



Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales



POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES

INCIDENCIAS EN LOS COSTOS DE PRODUCCIÓN Y VENTA DE LAS EXENCIONES DEL IVA. CASO: PANADERÍAS INSCRITAS EN ASOINPA-MÉRIDA

- Estudio Analítico -

-

**Trabajo Especial para Optar al Grado de
Especialista en Ciencias Contables, Mención Tributos**

V Cohorte

Sección B

Autora: Lic. Angélica M. Villegas G.

C.I. 11.957.921

Tutor: Lic. Alirio Peña

Mérida, 2010

INDICE GENERAL

	Pág.
Índice General	<i>ii</i>
Índice de Anexos	<i>v</i>
Dedicatoria	<i>vi</i>
Agradecimiento	<i>vii</i>
Resumen	<i>viii</i>
Introducción	1
 CAPÍTULO I.	
EL PROBLEMA	
 Planteamiento del problema	5
Objetivos de la Investigación	
Objetivo General	10
Objetivos Específicos	10
Justificación	10
Alcance	11
 CAPÍTULO II.	
MARCO TEÓRICO	
 Antecedentes de la Investigación.	13
Bases Teóricas	16
Política Económica y Fiscal	16
Sistema Tributario Venezolano	22
Recuento Histórico	23

	Pág.
La Relación Jurídico Tributaria	24
Elementos de la Obligación Tributaria	25
La Potestad Tributaria	26
El Derecho Tributario	28
Principios Generales del Derecho Tributario	30
Efectos Económicos de los Impuestos	38
Clasificación de los Tributos	39
Naturaleza y las características del Impuesto al Valor Agregado	44
Hechos impositivos generadores del Impuesto al Valor Agregado	48
Sujetos pasivos	50
Exenciones	51
Territorialidad del hecho imponible	59
Costo de Producción	60
Teoría General del Gasto	62
Practica de Establecimiento de Precios	65
Bases Legales	67
Cuadro de Variables	69
CAPÍTULO III.	
MARCO METODOLÓGICO	
Tipo de la Investigación	70
Diseño de la Investigación	71
Unidad de Análisis	71
Caso de Estudio	72
Técnicas de Recolección	72
Método y Técnicas de Análisis	73

CAPITULO IV	Pág.
Análisis e Interpretación de los Resultados	
Análisis de los Resultados	76
Resultados de las entrevista	85
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
Conclusión	97
Recomendación	99
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	
Referencias Bibliográficas	100

INDICE DE ANEXOS

Pág.

Anexo N^a 1

108

Dedicatoria

A Dios todo poderoso, quien esta siempre conmigo.

A la virgen, quien es la luz que guía mis pasos.

A Rodrigo André, mi sol, mi razón de ser, Te amo hijo.

A mi Papito, que desde donde estas se que estas celebrando este triunfo que también es tuyo. Te amo y te llevo conmigo.

A mi mama, compañera incansable, gracias por estar allí. Te amo.

A mis hermanos, Eliana y Hugo por brindarme su apoyo siempre en las buenas y las malas.

A todos aquellos que de una manera u otra han compartido y me han regalado maravillosos momentos.

Agradecimiento

Al Lic. Alirio Peña, gracias por su paciencia y apoyo, sin Usted no lo hubiese logrado.

A la Lic. Luisa y al Dr. Orangel por su colaboración en el desarrollo de mi investigación

A la Asociación de Industriales de Panadería ASOINPA Del Estado Mérida, por la colaboración prestada

A la Universidad de los Andes por tener sus puertas abiertas, a todos aquellos que queremos siempre más, como Profesionales

Gracias...

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES. ESPECIALIZACION EN
RENTAS INTERNAS. MENCIÓN TRIBUTOS
Título: Incidencias en los Costos de Producción y Venta de las
Exenciones del IVA. Caso: Panaderías inscritas en ASOINPA-Merida

Autora: Angélica María Villegas García

Tutor: Alírio Peña Molina

Año 2010

RESUMEN

La presente investigación tiene como propósito realizar un análisis sobre las implicaciones de las exenciones del IVA en los costos de producción y venta del rubro “pan”. Caso: Panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida. La importancia de las exenciones del IVA, consisten básicamente en que el Estado deja de percibir el impuesto a fin de favorecer al contribuyente. Este estudio siguió una metodología exploratoria-descriptiva con enfoque cualitativo, apoyada en dos fases: documental y de campo. La actividad de campo se fundamentó en la entrevista a un grupo de dueños o encargados de panaderías. Así, la delimitación del campo de estudio sobre la naturaleza del IVA mostró que en Venezuela es un impuesto indirecto, objetivo, plurifásico y no-acumulativo. En relación a las respuestas de la entrevista, los resultados se resumen en tres grandes aspectos: (1) existe desconocimiento sobre cuales de los insumos directos e indirectos que intervienen en la fabricación del rubro “pan” se encuentran gravados o exentos del IVA; (2) esta entrevista aportó información necesaria para realizar un análisis cualitativo del porcentaje de participación de los costos y (3) el gravado o no de los insumos directos e indirectos afecta los costos de producción y venta del pan. En conclusión, se estima que las exenciones del IVA aplicadas a los productores, como por ejemplo, el pan, afectan su costo de producción y venta en una pequeña proporción, por cuanto mediante el artículo 35 de la ley del IVA este impuesto se oculta en el costo del producto.

Palabras claves: IVA, Exenciones del IVA; Productores; Costos de producción y venta; Rubro “pan”.

