponible, % de la alícuota, impuesto IVA e IVA retenido. Es importante destacar que el libro de compra se lleva a manera de control interno con la finalidad de obtener la veracidad y confiabilidad en el registro de todos los pagos que alimenta el formato del archivo TXT, asimismo nos sirve de soporte del periodo declarado.

6. Una vez terminado el libro de compras se pasará la información al formato único TXT, el cual contiene la siguiente información:

**A. RIF Contribuyente:** Alfanumérico de 10 caracteres, corresponde al número del Registro de Información Fiscal de acuerdo a la naturaleza del contribuyente: Exportador/Agente de Retención. Para la validación de campos los caracteres no debe contener espacio ni guiones, la naturaleza del contribuyente solo puede ser:

J= Jurídico, V= Natural, P=Pasaporte, E= extranjero, G= gobierno. Más nueve dígitos del número asignado incluyendo el verificador.

**B. Periodo Impositivo:** Numérico de 6 caracteres, periodo para el cual se solicita el reintegro o realiza la declaración de retención el cual deberá pertenecer al periodo de imposición definido para el IVA. Para la validación de campos en caso de Agente de Retención, el año no puede ser menor al 2003 y el mes debe ser valido.

**C. Fecha Documento:** Numérico de 10 caracteres, con separador de guiones (AAAA-MM-DD) y corresponde a fecha de la factura, nota de crédito, nota de debito o certificación, declaración de importación. Para su validación en caso del Agente de Retención, la fecha debe ser menor o igual al periodo de imposición que esta

declarando el mes y los días deben respetar el orden cronológico, debe ser un año, mes y un día válido. Cuando se registre ajustes, la fecha debe ser menor o igual al periodo (aaaamm) declarado.

**D. Tipo Operación:** Alfabético de 1 posición, identifica el tipo de operación en letra mayúscula bajo el siguiente esquema:

- 1      Venta
- 2      C= Compra

**E. Tipo Documento:** Numérico de 2 dígitos, coloque cero a la izquierda, de acuerdo al tipo de Documento:

- ii.01= Factura
- iii.02= Nota de Débito.
- iv.03= Nota de Crédito.
- v.04= Certificaciones.
- vi.05= Forma importación
- vii.06= Forma Exportación.

**F. RIF Comprador o Vendedor:** Alfanumérico con un máximo de diez (10) caracteres, sin espacios ni guiones, corresponde al número de Registro de Información Fiscal de la persona jurídica o natural que genera la factura, nota de crédito, nota de débito o certificación (vendedor), en caso de no poseer RIF completar con un cero (0). Para la validación de campos, en caso del agente de retención, si el campo tiene valor cero (0) (proveedor sin RIF), se validará que el monto retenido sea del 100%. Por retenciones a entes no domiciliados debe indicarse el RIF del agente de Retención y se validará que el monto retenido sea del 100%.

**G. Número Documento:** Alfanumérico con un máximo de veinte (20) caracteres, corresponde al número de factura, nota de crédito, nota de débito o certificación. En el caso de importación la identificación de este campo es el N° de la planilla C-80, C-

81, C-86 y para la exportación es el número del forma D. Cuando no aplique coloque un cero (0). Para la validación de campos, no debe contener espacios en blanco entre los caracteres.

**H. Número Control del Documento:** Alfanumérico con un máximo de veinte (20) posiciones, corresponde al número de control de factura, nota de crédito, nota de débito (Nº asignado por el SENIAT a los documentos). Para la validación de campos este corresponde al número pre-establecido por la imprenta, no debe contener espacios en blanco entre los caracteres, en caso de no aplicar completar con cero.

**I. Monto Documento:** Numérico con un máximo de quince (15) caracteres, corresponde al monto total de la factura, Nota de Débito, Nota de Crédito o Declaración para su validación de campos, debe ser mayor que cero (0), el símbolo separador de decimal es el punto (.).

**J. Base imponible:** Numérico con un máximo de quince (15) caracteres, corresponde al monto total bruto de los reglones facturados o precio de la operación, sin incluir el IVA y montos exentos. El símbolo separador de decimal es el punto (.). Para operaciones exoneradas completar con un cero (0), en caso de no aplicar colocar un cero (0).

**K. Monto IVA:** Numérico con máximo de quince (15) caracteres, corresponde al monto retenido por el comprador el símbolo separador de decimal es el punto (.). Por operaciones exoneradas completar con un cero (0). En caso de no aplicar colocar un cero (0). En caso de agentes de retención, registrar IVA retenido por el comprador al proveedor, retenciones a terceros no domiciliados o anticipos de IVA. Se determina en función de la base imponible por el porcentaje de retención por la alícuota impositiva.



**L. Número documento afectado:** Alfanumérico con un máximo de veinte (20) caracteres, que debe ser registrado siempre que el tipo de documento sea un a nota de debito o crédito, debe corresponder con el numero de factura que origina o soporta una operación de nota de debito, nota de crédito, en caso de no aplicar completar con un cero (0).

**M. Número Comprobante:** Numérico con un máximo de catorce (14) identifica el comprobante que se le emitió al proveedor de bien o servicio, posiciones sin guiones y espacios, debe validarse que los caracteres secuenciales sean únicos en el periodo por concepto parcial o total del IVA. El periodo del número del comprobante debe coincidir con el campo de periodo de imposición, el campo indica año, mes, periodo de imposición, mas numero secuencial de emisión. (AAAAMMSSSSSSSS).

**N. Monto exento del IVA:** Numérico de quince (15) caracteres, mayor o igual que cero (0), registro del monto de operaciones que por su naturaleza (exenta, exonerada o no sujeta) no generan crédito o debito fiscal. Si el monto exento IVA es igual al monto Documento la base imponible, la alícuota y el monto deben ser cero (0). El símbolo separador de decimal es el punto (.).

**O. Alícuota:** Numérica de cinco (5) posiciones, refleja el porcentaje que registra la alícuota aplicada a la factura o declaración, mayor igual a cero (0), el separador de décimas es el punto. El SENIAT determinara la alícuota normalizada cuando el agente de retención no registre en el campo el valor definido como alícuota valida.