INTRODUCCIÓN

La necesidad de modernizar el Sistema Tributario en Venezuela se hizo necesaria desde la segunda mitad de la década de los años 80, todo esto debido a la caída de la renta petrolera y al escaso nivel de madurez tributaria.

Esta situación trajo como consecuencia, que el Estado examinara la mejor vía de obtener ingresos fiscales para cubrir el elevado gasto público, en parte producto de la carga que supone el aparato administrativo gubernamental y el exagerado número de subsidios que aportaba el Estado, entre otros aspectos, aunado a la falta de producción nacional en campos de suma importancia como el agrícola y pecuario, entre otros; todo lo cual condicionaba la existencia de un clima socio-económico que no proporcionaba niveles de empleo aceptables para la estabilidad de una economía.

El gobierno entonces, se vio en la necesidad de implantar reformas tributarias que permitieran fortalecer las rentas internas. Entre estas reformas se tiene la implantación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en el año 1993. Este impuesto ha sufrido varias modificaciones, una de las cuales ocurrió en el año 1994, cuando fue sustituido por el impuesto al consumo suntuario y ventas al mayor (ICSVM), aun cuando desde el punto de vista técnico no guarda mayores diferencias en cuanto al IVA.

Posteriormente, en el año 1999, el IVA entró a formar parte de los tributos vigentes, dejando atrás al ICSVM y manteniendo sus características de ser un impuesto plurifásico, y no acumulativo.

Hoy en día, el Estado Venezolano, aunado a lo anterior, ha propuesto e implementa una serie de políticas tributarias y de mecanismos que permitan la disminución de los índices de evasión fiscal y la renuencia generalizada al pago de impuestos. En este contexto, el IVA forma parte importante en esta serie de cambios debido a que constituye un impuesto que esta en contacto en el día a día de consumidor.

Así, en el caso venezolano, el IVA representa una de las principales fuentes de ingreso no petrolero; y viene a constituirse en un complemento de la estructura de una adecuada política fiscal, la cual debiera ser dependiente de las condiciones socio-económicas sometidas a consideración, como base o fundamento a ser tomado en cuenta por los legisladores al momento de llevar cabo las reformas a que son sometidas las leyes impositivas.

En definitiva, a los legisladores venezolanos les compete velar por que los principios tributarios vayan de la mano con las políticas fiscales, de manera tal, que se afecte en menor grado los intereses que interactúan en todo régimen socio-económico.

Los impuestos al consumo hoy en día, constituyen uno de los más eficaces en cuanto a su forma y mecanismo de recaudación. Debido a su naturaleza, el IVA es un impuesto al consumo que permite un mayor flujo de caja para el Estado, en vista de que el período imponible en Venezuela es de un mes. El IVA presenta varios modelos que se pueden observar y diferenciar. A lo largo de este trabajo, se explicará la terminología empleada en los diferentes modelos de recaudación del impuesto, sin embargo, se hará énfasis en el establecido en el ordenamiento jurídico venezolano.

Ahora bien, la aplicación de las políticas tributarias adoptadas por el Estado pudiera generar importantes distorsiones jurídicas y económicas, de acuerdo con la forma y el mecanismo cómo se apliquen, las cuales pudieran

afectar no sólo a los contribuyentes del impuesto, sino también a los consumidores finales que según la Ley del IVA, son las personas a quienes va dirigido el impuesto.

Así, la concreción y aplicación de exenciones en el pago o recaudación de un impuesto como el IVA, puede traer importantes distorsiones en la economía, pudiendo observarse, en muchos casos, que el contribuyente se encuentre en la obligación de trasladar el impuesto al consumidor final por medios diversos, como por ejemplo, a través del precio.

El presente trabajo, busca conocer si las exenciones establecidas en la Ley del IVA realmente corresponden un beneficio fiscal para el consumidor, es decir, si quien lleva a cabo el sacrificio fiscal es el Estado y no el consumidor final de manera indirecta. Por lo tanto este trabajo tiene como objetivo analizar las incidencias causadas por el régimen de exenciones en materia del Impuesto al valor Agregado, sobre los costos de producción y de venta de uno de los bienes que más se comercializa en los establecimientos de negocios denominados como panaderías, con particular referencia a la actividad económica que desarrollan tales tipos de negocios como Panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida.

En el Capítulo I, se definieron los tópicos inherentes al planteamiento del problema; de la misma manera, se explica en que consiste el IVA y su evolución histórica en el país, además de plantearse el objetivo general y los objetivos específicos, así como la justificación.

En el Capítulo II, se presentan los antecedentes, las bases teóricas y legales que guardan relación directa con los objetivos planteados en el Capítulo I.

En el Capítulo III, se estableció la metodología a seguir en la investigación, la cual incluye el tipo de investigación, las técnicas de recolección de la información, las técnicas de análisis y las técnicas para la interpretación de la información. Finalmente, se presenta la bibliografía que fue consultada como base del presente estudio.

En el capítulo IV, se presentan los resultados de la investigación y en el capítulo V, las conclusiones y recomendaciones que constituirán aportes para investigaciones futuras de estudiantes y profesionales del área tributaria.

Finalmente se presentara la bibliografía que sirvió de base en el desarrollo de la investigación.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

Venezuela es un país cuya primordial fuente de ingresos fiscales ha sido la renta petrolera. Hasta mediados de los años ochenta del siglo XX, no se había concedido real importancia al tema de la tributación. En efecto, la renta petrolera sustituía al esfuerzo que los ciudadanos debían aportar en la construcción de un país, situación ésta que se ha traducido en un escaso nivel de madurez tributaria. Esa realidad ha cambiado en forma drástica, debido a la constatación de que los recursos petroleros son insuficientes, además de volátiles; ha encaminado a los gobiernos venezolanos en los últimos períodos hacia la búsqueda de un financiamiento estable y más efectivo del gasto público.

En este sentido, desde principios de los años noventa, se inició en el país un esfuerzo de modernización del Sistema Tributario, cuyos objetivos principales consistían en procurar soluciones a la grave crisis del sistema de las finanzas públicas, así como reemplazar el agotado modelo rentista; situación que se ha complementado con el análisis de las experiencias de otros países y el apoyo de ciertos organismos multilaterales.

Para cumplir con dichos objetivos en el año 1989 se inició, bajo el gobierno de Carlos Andrés Pérez, un proyecto de Ley de Impuesto General a las Ventas de Bienes y a las Prestaciones de Servicios, presentado por el Ministerio de Finanzas, en el cual se esbozó un primer intento para crear el impuesto al consumo; sin embargo, es el 1º de octubre de 1993 cuando entra en vigencia la Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA) como decreto con

Fuerza y Rango de Ley N° 3.145 de fecha 16/09/93, publicado en la Gaceta Oficial N° 35.304 del 24 de septiembre de 1993, bajo el gobierno de Ramón J. Velásquez, con el objeto de gravar la venta, importación y exportación de bienes muebles corporales, aplicándose la alícuota impositiva general de 10% a todas las operaciones, y en el caso de las exportaciones, una alícuota del 0%.

Desde entonces la LIVA ha sufrido cambios inherentes a las políticas fiscales adoptadas por los gobiernos de turno, atendiendo en muchos casos a las necesidades latentes de una sociedad, así como también, a elementos que más que perseguir cubrir una necesidad, busca sosegar la población para mantener popularidad y no un beneficio real para los elementos involucrados en este intercambio entre el Estado, comerciantes y población.

El IVA se conoce en la mayoría de los países de América Latina o Impuesto sobre el Valor Añadido, en España (en Chile, también se le como denomina Impuesto a las Ventas y Servicios). Es un impuesto que se ha aplicado en muchos países y que se ha generalizado también en la Unión Europea.

Sin embargo, el IVA es un Impuesto que ha sido definido por Quintana (2000), de la siguiente manera:

El IVA es un impuesto indirecto, ya que, por una parte grava una manifestación mediata de la riqueza como es el consumo, y por otra parte, los contribuyentes de derecho (esto es, quienes pagan el tributo al fisco, en este caso, los productores, distribuidores, comerciantes prestadores de servicio, etc.) trasladan la carga tributaria a los contribuyentes de hecho o económicos (quienes en definitiva adquieren el bien o reciben el servicio), de modo que quien está obligado frente al estado no es el destinatario económico del gravamen; **es objetivo**, debido a que grava la realización de determinadas actividades u operaciones,

prescindiendo, en principio, de la condición de quienes las realizan; **es plurifásico**, precisamente porque abarca las diversas fases del circuito económico de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios; y es **no acumulativo**, toda vez que al gravar únicamente el valor agregado que se genere en cada una de las etapas del circuito económico, impide la piramidación o efecto cascada de la carga tributaria hasta el consumidor final, resultado de eliminarle al impuesto que grava todas las etapas (impuesto a las ventas de etapa múltiple) el efecto acumulativo de cascada. (p.13)

Ahora, una vez expuesta la afirmación realizada por el citado autor donde muestra los términos generales del impuesto, se considera importante precisar el funcionamiento del IVA en la actualidad. Para ello, cabe mencionar que el aspecto que va a regir la relación jurídica entre el Estado y el contribuyente con motivo del tributo se encuentra el aspecto material, como es la determinación de la acción, bien sea en los procesos de ventas, prestación de servicios o de importación de bienes.

Otro aspecto de importancia relacionado con el funcionamiento del IVA, se refiere al aspecto personal o subjetivo, en el cual se establecen los criterios para determinar los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible. Entre los mismos se encuentran los contribuyentes ordinarios, los ocasionales y los responsables. Éstos últimos, que sin tener carácter de contribuyente ordinario, deben cumplir las obligaciones atribuidas a los mismos, es decir, las de retención o percepción del impuesto en determinados casos.

El aspecto temporal de los hechos imponibles detalla los distintos momentos en que puede ocurrir el hecho generador que da origen a la obligación de pagar el tributo. El aspecto espacial del hecho imponible está

sujeto al principio de territorialidad, es decir, las operaciones o servicios desarrollados en el territorio.

Ahora bien, en cuanto a la aplicación de los tributos y las consideraciones socio-económicas de los sectores que tienen menor poder adquisitivo, en Venezuela, el Estado ha establecido ciertos beneficios fiscales, donde éste deja de percibir dinero por concepto de este tributo a fin de favorecer a dichos sectores de la población; por ello, ha establecido las exenciones.

La exención en la aplicación de un impuesto es una dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria otorgada por la Ley, en ciertos casos específicos. En la LIVA, se establecen tres tipos de exenciones para: (i) las importaciones, (ii) la venta de bienes, y la (iii) prestación de servicios.