**P. Número de Expediente:** Numérico de quince (15) caracteres, sin guión es y separadores, que identifica el numero de confrontación o expediente, asignado por el CODA o SIDUNEA en el SENIAT por la operación aduanera , el cual aparece registrado en cada planilla C-80, C-81- C-86; cuando no corresponda debe complementarse este campo con un cero (0). El formato es el siguiente:

## Cuadro 9

### Formato TXT

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P
G200047356	200603	2006-03-06	C	01	V123470059	0256	0256	1471694,40	1290960	135550,8	0	20060300000052	0	14	0

**Fuente:** Elaboración propia (2006).

7. El impuesto retenido debe enterarse en su totalidad y sin deducciones, según lo siguiente:

- En los casos de entes públicos que giren órdenes de pago directamente contra la cuenta del Tesoro, estos ordenaran a la Oficina Nacional del Tesoro que tales pagos se efectúen previa deducción del monto de impuesto a retener.
- En los casos de los entes públicos que realicen los pagos a los proveedores con recursos provenientes de transferencias, dichos entes deberán pagar el importe neto, deducido del monto de impuesto a retener y enterar el monto retenido, conforme a los siguientes criterios:
  - Las retenciones que sean practicadas entre los días 1º y 15 de cada mes, ambos inclusive, deberá enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles siguientes a la ultima de las fechas mencionadas.
  - Las retenciones que sean practicadas entre los días 16 y ultimo de cada mes, ambos inclusive, debe enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles del mes inmediato siguiente.

8. Se procede a efectuar el pago del impuesto, de la siguiente manera:

- El agente de retención de no haberlo realizado antes de la entrada en vigencia de la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A, debe inscribirse por una sola vez, en el portal <http://www.seniat.gov.ve> conforme a las

especificaciones establecidas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a través de su página Web, a los fines de la asignación de la correspondiente clave de acceso.

- El agente de retención deberá presentar a través del portal <http://www.seniat.gov.ve> una declaración informativa de las compras y de las retenciones practicadas durante el período correspondiente, siguiendo las especificaciones técnicas establecidas en el referido portal. Igualmente estará obligado a presentar la declaración informativa en los casos en que no se hubieren efectuado operaciones sujetas a retención.
- Presentada la declaración en la forma indicada en el numeral anterior el agente de retención podrá optar entre efectuar el enterramiento electrónicamente, a través de la Web del Banco Industrial de Venezuela, o imprimir la planilla generada por el sistema denominada “planilla de pago para enterar retenciones de IVA efectuadas por agentes de retención 99035” la cual serán utilizadas a los efectos de enterar las cantidades retenidas.
- El agente de retención solo podrá enterar los montos correspondientes a dicha retención mediante la planilla denominada “planilla de pago para enterar retenciones de IVA efectuadas por agentes de retención 99035”, emitida a través del portal <http://www.seniat.gov.ve>.
- En los casos en que el enteramiento no se efectuó electrónicamente, el agente de retención procederá a pagar el monto correspondiente en efectivo, cheque de gerencia o transferencia de fondos en las taquillas de contribuyentes especiales que le corresponda o en cualquiera de las taquillas del Banco Industrial de Venezuela.
- Una vez realizado el pago se deberá imprimir y archivar el comprobante de pago de declaración de impuesto para control del Instituto.

**Procedimiento para realizar la retención de impuesto al valor agregado (IVA) a contratos de obras civiles o electromecánicas pagadas mediante presentación de valuaciones**

1. Gerencia técnica (cuando las valuaciones corresponden a: UTE TRANSMERIDA, CITM, GRUPO AM) o gerencia de promoción y planificación estratégica (cuando las valuaciones corresponden a: C.A. METRO DE CARACAS, MODELISTI C.A.) remiten 6 juegos en forma separada con todos los soportes incluyendo la factura original y sus respectivas copias que identifiquen las valuaciones, sin enmiendas, firmadas por cada una de las coordinaciones revisoras de la misma.
2. Gerencia Administrativa recibe valuación y solicitud de pagos, verifica y revisa documentación.
3. Coordinación de Presupuesto realiza su respectivo procedimiento de registro y la disponibilidad presupuestaria existente.
4. Las valuaciones son remitidas a la Coordinación de Contabilidad para realizar los cálculos correspondientes.
  - a. Se determina si existe alguna providencia donde se establezca si el proveedor goza o no del beneficio de exoneración del Impuesto al Valor Agregado.
  - b. Se realiza el cálculo de la alícuota impositiva general aplicable a la base imponible correspondiente, la cual variará según el tipo de bien o servicio, puede ser: por cuota reducida del 8% o por cuota general del 11%, según sea el caso.

- c. Se realiza el cálculo del monto a retenerse, el cual será el que resulte de multiplicar el precio facturado de los bienes y servicios gravados por la alícuota del (75%) del impuesto causado.
  - d. Se realiza el cuadro resumen de pagos de fideicomisos, el cual contiene la siguiente información: beneficiario, RIF, destino de los recursos, transferencia (nombre del banco y N° de cuenta), monto de la base imponible, amortización anticipo, IVA, deducciones por impuestos (IVA 25%, IVA 75%, I.S.L.R, timbres fiscales) total a retener, total a cancelar, total desembolso.
  - e. Se elabora el cuadro de comprobante de retención, el cual debe contener la siguiente información: Número de operación, fecha de factura, numero de control de factura, fecha de pago, total compras con IVA, total compras sin IVA, base imponible, % IVA, IVA total, % Retención e IVA retenido.
  - f. Se lleva el libro de compras, mediante un formato establecido, el cual contiene la siguiente información correspondientes al proveedor ordinario (Empresa Contratista) numero de operación, fecha de la factura, numero de factura, numero de control de la factura, numero de comprobante, nombre del proveedor, RIF del proveedor, numero de nota de debito, numero de nota de crédito, tipo de transacción, numero de factura afectada, total de compras con IVA, compras sin derecho a crédito IVA, base imponible, % de la alícuota, impuesto IVA e IVA retenido. (El formato es el mismo al aplicado para los proveedores ordinarios).
  - g. Una vez terminado el libro de compras se pasara la información al formato único TXT (El formato es el mismo al aplicado para los proveedores ordinarios).
5. El impuesto retenido debe enterarse en su totalidad y sin deducciones, según lo siguiente:

- En los casos de entes públicos que giren órdenes de pago directamente contra la cuenta del Tesoro, estos ordenarán a la Oficina Nacional del Tesoro que tales pagos se efectúen previa deducción del monto de impuesto a retener.
- En los casos de los entes públicos que realicen los pagos a los proveedores con recursos provenientes de transferencias, dichos entes deberán pagar el importe neto, deducido del monto de impuesto a retener y enterar el monto retenido, conforme a los siguientes criterios:
  - Las retenciones que sean practicadas entre los días 1º y 15 de cada mes, ambos inclusive, deberá enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles siguientes a la última de las fechas mencionadas o según lo dispuesto en el calendario de declaraciones y pagos de los sujetos pasivos calificados como especiales.
  - Las retenciones que sean practicadas entre los días 16 y último de cada mes, ambos inclusive, debe enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles del mes inmediato siguiente o según lo dispuesto en el calendario de declaraciones y pagos de los sujetos pasivos calificados como especiales.

6 Se procede a efectuar el pago del impuesto, de la siguiente manera:

- El agente de retención de no haberlo antes de la entrada en vigencia de la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A, deberá inscribirse por una sola vez, en el portal <http://www.seniat.gov.ve> conforme a las especificaciones establecidas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a través de su página Web, a los fines de la asignación de la correspondiente clave de acceso.
- El agente de retención deberá presentar a través del portal <http://www.seniat.gov.ve> una declaración informativa de las compras y de las

retenciones practicadas durante el periodo correspondiente, siguiendo las especificaciones técnicas establecidas en el referido portal. Igualmente estará obligado a presentar la declaración informativa en los casos en que no se hubieren efectuado operaciones sujetas a retención.

- Presentada la declaración en la forma indicada en el numeral anterior el agente de retención podrá optar entre efectuar el enterramiento electrónicamente, a través de la Web del Banco Industrial de Venezuela, o imprimir la planilla generada por el sistema denominada “planilla de pago para enterar retenciones de IVA efectuadas por agentes de retención 99035” la cual serán utilizadas a los efectos de enterar las cantidades retenidas.
- El agente de retención solo podrá enterar los montos correspondientes a dicha retención mediante la planilla denominada “planilla de pago para enterar retenciones de IVA efectuadas por agentes de retención 99035”, emitida a través del portal <http://www.seniat.gov.ve>.
- En los casos en que el enteramiento no se efectuó electrónicamente, el agente de retención procederá a pagar el monto correspondiente en efectivo, cheque de gerencia o transferencia de fondos en las taquillas de contribuyentes especiales que le corresponda o en cualquiera de las taquillas del Banco Industrial de Venezuela.
- Una vez realizado el pago se deberá imprimir y archivar el comprobante de pago de declaración de impuesto para control del Instituto.

7. Las valuaciones son remitidas a la gerencia administrativa para la verificación del proceso. Revisión y firma de la orden de pago.

8. Remite a Presidencia para la verificación y firma, Presidencia aprueba y remite a Gerencia Administrativa.
9. Gerencia Administrativa envía al Banco Fiduciario y a las correspondientes Coordinaciones.

### **Grado de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias por parte de TROLMÉRIDA relacionadas con las retenciones de IVA**

Con la finalidad de determinar el grado de cumplimiento por parte del Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMÉRIDA), de las obligaciones relacionadas con su condición de agente de retención del IVA, se realizó una entrevista estructurada al Jefe del Departamento de Coordinación de Fideicomiso y Contabilidad de este Instituto. En primer lugar se le consultó sobre el porcentaje de retención a aplicar una vez facturado el IVA, obteniendo que aplican tanto el setenta y cinco por ciento (75%) así como el cien por ciento (100%), explicando el funcionario que el 75% se aplica al IVA facturado, para dar cumplimiento al artículo 6 de la Providencia Administrativa SNAT/2005/0056-A y el 100% dando cumplimiento al artículo 7 de la mencionada providencia.

Seguidamente se le preguntó a este funcionario sí al momento de emitir la orden de pago correspondiente a la venta del bien o la prestación del servicio se procede a practicar la retención al Impuesto Al Valor Agregado, contestando afirmativamente y agregando que inmediatamente después de emitir la orden de pago, se procede a realizar la retención, con la finalidad de separar el monto correspondiente al pago del proveedor o empresa contratista, del monto de la retención para elaborar cheque o pago de valuaciones, según sea el caso.

Posteriormente, se le consultó en que oportunidad y forma realiza el enteramiento del impuesto retenido, respondiendo este funcionario que se considera el período de imposición fiscal, se realiza el libro de compras, archivo TXT, y se paga el impuesto electrónicamente por el portal del SENIAT, mediante una cuenta recaudadora de IVA



en el Banco Industrial de Venezuela. Acotando este funcionario que al momento de efectuar esta declaración se han presentado fallas técnicas en el portal del SENIAT, lo cual dificulta el cumplimiento de esta obligación, y además genera bastante impaciencia, estrés en los trabajadores a cargo de esta función.

Un aspecto de destacar en cuanto al enteramiento a través del portal del SENIAT, es la situación ocurrida en el Instituto en el mes de julio de 2006, cuando al momento de enterar, el sistema debitó dos veces el mismo monto, por lo que se produjo en el Banco Industrial de Venezuela, un doble cobro y enteramiento, correspondiente al mes de julio. Ante tal situación, la Administración del Instituto se dirigió a la entidad bancaria, para solicitar el reintegro del dinero, informándole el Banco, que ellos simplemente son receptores del tributo, y que la situación presentada la produjo el sistema, por lo que el Banco no podía reintegrar el dinero.

En virtud de la situación, se solicitó a la Administración Tributaria, el reintegro del dinero, sin que hasta la fecha el TROLMERIDA haya obtenido respuesta del caso planteado. Es también importante señalar, que el sistema no contempla la opción o alternativa de compensar lo enterado en exceso o por error en el sistema, de un mes con otro mes, por lo que ante la situación ocurrida no se ha podido compensar dicha cantidad.

Esta distorsión en el sistema trajo como consecuencia un déficit en el flujo de caja del organismo, tomando en cuenta que el monto que se entera es simplemente el tributo retenido a los contribuyentes del IVA y no forma parte del patrimonio del Instituto. Así, al debitarse dos veces el importe del mes de julio 2006, el Instituto desembolsó un monto correspondiente a su disponibilidad financiera y por ende de su patrimonio.

Otra de las interrogantes estaba referida a la emisión y entrega del comprobante de retención en el lapso indicado en la providencia, respondiendo el funcionario que sí, en la mayoría de los casos; pero se presentan inconvenientes con los comprobantes de algunas empresas contratistas, porque en los casos de pago de valuaciones se emite el comprobante correspondiente en la fecha de pago, pero no es entregado a la empresa contratista en el lapso correspondiente, ya la misma no lo retira a tiempo, escapando

esta situación del ámbito de funcionamiento de TROLMÉRIDA. También se le consultó a este funcionario sobre el conocimiento de las sanciones por incumplimiento de los deberes establecidos en la providencia, acotando éste que este instrumento que designa al TROLMÉRIDA como agente de retención en caso de incumplimiento de las obligaciones establecidas a estos agentes remite a las sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario, como órgano encargado de la tributación en el país.