Sin embargo, para el caso de IVA, específicamente en relación con las exenciones establecidas por la venta de bienes y la prestación de servicios, la norma determina los mecanismos que permiten la recuperación de créditos fiscales por parte del fabricante, distribuidor o comerciante solo en el caso de importaciones y no en todos los casos.

Esto es, que el Estado devuelva el tributo al fabricante, por cuanto según la naturaleza de las exenciones, el sacrificio fiscal debe recaer sobre él, para de esta manera, no sea trasladado al consumidor final a través del incremento sus costos de producción, como se establece el artículo 35 de LIVA vigente donde los créditos fiscales que no se aprovechen por efectos del prorrateo (Art. 34 LIVA vigente) se imputaran al costo.

La presente investigación tiene por objeto el estudio de los contribuyentes ordinarios que venden bienes que se encuentran exentos

según el artículo N° 18 del LIVA; específicamente, el rubro N° “e”, referido al pan, con particular referencia a las potenciales distorsiones que pudieran observarse en los costos de producción y de venta de dicho rubro.

El problema objeto de estudio es analizar las incidencias del IVA en el costo de producción y venta del pan, tomando en cuenta el régimen de exenciones establecidos en la LIVA.

Vale reflexionar que la esencia de este impuesto, es lograr que los debitos y créditos se compensen al final de un determinado periodo fiscal para determinar la cuota del impuesto correspondiente, logrando así que se genere el IVA sobre el valor agregado en esa parte de la cadena de distribución.

La naturaleza de las exenciones es que sea el Estado quien asuma el sacrificio fiscal para que finalmente el consumidor final no sea el percutido. O lo que es lo mismo, que el Estado sea quien debiera dejar de percibir este ingreso y sea el consumidor final quien deje de soportarlo. De aquí, que sea de interés, el estudio del rubro del pan (perteneciente a la canasta básica) y por ende, exento, para un caso en particular, como lo es el de los contribuyentes referidos a las panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida.

Con todo lo planteado, se proponen las siguientes interrogantes de investigación: En el caso venezolano ¿Cómo se caracteriza desde el punto de vista técnico el IVA?, ¿Cuáles son las particularidades de las exenciones establecidas en la Ley del IVA?, ¿Cómo se da la traslación de los créditos fiscales a través del circuito económico? y ¿Cuáles son las implicaciones de la exención de la aplicación del IVA, en la comercialización del rubro pan, por parte de contribuyentes ordinarios?, con especial referencia al caso de las panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General:

Analizar incidencias en los costos de producción y venta de las exenciones del IVA. Caso: panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida.

Objetivos Específicos:

- Describir las características técnicas del IVA en Venezuela.
- Identificar la naturaleza de las exenciones establecidas en la Ley del IVA.
- Indagar el cómo se da la traslación de los créditos fiscales a través del circuito económico.
- Examinar las implicaciones de la exención de la aplicación del IVA en la comercialización del rubro pan, con especial referencia a los costos de producción y venta del mismo en panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida.

Justificación

La presente investigación pretende en primer lugar describir el panorama real de la aplicabilidad de las exenciones de los bienes establecidos en la LIVA, situación que es causa de las desviaciones, tanto referidas a la naturaleza de las exenciones, como en la imputación del tributo pagado al costo del producto por parte del contribuyente ordinario.

Por consiguiente, el tributo que se paga por la adquisición de bienes y servicios gravados para la producción del pan es asumido a través del precio por el consumidor final y no por el Estado, en vista que, la LIVA no establece los mecanismos que deberían sustentarse en los principios de imposición de

igualdad y legalidad, para así permitir la recuperación de los créditos fiscales, así como el principio de capacidad contributiva.

En este campo resulta innovador estudiar en forma organizada los aspectos relacionados con la incidencia de la exención del IVA en rubros alimenticios como los de la fabricación, distribución y comercialización del pan, en función de aportar información, cifras u estimaciones que muestren la importancia y magnitud de la problemática. Por lo que la realización de la presente investigación se justifica ampliamente en el marco de los estudios especializados de rentas y tributos internos.

Sin embargo es importante acotar la limitación en cuanto a los siguientes aspectos: Según conversaciones sostenidas con integrantes de la asociación de Panaderos del Estado Mérida ninguna panadería cuenta con una estructura de costos adecuada para profundizar de manera exacta, en los costos de la producción del pan en el Estado Mérida. Por otro lado, las empresas muestran mucho celo en cuanto a la información contable.

Alcances:

- a) De contenido: Se abordará como categoría técnica del IVA, con énfasis en los Principios Generales del Derecho Tributario y su aplicación en la LIVA.
- b) Desde el punto de vista temporal: El estudio se circunscribe en el análisis de los tipos tributarios establecidos en la LIVA, revisando con particularidad su evolución en los últimos tres años.
- c) Bajo la óptica poblacional: Los resultados de la investigación tienen un alcance general las panaderías inscritas en la zona geográfica de estudio.

- d) Desde el punto de vista geográfico: El estudio se circunscribirá a las panaderías inscritas en ASOINPA del Estado Mérida, en Venezuela.
- e) Desde el punto de vista metodológico: El estudio abarcará de acuerdo con los objetivos de la investigación, las fases exploratorias, descriptivas, comparativas y analíticas, las cuales definen el grado de profundidad que tendrá la misma.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación

Con base en la revisión efectuada acerca de los estudios relacionados con la presente investigación se hallaron en principio los siguientes trabajos:

Zambrano (1995), realizó un estudio titulado “La Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Venezuela y las incidencias generadas como consecuencia de su aplicación”. El mismo tuvo énfasis en los aspectos más resaltantes que surgieron con motivo de la creación, aplicación y derogación del IVA. Para la elaboración de este trabajo, se recurrió a una investigación de carácter descriptiva.