Otra de las interrogantes se refería a la cantidad de personas que laboran en el Departamento de Coordinación de Fideicomiso y Contabilidad y que realizan funciones relacionadas con las obligaciones referentes a las retenciones de Impuesto al Valor Agregado, respondiendo este funcionario que en el año 2005 laboraban en este departamento dos (2) personas, sin embargo debido a la magnitud de trabajo generado en el TROLMÉRIDA y sobre todo con las obligaciones relacionadas con las retenciones del Impuesto al Valor Agregado fue necesario para el año 2006 incrementar el número de funcionarios a cuatro (4). Con la finalidad de complementar el diagnóstico sobre el grado de cumplimiento por parte del Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMÉRIDA), de las obligaciones relacionadas con su condición de agente de retención del IVA, se diseñaron siete fichas de trabajo, las cuales se presentan a continuación:

## Cuadro 10

### Ficha de Trabajo N° 1

<b>Determinación y Pago de Retenciones de IVA en los agentes de Retención en entes públicos</b>	
<b>Procedimientos a utilizar</b>	<b>REF</b>
1.- Aplíquese a cada uno de los proveedores sujetos a retención de acuerdo con la Providencia 0056 de fecha Enero 2005.	
A.- Verifique si los proveedores están inscritos en el Registro de Información Fiscal (RIF) y tipo de contribuyente.	<b>SI</b>
B.- Determine si la factura sujeta a retención cumple con los requerimientos del Artículo 2 de la Resolución 320 de fecha 28 de Diciembre 1999.	<b>SI</b>
B.1.- La retención procederá del 75% en el caso que la factura cumpla con todos los requisitos de la Resolución 320.	<b>SI</b>
B.2.- La retención procederá del 100% en el caso que la factura no cumpla con todos los requisitos de la Resolución 320.	<b>SI</b>
C.- Comprobar que la base imponible a utilizar para el cálculo de la retención haya sido el monto del IVA Artículo 6	<b>SI</b>
D.- Determinar que los cálculos realizados por el agente de retención se hayan realizado según la Providencia 0056.	<b>SI</b>
E.- Determine que los comprobantes de retención cumplen con los requerimientos del Artículo 20 de la Providencia 0056.	<b>SI</b>
F.- Verifique que los comprobantes de retención se hayan entregado en el plazo que establece el Artículo 20 de la Providencia 0056.	<b>NO</b>
G.- Solicite el archivo TXT utilizado en la transmisión de datos al SENIAT y coteje con los comprobantes de retención.	<b>SI</b>
H.- Solicite reporte enviado por el SENIAT y coteje retenciones y cancelaciones de las mismas.	<b>SI</b>
2.- Verifique que las cantidades retenidas se hayan enterado según el calendario emitido por la División de Contribuyentes Especiales.	<b>SI</b>

**Fuente:** Elaboración propia (2006)

Como se puede observar en esta ficha se puede señalar que el instituto cumple con las obligaciones referentes a la determinación y pago de retenciones excepto con lo relacionado la entrega de los comprobantes de retención a los proveedores dentro del que establece el artículo 20 de la providencia en estudio, esto guarda relación con lo que alegó el jefe del departamento de coordinación de fideicomiso y contabilidad.

La siguiente ficha de trabajo estaba orientada a recolectar información sobre la verificación del registro de proveedores en el portal del SENIAT, a continuación se presenta la información recolectada al respecto:

### **Cuadro 11**

#### **Ficha de Trabajo N° 2**

<b>Verificación del registro de los proveedores en el portal del SENIAT</b>				
<b>Nombre o Razón Social:</b>				<b>R.I.F.:</b>
<b>PASOS</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>	<b>CUMPLIMIENTO</b>		<b>OBSERVACIÓN</b>
		<b>SI</b>	<b>NO</b>	
1	Entrar en el portal del SENIAT para la verificación del N° del R.I.F.	X		
2	Verificar que el N° del RIF coincide Con el nombre o razón social que presenta la factura	X		
3	Verificar si es un contribuyente formal u Ordinario	X		
4	Retener el 75% y/o 100%	X		

**Fuente:** Elaboración propia (2006)

En esta ficha también se observa el cumplimiento de las obligaciones relativas a las retenciones de Impuesto al Valor Agregado, en lo que respecta a la verificación del registro de proveedores, en cuanto a la concordancia del Registro de Información Fiscal (R.I.F.) con los datos de la factura, la clasificación de contribuyente (ordinario o formal) y finalmente la retención del impuesto de 75% ó 100%, según sea el caso.

La ficha de trabajo N° 3, estaba orientada a recolectar información sobre el cumplimiento de las facturas de los proveedores con los requisitos establecidos en la Resolución 320, encontrando lo siguiente:

**Cuadro 12****Ficha de Trabajo N° 3**

ART	DESCRIPCIÓN	CUMPLIMIENTO	
		SI	NO
2 Literal a	Denominación de factura, documento equivalente de factura, nota de debito o crédito, soporte o comprobante	X	
2 Literal b	Numeración consecutiva de la factura	X	
2 Literal c	Número de control consecutivo de la factura		X
2 Literal d	Total de los números de control asignados desde N° hasta N°		X
2 Literal e	Emisión de factura por duplicado		X
2 Literal f	Nombre completo y domicilio fiscal (PN)	X	
2 literal g	Denominación o razón social del emisor (PJ)	X	
2 literal h	Número de RIF y NIT	X	
2 literal i	Nombre o razón social del impresor y N° RIF	X	
2 literal k	Fecha de emisión	X	
2 Literal l	Nombre completo y domicilio fiscal del receptor del servicio	X	
2 Literal n	N° de RIF y NIT del receptor	X	
2 Literal o	N° y fecha de la orden de entrega	X	
2 Literal p	Condición de la operación	X	
	contado o a crédito	X	
2 Literal q	Verificación del llenado de la factura	X	
2 Literal s	Deducciones, bonificaciones y descuentos		
2 Literal t	Indicación del sub - total	X	
2 Literal u	Indicación del valor total de la Venta	X	
2 Literal v	Especificación del impuesto	X	

**Fuente:** Elaboración propia (2006)

En este caso se puede observar, en este cuadro las facturas de los proveedores cumplen con la mayoría de los requisitos establecidos en la Resolución 320; sin

embargo se evidencia incumplimiento en cuanto a: Número de control consecutivo de las facturas (Artículo 2, literal c), total de los números de control asignados desde N° hasta N° (Artículo 2, literal d) y emisión de la factura por duplicado (Artículo 2, literal e). Seguidamente la ficha de trabajo N° 4, se diseñó con la finalidad de recolectar información sobre el cumplimiento de lo establecido en el artículo 20 de la providencia en estudio, obteniendo lo siguiente:

### **Cuadro 13**

#### **Ficha de Trabajo N° 4**

ARTICULO	DESCRIPCIÓN	CUMPLIMIENTO	
		SI	NO
20	Verifique que los comprobantes de retención se hayan entregado dentro de los 3 días continuos del periodo de imposición siguiente.		X
20 Numeral 1	Verifique que los comprobantes de retención tengan la numeración de 14 caracteres.		X
20 Numeral 2	Verifique que los comprobantes de retención tengan la razón social y numero de registro de contribuyentes del agente de retención.	X	
20 Numeral 3	Verifique que los comprobantes de retención tengan la fecha de emisión y entrega del mismo comprobante.	X	
20 Numeral 4	Verifique que los comprobantes de retención tengan nombres y apellidos o razón social y el numero de registro de contribuyente del proveedor.		
20 Numeral 5	Verifique que los comprobantes de retención tengan numero de control de la factura e impuesto retenido.	X	
2 apartado	Verifique que se haya emitido los comprobantes por duplicado.	X	
	Firma y sello de la dependencia quien lo elabora y aprueba; y firma y sello del sujeto a retención	X	

**Fuente:** Elaboración propia (2006)

En este caso, se observa incumplimiento en cuanto a la entrega de los comprobantes de retención dentro de los tres (3) días continuos del período de imposición siguiente, ya que en algunos casos no son retirados por las empresas contratistas en este lapso, tal como se explicó anteriormente. Además se observó incumplimiento en cuanto a los catorce (14) caracteres que debe tener el comprobante de retención. La ficha de trabajo N° 5 se diseñó para comparar las cantidades retenidas con las cantidades enteradas según el calendario emitido por el SENIAT, obteniendo la siguiente información:

#### **Cuadro 14**

##### **Ficha de Trabajo N° 5**

<b>Comparación de las cantidades retenidas con las enteradas según el calendario emitido por el SENIAT</b>				
<b>PASOS</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>	<b>CUMPLIMIENTO</b>		<b>OBSERVACIÓN</b>
		<b>SI</b>	<b>NO</b>	
1	Solicitar el reporte enviado por el SENIAT	X		
2	Solicitar los calendarios en que se debieron enterar las retenciones	X		
3	Cotejar la información del reporte y el calendario	X		

**Fuente:** Elaboración propia (2006)

Como se puede observar en este cuadro se evidencia el cumplimiento total de las obligaciones por parte de TROLMÉRIDA, en lo que respecta a la concordancia entre las cantidades retenidas con las cantidades enteradas según el calendario emitido por el SENIAT, destacando que los funcionarios que trabajan en el departamento de Coordinación de Fideicomiso y Contabilidad, en este caso también alegan que al efectuar el procedimiento de enteramiento de retenciones se presentan numerosos problemas con el portal del SENIAT, lo cual genera bastante estrés en cuanto al cumplimiento del calendario de obligaciones. Las siguientes fichas de trabajo se orientaron a recolectar información sobre el cumplimiento de las obligaciones

referidas a los libros de compras y ventas, a continuación se presenta la información recolectada:

### **Cuadro 15**

#### **Ficha de Trabajo N° 6**

<b>Verificación del Libro de Compras del Impuesto al Valor Agregado según el Reglamento del IVA</b>				
<b>Artículo 71 Reglamento de la Ley de IVA</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>N/A</b>	<b>OBSERVACIONES</b>
El Libro de compras se encuentra en el establecimiento.	X			
<b>Artículo 72 Reglamento de la Ley de IVA</b>				
Lleva el Resumen, el mismo debe ser igual a la declaración, es decir, debe hacerse un sólo resumen que contenga el total de ventas y el débito; el total de compras y el crédito del impuesto a pagar o excedente, puede ir anexo al libro de compras y/o ventas.	X			
<b>Artículo 75 Reglamento de la Ley de IVA</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>N/A</b>	<b>OBSERVACIONES</b>
a. Registra el número de la factura, nota de débito o de crédito por la compra de bienes y recepción de servicios, del país o del extranjero y de la declaración de Aduanas, presentada con motivo de la importación de bienes y servicios.			X	
b. Registra el nombre y apellido del vendedor o de quien prestó el servicio, en los casos en que sea persona natural. La denominación o razón social del vendedor o prestador de servicio, en los casos de las personas jurídicas, sociedades de hecho o irregulares.		X		
c. Registra el nombre del RIF., del vendedor o de quien presta el servicio, cuando corresponda.		X		
d. Registra el valor total de las importaciones definitivas e bienes y recepción de servicios discriminando las gravadas, exentas o exoneradas, registrando además el monto del crédito fiscal en los casos de operaciones gravadas.			X	

**Fuente:** Elaboración propia (2006)

De acuerdo con la información recolectada en este cuadro se puede acotar que el TROLMÉRIDA incumple con lo establecido en el artículo 75 del reglamento de la ley del IVA, en lo que respecta a registrar el nombre y apellido del vendedor o de



quien presto el servicio, en los casos en que sea persona natural. La denominación o razón social del vendedor o prestador de servicio, en los casos de las personas jurídicas, sociedades de hecho o irregulares y registrar el nombre del RIF., del vendedor o de quien presta el servicio, cuando corresponda.

## Cuadro 16

### Ficha de Trabajo N° 7

<b>Verificación del Libro de Ventas del Impuesto al Valor Agregado según el Reglamento del IVA</b>				
<b>Artículo 71 Reglamento de la Ley de IVA</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>N/A</b>	<b>OBSERVACIONES</b>
El Libro de Ventas se encuentra en el establecimiento.			X	
<b>Artículo 72 Reglamento de la Ley de IVA</b>				
Lleva el Resumen, el mismo debe ser igual a la declaración, es decir, debe hacerse un sólo resumen que contenga el total de ventas y el debito; el total de compras y el crédito del impuesto a pagar o excedente, puede ir anexo al libro de compras y/o ventas.			X	
<b>Artículo 76 Reglamento de la Ley de IVA</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>N/A</b>	<b>OBSERVACIONES</b>
a. Registra la fecha y el número de factura, comprobantes y otros documentos equivalentes, notas de debito de créditos y de la guía o declaración de exportación.			X	
b. Registra el nombre y apellido del comprador de los bienes o receptor del servicio, cuando se trate de una persona natural. La denominación o razón social si se trata de personas jurídicas, sociedad de hecho o irregulares, comunidades, consorcios y otros entes económicos o jurídicos, públicos o privados.			X	
c. Registra el número de inscripción en el Registro de Información Fiscal o Registro de Contribuyentes del comprador de los bienes y Servicios			X	
d. Registra el valor total de las ventas o prestaciones de servicios discriminando las gravadas, exentas, exoneradas o no sujetas al impuesto, registrando además el monto del débito fiscal en los casos de operaciones gravadas.			X	
e. Registra el Valor FOB del total de las operaciones de exportación.			X	

**Fuente:** Elaboración propia (2006)

Esta normativa no aplica debido a que la institución para el momento de la investigación es un organismo ejecutor de la obra civil y electromecánica del Proyecto Sistema de Transporte Masivo de Mérida (TROLLMÉRIDA), y lo que realiza son pagos a las empresas contratistas, inspección de obras y empresas consultoras por estudios y proyectos y a los proveedores por gastos de operación y funcionamiento.