Entre las conclusiones de la misma, se determinó lo siguiente: Para el período en estudio, la política informativa utilizada no fue efectiva, no existió uniformidad de criterios, y se generó una ola de especulación. El IVA pudo ser la esperanza de Venezuela para salir del déficit fiscal en que se encontraba y aún se encuentra; sin embargo, sus resultados fueron nefastos debido a que los contribuyentes no fueron previamente instruidos e informados sobre el procedimiento de este nuevo tributo aplicado en Venezuela.

Por su parte, Delgado (2001), realizó un estudio cuyo título es: “Análisis de las sanciones por incumplimiento de los deberes formales en materia de IVA. Caso: Comerciantes del Estado Mérida”. En el mismo, y de acuerdo con el tema expuesto y los objetivos planteados, se corresponde con

una investigación de campo de tipo analítico apoyada en una amplia revisión documental.

Los resultados arrojados expresan que, a pesar de que el porcentaje de contribuyentes sancionados observable no es muy alto en la muestra, los mismos deben cumplir en forma cabal con todos los deberes formales atribuidos a éstos, como contribuyentes del IVA. Los incumplimientos, en caso de una fiscalización serán objeto de sanción siendo mayor el perjuicio financiero si ocurren varias infracciones al mismo tiempo.

Así mismo, se determinó que con la aplicación del IVA se ha superado en gran parte el déficit fiscal, por lo que éste tributo, además del aduanero, constituye el de mayor capacidad recaudatoria en el país. El autor resalta la ventaja que presenta este tipo de impuesto al facilitar el control por parte de la administración tributaria y al dificultar su evasión.

De igual manera, Mora (2002), realiza una investigación de tipo documental analítica titulada: “Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Venezuela: sus Fortalezas y Debilidades”. Su objetivo parte de la necesidad de realizar un análisis de las fortalezas y debilidades del IVA, para comprender su idoneidad dentro del sistema tributario actual. El diseño de investigación es un estudio analítico de tipo documental, pues corresponde al estudio de las fuentes documentales, apoyada en una verificación empírica, para lo cual se aplicó un instrumento de preguntas cerradas de selección múltiple a expertos del IVA en el estado Mérida.

La recolección de datos se efectuó a través de la recopilación documental, utilizado la ficha de trabajo, la técnica del subrayado, los registros de observación documental y un instrumento estructurado con preguntas cerradas de selección múltiples. Las técnicas utilizadas fueron un

resumen analítico y el análisis jurídico, cuyos resultados fueron presentados en cuadros y gráficos a través de análisis estadísticos y tabla de frecuencias, los cuales permitieron concluir con que los sistemas de facturación y la tipificación de los contribuyentes son una fortaleza para el fisco, y los vacíos legales existentes están reflejados en las diferencias entre la Ley y el reglamento, evidenciándose falta de uniformidad en algunos de sus articulados, lo que implica dificultad tanto para el fisco como para el contribuyente.

Por su parte, Bustamante (2003), diseñó una propuesta representada en un “Programa de Cultura Tributaria aplicable a los Contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, ubicados en el Municipio Tovar, Edo. Mérida”. La indagación se embarca en la modalidad de investigación proyectiva, identificando, describiendo y planteando alternativas viables a través de un plan operativo tendente a fomentar la cultura tributaria de los contribuyentes del citado tributo.

La investigación se califica como de campo porque los datos se recolectan de la realidad, aplicando instrumentos considerados acertados a los sujetos incluidos en la muestra. Además, el estudio es de tipo descriptivo, pues se caracterizan deberes así como el comportamiento del sujeto pasivo ante la Administración Tributaria. La metodología se desarrolla en tres fases: Diagnóstico, Determinación de la Factibilidad y Diseño.

Para efectos de la recolección de datos se aplicó el muestreo aleatorio simple. Como técnica de recolección de datos, se utilizó la encuesta y como instrumento el cuestionario, estructurado en dos partes. En la primera, se tuvo como finalidad conocer los factores que intervienen en la conducta de los contribuyentes frente a las obligaciones y deberes establecidos en las

normas relacionadas con el IVA, así mismo, verificar el grado de cumplimiento de los deberes formales y, la segunda parte, estuvo referida a las sanciones e ilícitos tributarios.

El autor concluye que existe interés por parte de los contribuyentes que forman parte de la muestra de que se desarrolle un plan operativo, que tendría por objetivo, difundir la cultura tributaria del IVA en el Municipio Tovar, debido a que existe la mayoría de los contribuyentes consideran que el Estado no realiza un buen control del tributo.

BASES TEÓRICAS

Política Económica y Fiscal

No cabe duda que la política económica es el argumento fundamental del Estado para justificar la función reguladora y estabilizadora que cumple en las naciones con economías modernas; de manera pues que en este contexto, al Estado le corresponde fijar las políticas impositivas, monetarias y cambiarias, así como ir diseñando las reglas del juego, tomando en consideración que el mercado actúe libremente pero a su vez, respetando las reglas fijadas.

En este sentido, a la política fiscal le corresponde ejercer la función impositiva y reguladora del Estado en las economías modernas; de allí se desprende entonces que la política fiscal se interrelaciona con la política económica de una nación. Por consiguiente, ambas políticas están estrechamente vinculadas.