Otro de los aspectos tomados en consideración para complementar el estudio fue el análisis de los pagos de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, durante el período 2005 y lo que va del 2006, hasta el momento de la investigación, es decir, hasta Octubre 2006. A continuación se presentan los cuadros contentivos de esta información:

#### **Cuadro 17**

##### **Análisis de los Pagos de Retenciones Año 2005**

<b>Período de Pago de IVA</b>	<b>Monto Retenido de IVA (75%)</b>	<b>Total del Mes</b>
15-31 Agosto	569.656,39	
<b>Total Agosto</b>		<b>569.656,39</b>
1-15 Septiembre	414.940.021,65	
15-30 Septiembre	896.716,89	
<b>Total Septiembre</b>		<b>415.836.738,54</b>
15-30 Octubre	8.665.643,90	
<b>Total Octubre</b>		<b>8.665.643,90</b>
01-15 Noviembre	11.758.676,55	
15-30 Noviembre	466.663.010,28	
<b>Total Noviembre</b>		<b>478.421.686,83</b>
01-15 Diciembre	246.500.887,67	
15-30 Diciembre	306.627.023,39	
<b>Total Diciembre</b>		<b>553.127.911,06</b>
<b>Total 2005</b>		<b>1.456.621.636,72</b>

**Fuente:** Elaboración Propia (2006). Con base en datos suministrados por el departamento Coordinación de Fideicomiso y Contabilidad de TROLLMÉRIDA.

**Cuadro 18****Análisis de los Pagos de Retenciones Año 2006**

<b>Período de Pago de IVA</b>	<b>Monto Retenido de IVA (75%)</b>	<b>Total del Mes</b>
16-31 Enero	4.944.055,75	
<b>Total Enero</b>		<b>4.944.055,75</b>
1-15 Febrero	763.354.435,56	
<b>Total Febrero</b>		<b>763.354.435,56</b>
16-31 Marzo	543.144,53	
<b>Total Marzo</b>		<b>543.144,53</b>
01-15 Abril	51.480.523,58	
16-30 Abril	1.118.755.434,37	
<b>Total Abril</b>		<b>1.170.235.957,95</b>
01-15 Mayo	1.933.607,75	
16-31 Mayo	56.243.571,95	
<b>Total Mayo</b>		<b>58.177.179,70</b>
01-15 Junio	17.233.025,78	
15-30 Junio	1.756.672,09	
<b>Total Junio</b>		<b>18.989.697,87</b>
01-15 Julio	28.338.361,38	
15-31 Julio	87.436.014,83	
<b>Total Julio</b>		<b>115.774.376,21</b>
01-15 Agosto	77.124.865,87	
15-31 Agosto	31.491.426,53	
<b>Total Agosto</b>		<b>108.616.292,40</b>
1-15 Septiembre	138.416.465,16	
15-30 Septiembre	5.494.961,40	
<b>Total Septiembre</b>		<b>143.911.426,56</b>
1-15 Octubre	17.764.880,01	
15-30 Octubre	16.330.384,70	
<b>Total Octubre</b>		<b>34.095.264,71</b>
<b>Total Hasta Octubre 2006</b>		<b>2.418.641.831,24</b>

**Fuente:** Elaboración Propia (2006). Con base en datos suministrados por el departamento Coordinación de Fideicomiso y Contabilidad de TROLMÉRIDA.

## **Cuadro 19**

### **Resumen de los Pagos de Retenciones Año 2006**

<b>Período de Pago de IVA</b>	<b>Total del Mes</b>
Desde Agosto de 2005	1.456.621.636,72
Desde Enero 2006 Hasta Octubre del Año 2006	2.418.641.831,24
<b>Total</b>	<b>3.875.263.467,96</b>

**Fuente:** Elaboración Propia (2006). Con base en datos suministrados por el departamento Coordinación de Fideicomiso y Contabilidad de TROLMÉRIDA.

Una vez presentados estos cuadros, se puede señalar que las retenciones de Impuesto al Valor Agregado son significativas para TROLMÉRIDA, razón por la cual debe destinar personal suficiente para desempeñar todas las funciones inherentes a las obligaciones que genera el hecho de que esta institución sea un agente de retención, aunado a los inconvenientes que se presentan en el portal del SENIAT a la hora de realizar la declaración, lo cual genera estrés en el personal por el riesgo de incumplimiento de estas obligaciones y por ende el riesgo de imposición de sanciones por este concepto.

### **Debilidades y Fortalezas en el procedimiento de retención y enteramiento del IVA en el TROLMÉRIDA**

Una vez analizadas las obligaciones tributarias de los entes públicos como agentes de retención establecidas en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A, los procedimientos aplicados por el Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMÉRIDA), para la retención y enteramiento del Impuesto al Valor Agregado y el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas del hecho de que TROLMÉRIDA sea un agente de retención del IVA, se encontraron ciertas

debilidades y fortalezas en el procedimiento de retención y enteramiento, que se mencionan a continuación:

### **Debilidades en el procedimiento de retención y enteramiento del IVA en el TROLMÉRIDA**

1. Se presentan fallas en el sistema utilizado a través del portal del SENIAT a la hora de realizar la declaración de Impuesto al Valor Agregado y al momento de realizar el enteramiento de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado, lo cual representa inconvenientes para el instituto, ya que en algunos casos se corre el riesgo de realizar estas obligaciones con extemporaneidad, lo cual puede acarrear sanciones por parte de la Administración Tributaria, generando estrés en los funcionarios a cargo de esta responsabilidad e interfiriendo en las demás actividades del Departamento de Coordinación de Fideicomiso y Contabilidad.

Los errores presentados por el portal del SENIAT están referidos a que muchas de las transacciones que se ejecutan de forma concurrente no son soportadas por los anchos de banda del servidor del SENIAT, es decir, cuando el servidor está cargado por cientos de solicitudes al mismo tiempo su desempeño se ve afectado bien sea por las características del hardware del equipo o por el ancho de banda de acceso al servicio en el SENIAT.

Otros de los inconvenientes presentados es la falta de depuración de errores, puesto que muchos de éstos son mostrados al usuario sin dar una explicación comprensible de la falla, estas fallas son presentadas por el *servlet* que consulta la base de datos del SENIAT. Además de la actualización errónea de la fecha del sistema del portal la cual impide ejecutar el pago de la declaración, y la falta de comprobación de las transacciones ejecutadas puesto que en cierta ocasión el portal permitió ingresar el pago de una declaración ya realizada.

En general estas fallas son a nivel de consistencia de programación de los *servlets* que ejecutan las operaciones de consulta e inserción de declaraciones dentro de la bases de datos.

Entres las distorsiones presentadas por el sistema, destaca el debitar dos veces el mismo monto correspondiente a un mes, lo cual ocasiona déficit en el flujo de caja del organismo, en virtud de haberse debitado dinero del patrimonio del Instituto, para efectuar un segundo enteramiento indebidamente a la Administración Tributaria, sin que hasta el momento se haya efectuado el reintegro.

2. Se observó debilidad en el proceso de entrega de los comprobantes de retención de Impuesto al Valor Agregado, específicamente en el caso de algunas empresas contratistas, ya que los funcionarios de TROLMÉRIDA, alegan que emiten estos comprobantes oportunamente, sin embargo no son retirados por éstas de manera oportuna.