Ahora bien, el fin último de la economía consiste en el diseño e implementación de políticas que contribuyan a resolver los requerimientos y

problemas nacionales. Así, en función de direccionar la curva de demanda económica en la dirección que se requiera para alcanzar el pleno empleo, las políticas económicas del Estado deben estar enmarcadas en la utilización de instrumentos para regular la demanda agregada a través de las políticas fiscal y monetaria (Castillo García, 2001).

Desde esta perspectiva, la política económica es un área del saber dirigida hacia el acondicionamiento de la actividad económica para evitar que ocurran fluctuaciones en los niveles del empleo y de los precios, así como para generar condiciones necesarias para el desarrollo.

La formulación de la política económica comprende dos procedimientos interdependientes, por una parte, la determinación de los principales objetivos que se quieren alcanzar, necesariamente interrelacionados y cuantificados, y por la otra, la elección de los instrumentos de acción que se utilizarán para la consecución de los objetivos determinados.

En conclusión, para Castillo García (2001), la adecuada vinculación de las políticas económicas con las tributarias tendría como objetivos principales el logro del desarrollo y estabilidad económica, en función de reunir conjuntos básicos de importancia vital, tales como el mantenimiento del pleno empleo, la estabilidad general de los precios y el equilibrio de la balanza de pagos.

En relación con lo expuesto, se tiene entonces, que para la consecución de los diferentes objetivos, la política económica cuenta con un conjunto de instrumentos de acción. Estos instrumentos o políticas provienen de la teoría económica cuyo objetivo es la consecución de los fines relacionados con los principios teóricos del análisis macroeconómico, entre los cuales se encuentran las acciones de tipo:

1. Monetaria: referida el control de la banca y del sistema monetario por parte del gobierno, con el fin de conseguir la estabilidad del valor del dinero y evitar una balanza de pagos adversa, en función de alcanzar el pleno empleo y buscar el estado de liquidez de toda la economía.

2. Fiscal: esta política se refiere a que el gobierno gasta a través de las inversiones públicas y los gastos públicos, obteniendo los ingresos a través de los impuestos a las actividades de producción y de circulación de mercancías y sobre los ingresos y ganancias de cualquier otra naturaleza.

Al ubicar el contexto de la presente investigación se hará énfasis por los objetivos planteados a este tipo de política, es decir, la política fiscal, por cuanto el tema en específico se refiere a la obtención de los ingresos del Estado por medio del IVA. A continuación, se presenta una descripción más detallada de la misma y su relación con el sistema tributario.

Política Fiscal

Las medidas e instrumentos que el Estado implementa en función de garantizar un adecuado y sistémico proceso de recaudación de ingresos, se refieren a la conceptualización de la política fiscal, y dichos ingresos son requeridos para la realización de la función del sector público. Así, cuando el estado modifica su programación presupuestaria de gastos o cuando altera las formas o tipos impositivos, se produce un cambio en la conducción de la política fiscal (Castillo García, 2001).

En respaldo a lo anterior, se considera importante hacer mención a una definición estándar de la política fiscal como “...una política económica que usa el gasto público y los impuestos como variables de control para asegurar y mantener la estabilidad económica. Por lo tanto, es una política

en la que el Estado participa activamente, a diferencia de otras como la política monetaria” (Wikipedia®, 2009).

Se desprende de esta conceptualización que una tributación progresiva afecta la distribución del ingreso y la riqueza, reduciendo así las diferencias relativas a los ingresos.

A manera de síntesis, la política fiscal, constituye un mecanismo que tiene posibilidades de acción para revertir en algunos casos la dirección de la economía que pueda repercutir en deterioro de la economía nacional. De allí, que es deber del Estado mantener una política fiscal positiva, es decir, el proceso de modelar la tributación y el gasto público con el propósito de: 1) ayudar a la estabilización de los movimientos en los ciclos de negocios y 2) contribuir al mantenimiento de una economía en crecimiento con pleno empleo y libre de extremos inflacionarios o deflacionarios.

Por tanto, el propósito de la política fiscal es darle mayor estabilidad al sistema económico, al mismo tiempo que se trata de conseguir el objetivo de la ocupación plena. La política fiscal tiene dos componentes, el gasto público y los ingresos públicos.

Gasto Público

Cuando los gobiernos realizan inversiones públicas las mismas se incluyen dentro de la denominación del gasto público, y los aumentos en el mismo, producen incrementos en el nivel de renta nacional; y si disminuye, la reducción del gasto público tiene un efecto contrario. Por tanto, cuando hay períodos de inflación se requiere reducir el gasto público, en función de adecuar el manejo de la curva de demanda agregada hacia una estabilidad deseada. Para el cumplimiento de los objetivos de la política económica de

un Estado es fundamental el manejo adecuado del gasto público (Castillo García, 2001).

Gestión Tributaria o Ingresos Públicos

La particularización de la gestión pública vinculada a los tributos que aplican los gobiernos en su política económica está representada por un conjunto de acciones que se engloban en el campo de acción de la gestión tributaria. Dentro de la gestión tributaria el elemento central de vinculación está representado por los tributos, que son las prestaciones en dinero que el Estado, en su ejercicio de poder, requiere para el cumplimiento de sus fines (Castillo García, 2001).

A través de la práctica de una gestión tributaria óptima se puede alcanzar el logro de una política fiscal estable y de un sistema tributario eficiente, lo cual es fundamental para un Estado, en función de que a través de la gestión tributaria se financia el presupuesto público, por lo que se considera como la herramienta más importante de la política fiscal. En el presupuesto público se especifican tanto los recursos destinados a cada programa, así como el financiamiento de los mismos (García Castillo, 2001).

Un aspecto de particular interés en la gestión tributaria se refiere a la posibilidad de que a través de la misma se pueda incentivar el crecimiento de determinados sectores de la economía, por ejemplo, mediante la utilización u otorgamiento de figuras fiscales como las exoneraciones, las exenciones o los incentivos. En este sentido, las políticas de gestión tributaria serían una herramienta que va a ayudar al crecimiento o mantenimiento de la economía, sobre todo cuando los indicadores de gestión se lleven en forma eficiente, mediante la utilización de estrategias de recaudación educativas y no punitivas (Castillo García, 2001).

La vinculación de la recaudación tributaria con las finanzas públicas es doble. Por una parte, proporcionan los ingresos al fisco, y por la otra, le ofrecen al Estado una capacidad de intervencionismo, es decir, permiten al mismo tomar injerencia en la actividad productiva nacional, al poder estimular o frenar una determinada forma de explotación, la manufactura de ciertos bienes ó la realización de determinadas erogaciones (Castillo García, 2001).

Desde otro punto de vista, Villegas H. (1980) considera que el intervencionismo mediante medidas tributarias puede asumir varias formas:

“1) Intervencionismo por aumento o disminución de la presión tributaria global. Consiste en aumentar o disminuir en bloque el peso de los impuestos, con lo cual se obtienen importantes resultado económicos.... 2) Intervencionismo mediante la discriminación. En este caso, el intervencionismo no se produce mediante aumentos o disminuciones en bloque, sino mediante la elección de determinados impuestos, que pueden dirigir a los individuos hacia actividades que benefician con un régimen fiscal favorable, y alejarlos de aquellas otras que se consideran perjudiciales, fuertes cargas impositivas. 3) Intervencionismo por imputación. ...la actuación se lleva a cabo directamente aumentando los impuestos (y no indirectamente) sobre las economías individuales, aumentando los impuestos.... 4) Intervencionismo por Redistribución en esta forma de intervencionismo se incorpora la noción de gasto público, por la cual hay una complementación entre la política fiscal o tributaria y política financiera. El estado no solo amputa parte de la riqueza de los contribuyentes mediante impuesto, sino además lo redistribuye, ya sea mediante subvenciones u otra clase de ayudas a las clases de bajos ingresos. (p. 654)

En Venezuela, las distintas políticas adoptadas por los gobiernos; de cierta manera, han estado dirigidas a mejorar la distribución del ingreso en la población, ya que el mayor poder adquisitivo se encuentra en manos de un sector más pequeño en comparación del total de población. Es en este

punto, donde el Estado toma medidas para la atenuar presión fiscal, razón por la cual, entre las políticas fiscales adoptadas desde el punto de vista tributario se incluyen entre otras las exenciones, exoneraciones y no sujeciones. Este tipo de elementos son mecanismos de sacrificio fiscal para el Estado; es decir, el Estado mediante el otorgamiento de dispensas donde el estado se exime de este ingreso para que el consumidor final o percutido no pague los impuestos.

Sistema Tributario Venezolano

La realidad tributaria de Venezuela se ha caracterizado por el funcionamiento desorganizado y politizado del “sistema” en cuestión, en otras palabras, se puede sentenciar que la política fiscal venezolana se ha llevado de una manera conveniente para los gobiernos de turno. En este sentido, durante muchos períodos gubernamentales, los distintos equipos económicos de gobierno han implantado paquetes económicos destinados a reactivar la economía venezolana, sin embargo, la mayoría de los mismos han fracasado en dicha empresa, sobre todo por la falta de logro en el control del gasto público (Cisneros, 2006). En materia del sistema tributario venezolano, está en proceso la formación de una cultura tributaria en los ciudadanos y empresas venezolanas.

Al profundizar y resumir las políticas económicas de los gobiernos venezolanos, sobre todo, los de la era democrática, se tiene que las mismas se caracterizaban por la tenencia o el mantenimiento de un enorme gasto público, relacionado con el otorgamiento de una cantidad importante de subsidios y regalías, la existencia de una política arriesgada e irresponsable de endeudamiento y quizás uno de los elementos más característicos, el efecto deliberado de la falta de estímulo para crear una conciencia y

educación tributaria en la población venezolana. Este esquema se mantuvo motivado a la riqueza proveniente de la renta petrolera que vivió el país hasta la llegada del denominado “viernes negro” (Cisneros, 2006).

En cuanto al sistema tributario venezolano, se puede considerar que su consolidación ó proceso de modernización comenzó hace apenas unos 15 o 20 años, aún cuando para dicho momento las herramientas fiscales utilizadas en las políticas económicas eran pocas, aunado a la existencia de problemas de recaudación difíciles de controlar. Igualmente, las formas de implantación eran inadecuadas. Todo este panorama traía como consecuencia altos niveles de evasión fiscal, y por ende, disminución en los ingresos del país (Cisneros, 2006).

Mención especial merece el período gubernamental iniciado desde el año 1999, debido a que a partir del mismo se inició un proceso de modernización del sistema tributario, el cual la mayoría de la población venezolana reconoce como necesario y exitoso.