3. El mecanismo de retenciones de Impuesto al Valor Agregado para TROLMÉRIDA, en vista de la cuantía de las operaciones incrementa significativamente el trabajo administrativo en esta institución, específicamente en el Departamento de Coordinación de Fideicomiso y Contabilidad, destacando que debido a los problemas técnicos presentados por el portal del SENIAT, mencionados anteriormente, se interfiere en las labores de este departamento. Es importante destacar que el trabajo de agente de retención no es retribuido de ninguna manera por la Administración Tributaria.

4. Se evidencian debilidades en el libro de compras, ya que TROLMÉRIDA incumple con lo señalado en el artículo 75 del reglamento de la ley del IVA, en lo que respecta a registrar el nombre y apellido del vendedor o de quien presto el servicio, en los casos en que sea persona natural. La denominación o razón social del vendedor o prestador de servicio, en los casos de las personas jurídicas, sociedades de hecho o

irregulares y registrar el nombre del RIF., del vendedor o de quien presta el servicio, cuando corresponda, lo que puede originar sanciones por incumplimiento del deber formal de llevar los libros auxiliares de conformidad con las disposiciones legales.

5. Otra de las debilidades encontradas en el procesamiento de la información es en cuanto a la oportunidad y forma realizar el enteramiento del impuesto retenido, por cuanto, al momento de cancelar el impuesto electrónicamente por el portal del SENIAT, mediante una cuenta recaudadora de IVA en el Banco Industrial de Venezuela, esto conlleva a procedimientos administrativos por parte de este último ente, trayendo consecuencia en cuanto a los lapsos predeterminados en la norma para cumplir con la obligación de enterar y pagar en el período que corresponde.

#### **Fortalezas en el procedimiento de retención y enteramiento del IVA en el TROLMÉRIDA**

1. TROLMÉRIDA cuenta con dos procedimientos definidos para efectuar los dos tipos de retenciones a los cuales está obligada esta institución.
2. Los procedimientos utilizados están ajustados a las disposiciones establecidas en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A.
3. Existe conocimiento por parte del personal de TROLMÉRIDA de las disposiciones relacionadas con las retenciones de Impuesto al Valor Agregado.
4. Se observó cumplimiento de la mayoría de las obligaciones relacionadas con las retenciones de Impuesto al Valor Agregado.

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **Conclusiones**

La Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A, dictada por la Administración Tributaria, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.136 de fecha 28 de febrero de 2005, reimpresa por error material y publicada nuevamente en la Gaceta Oficial N° 38.188 de fecha 17 de mayo de 2005; tiene como objeto designar como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, a los entes públicos nacionales, estatales y municipales. En esta providencia se establecen aspectos tales como: Definición de Entes Públicos, exclusiones, porcentajes de retención, cálculo del monto a retener, carácter del impuesto retenido como crédito fiscal, deducción del impuesto retenido de la cuota tributaria por parte del proveedor, recuperación de retenciones acumuladas, ajustes de precios, retenciones practicadas y enteradas indebidamente, oportunidad para practicar las retenciones, oportunidad y forma para enterar el impuesto retenido, emisión del comprobante retención, registros contables del proveedor, modelos o formatos electrónicos, actualización de los datos del R.I.F., actualización de la base de datos del SENIAT, vigencia y derogatoria. En esta disposición se señalan claramente cuáles son las obligaciones de los entes públicos como agentes de retención del impuesto al valor agregado.

Aunque no es objeto de la presente investigación analizar la viabilidad o no de la designación de agentes de retención en el Impuesto al Valor Agregado, es importante considerar que tal mecanismo ha sido discutido por la doctrina patria, considerando que al tratarse de un impuesto indirecto, este mecanismo de retención desnaturaliza el tributo y menoscaba a los contribuyentes ordinarios, la posibilidad de recuperar una



parte del IVA, soportado por la compra de bienes o servicios en la cadena de comercialización, lesionándose así la capacidad contributiva y económica de los contribuyentes ordinarios al pagarle al Fisco Nacional, mediante la retención del 75% o 100%, una cantidad en exceso a la correspondiente a su cuota tributaria mensual.

✓ El Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMÉRIDA) cuenta con dos procedimientos claramente establecidos, en los siguientes supuestos: Retenciones de impuesto al valor agregado a facturas de proveedores ordinarios y retenciones de impuesto al valor agregado a contratos de obras civiles o electromecánicas pagadas mediante presentación de valuaciones. Estos procedimientos tienen como finalidad cumplir con las actividades relacionadas con las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, los cuales se encuentran ajustados a la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A.

✓ Del análisis realizado en TROLMÉRIDA para diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retenciones de Impuesto al Valor Agregado, se puede concluir que este ente público cumple con la mayoría de las obligaciones, con excepción de la entrega de los comprobantes de retención a algunas empresas contratistas en el lapso determinado e incumplimiento del deber previsto en el artículo 75 del reglamento de la ley del IVA, en virtud de que no se registra en el libro de compras el nombre y apellido del vendedor o de quien presto el servicio, en los casos de personas naturales.

✓ En el procedimiento de retención y enteramiento de impuesto al valor agregado en el Instituto de Transporte Masivo de Mérida (TROLMÉRIDA), se detectaron debilidades, ocasionadas por fallas técnicas en el sistema utilizado a través del portal del SENIAT, lo que produce estrés en los trabajadores a cargo de esta función y genera inconvenientes a la hora de presentar las declaraciones y enterar el impuesto retenido, dificultando el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

✓ Entre las distorsiones presentadas por el sistema utilizado a través del portal del SENIAT, destaca el doble descuento efectuado por el sistema, sobre el monto a enterar correspondiente al mes de julio 2006, lo cual ocasionó un déficit en el flujo de caja del organismo, en virtud de haberse debitado dinero del patrimonio del Instituto, para efectuar un segundo enteramiento indebidamente a la Administración Tributaria, sin que hasta el momento se haya efectuado el reintegro

En este procedimiento también se encontraron fortalezas, dentro de las cuales se pueden mencionar que el Instituto TROLMÉRIDA cuenta con dos procedimientos claramente definidos para efectuar las retenciones, ajustados a las disposiciones establecidas en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A. Por otro lado, se determinó que instituto cuenta con personal técnico con conocimientos en cuanto a las disposiciones y obligaciones relacionadas con las retenciones de Impuesto al Valor Agregado.

✓ Las obligaciones del Instituto Autónomo TROLMERIDA como agente de retención, debido a la magnitud de las operaciones que se procesan incrementa el trabajo administrativo a dicho organismo, entorpeciendo las labores propias del Departamento de Coordinación de Fideicomiso y Contabilidad, y por ende las funciones naturales del Instituto.

En virtud de ello, la Administración Tributaria, debe tomar en cuenta que la recaudación tributaria y control de los tributos, es función y responsabilidad del Estado como sujeto activo de la relación jurídico tributaria. Por ello, la participación de los organismos públicos como sujeto pasivos a través del mecanismo de retención, no puede ser establecida con carácter permanente para sustituir a la Administración

Tributaria, por cuanto si bien el Estado puede adoptar mecanismos que faciliten la gestión tributaria, haciéndola más efectiva y eficiente, no puede bajo el pretexto de colaboración, entorpecer la función propia y natural de los organismos públicos, al designárseles como agentes de retención.

### **Recomendaciones:**

Es importante que el Instituto Autónomo TROLMÉRIDA cumpla a cabalidad con todas las obligaciones tributarias inherentes a la condición de agente de retención, particularmente dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 75 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en lo relativo al libro de compras. Asimismo, en cuanto a la entrega de los comprobantes de retención de este impuesto, es importante que se establezca un mecanismo más efectivo y eficaz, en el cual se incluya la notificación a las empresas contratistas para proceder a hacer entrega de los mencionados comprobantes.

También es importante aclarar que el Instituto Autónomo TROLMÉRIDA no posee una cuenta contable que permita reflejar la retención por enterar del mes correspondiente, por lo que se recomienda que en el plan de cuentas del Instituto, se incluya esta cuenta, con el fin de que cada mes se refleje en el estado financiero de la institución mencionada.

A los fines de dar efectivo cumplimiento a las obligaciones que genera la condición de agente de retención del Impuesto al Valor Agregado, se recomienda al SENIAT, fortalecer el sistema electrónico utilizado para enterar el impuesto retenido, incluyendo opciones que permitan reintegrar o recuperar automáticamente en los meses siguientes, lo enterado errada o indebidamente.

Por otro lado, a los fines de no afectar el flujo de caja de los organismos públicos y por ende la disponibilidad financiera, la Administración Tributaria debe adoptar mecanismos más expeditos e idóneos para reintegrar los montos enterados de más, con ocasión de las distorsiones presentadas por el sistema.

Finalmente se considera que la designación de los organismos públicos como agentes de retención, no puede ser permanente, por lo que la Administración Tributaria, debe considerar que este mecanismo de colaboración de los organismos públicos como agentes de retención, no debe sustituirla en sus funciones de recaudación y control del tributo; tomando en cuenta que ciertamente el Estado puede adoptar modalidades que faciliten la gestión tributaria, para hacerla más efectiva y eficiente, pero sin que tal situación se convierta en una carga para los organismos públicos, debido a la cantidad de obligaciones que le ocasiona tal situación.

## Referencias Bibliográficas

- Arias, F. (1999). **El Proyecto de Investigación. Guía para su elaboración.** (3ra ed), Editorial Episteme. Caracas.
- Arias, F. (2004). **El Proyecto de Investigación. Guía para su elaboración.** (4ra ed), Editorial Episteme. Caracas.
- Badell, R. (2005). **Comentarios a la Ley de Impuesto al Valor Agregado.** Cuadernos Jurídicos Badell Grau & De Grazia Número 10. Madrid.
- Bohórquez, L. (2003), **Efectos Financieros y Administrativos causados por las retenciones del IVA en los Contribuyentes Especiales.** Trabajo especial de grado para optar al título de Licenciada en Contaduría Pública. UCLA – Barquisimeto – Venezuela.
- Código Orgánico Tributario.** Gaceta Oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela 37.305, octubre 17, 2001
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela** Gaceta Oficial Extraordinario de la República Bolivariana de Venezuela, 5.453, Marzo 24, 2000
- Decreto N° 923,** Gaceta Oficial del Estado Mérida, Mayo 06, 2005
- Evans R. (1998).** Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano **Editorial McGraw-Hill. Caracas.**
- Escalante X. (2005). **Imposición al Valor Agregado en Venezuela.** Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas.
- Giuliani F., (1993). **Derecho Financiero.** Volumen II, (5ta ed.). Depalma S.R.L Argentina.
- Hurtado, J. (2000). **Metodología de la Investigación Holística.** (3ra ed.) SYPAL. Caracas.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado (1993).** Gaceta Oficial de Venezuela, 35.304, Septiembre 24, 1993.

**Ley del Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor (1994).** Gaceta Oficial de Venezuela, 4.727, Extraordinaria Mayo 25, 1994.

**Ley del Impuesto al Valor Agregado (1999).** Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 5.341, Extraordinaria Mayo 05, 1993.

**Ley del Impuesto al Valor Agregado (2002).** Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.601, Extraordinaria Agosto 26, 2002.

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

**Ley del Impuesto al Valor Agregado (2005).** Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.263, Septiembre 01, 2005.

Luqui, J. (1989). **La Obligación Tributaria.** Ediciones Depalma. Buenos Aires

Méndez, C. (1992). **Metodología Guía para elaborar diseños de investigación en ciencias Económicas, Contables Administrativas.** Editorial McGraw Hill. Colombia.

Montero J. (2000), **I.V.A. Análisis del Impuesto al Valor Agregado.** Vadell Hermanos Editores. Caracas.

Moya, E. (2000). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario.** Caracas: Mobil Libros.

Moya, E. (2003). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario.** (3ra ed.)Caracas: Mobil Libros.

Münich, L. y Ángeles, E. (1998). **Métodos y técnicas de investigación.** Editorial Trillar, S.A. México

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

Pérez, (2003). **Evaluación de los procedimientos de control interno tributario en materia de retenciones de IVA** Trabajo especial de grado para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria en la Universidad Católica del Táchira- Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado (Convenio UCAT-UCLA)

**Providencia Administrativa N° SNAT/2005/056 - A**, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.136, Febrero 28, 2005

Ramírez T. (1999). **Como Hacer un Proyecto de Investigación**. Caracas: Editorial Panapo de Venezuela.

**Resolución 320**. Disposiciones relacionadas con la impresión y emisión de facturas y otros documentos, Diciembre 28, 1999.

**Reglamento de la Ley del Impuesto Al Valor Agregado**. Gaceta Oficial Extraordinaria, 5.363, Julio 12, 1999.

Santana, V. (1998) **La Obligación Tributaria de retener y los efectos en la Capacidad Económica del Universo del Contribuyente**. Trabajo de Grado para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario. Universidad Santa María, Caracas.

Servicio de Administración Aduanera y Tributaria. **Glosario Tributos Internos** (Documento en línea) Disponible: <http://www.seniat.gov.ve> (Consulta: 2006, Mayo 15)

Tamayo M., y Tamayo (2000). **El Proceso de la Investigación Científica**. (3ra ed). México: LIMUSA.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2003). **Manual de Trabajos Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales** Vicerrectorado de Investigación y Postgrado. Manual de Trabajos de Grado Caracas.

Villegas H., (1999). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. (3ra ed) Ediciones Depalma. Buenos Aires.