Recuento Histórico

En el año 1994, se estructuró una reforma tributaria, como un esfuerzo de modernización de las finanzas públicas por el lado de los ingresos, que en Venezuela se denominó "Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas" (conocido por sus siglas o Proyecto SIGECOF), con el objetivo de favorecer y modernizar el marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional.

Esta reforma seguía las tendencias que se habían generalizado en América Latina, como consecuencia de la crisis de deuda pública en los años 80, al mismo tiempo, los programas de reforma del Estado y del ajuste fiscal entendidos como posibles soluciones a dicha crisis. Además, se pretendió la

introducción de ciertas innovaciones importantes como la simplificación de los tributos, el fortalecimiento del control fiscal y la introducción de normas que hicieran más productiva y progresiva la carga fiscal.

En este contexto, también se consideró importante dotar al Estado venezolano de un servicio de formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, cuya finalidad, declarada por el primer Superintendente Nacional Tributario en el año 1996, consistía en: "reducir drásticamente los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero".

Todo esto se logró a través de la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, (en lo adelante SENIAT, hoy en día se le conoce como Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria), mediante Decreto Presidencial Número 310, de fecha 10 de agosto de 1994, como un servicio con autonomía financiera y funcional y con un sistema propio de personal, en atención al Código Orgánico Tributario venezolano.

Es importante mencionar que conjuntamente con la creación del SENIAT, se adoptó también un sistema de "Contribuyentes Especiales", para atender y controlar a los contribuyentes de mayor significación fiscal. Finalmente, a partir de la reciente promulgación de la nueva Constitución en diciembre de 1999, el Sistema Tributario en Venezuela ocupa un lugar destacado en los presupuestos de la República.

La Relación Jurídico Tributaria

La relación existente entre el Estado y el particular en la relación tributaria, no es una relación de derecho, sino de un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder, evidentemente existen otros elementos de vital importancia que son los hechos tipificados en la Ley, una vez que se perfeccionan. La relación tributaria es de orden personal, en vista que corresponde a una obligación y no un derecho de carácter real, es decir, que aplica el impuesto sobre la manifestación objetiva del ingreso, independientemente de la capacidad contributiva.

Elementos de la Obligación Tributaria

De acuerdo a Moya (2003), los elementos de la obligación tributaria son:

1- El sujeto activo o ente acreedor del tributo: el sujeto activo de la obligación tributaria por excelencia es el Estado en virtud de su poder de imperio. El Código Orgánico Tributario lo reseña en el artículo 18 de la siguiente forma: “es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”. El sujeto activo es el ente acreedor de la prestación pecuniaria en que se ha inscrito la obligación tributaria, el cual es considerado por algunos tratadistas como el titular de la potestad de imposición. El sujeto activo, así como los caracteres de la obligación tributaria ha de establecerse en la Ley.

2- El sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, ya sea por deuda propia (contribuyente) o por deuda ajena (responsable).

Según Gianni citado por Moya (2003), es sujeto pasivo, el deudor o contribuyente, mientras que el autor Pérez de Ayala (1991), considera que únicamente revisten con calidad de sujeto pasivo, el contribuyente y el sustituto. Reconociéndose como sustituto, aquel sujeto ajeno en la ocurrencia del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la Ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a éste último de la relación jurídica tributaria.

Los otros elementos de la obligación tributaria son el hecho imponible, la materia imponible y la base imponible. Se entiende por hecho imponible, según Jarach (1983), aquella circunstancia cuya realización de acuerdo con la Ley, origina una obligación tributaria, por tanto, se trata de un hecho jurídico, es decir, un hecho que por voluntad de la Ley, produce efectos jurídicos.

Mientras que la materia imponible, se refiere al aspecto objetivo, ya sea un hecho material, un negocio jurídico, una actividad personal o una titularidad jurídica. Y la base imponible, también definida por Jarach (1983), se corresponde con la base de medición del tributo, y se considera como la característica esencial del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto. En fin, se aplica sobre esa cantidad, el porcentaje o la escala progresiva, cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto.

La Potestad Tributaria

De acuerdo a Moya (2003), la potestad tributaria o poder tributario es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las

personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender las necesidades públicas.

Según Alessi-Stammati citado por Moya (2003):

... la potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, significa por un lado, supremacía y por otro sujeción, es decir, la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior. (p. 160)

En lo relativo a la potestad tributaria, ésta puede ser originaria o derivada, llamada también delegada. De acuerdo a Moya (2003), la potestad tributaria es originaria cuando emana de la naturaleza y esencia misma del Estado y de forma inmediata y directa de la Constitución Nacional. Es decir, nace de la propia carta fundamental, donde exista constitución escrita, o de los principios constitucionales donde no exista la misma.

La potestad tributaria derivada o delegada es la facultad de imposición que tiene el ente Municipal o Estatal para crear tributos mediante derivación, en virtud de una Ley y que no emana en forma directa o inmediata de la Constitución de la República. Se deriva de las leyes dictadas por los entes regionales o locales en propiedad de su propio poder de imposición. Existen impuestos municipales que tienen su origen en la Ley Orgánica de Régimen Municipal y no en la Constitución Nacional.

Características de la Potestad Tributaria

De acuerdo a Moya (2003), los caracteres esenciales de la potestad tributaria son los siguientes:

- Abstracto: Para que exista un verdadero poder tributario, es

necesario que el mandato del Estado se materialice en un sujeto y se haga efectivo mediante un acto de la administración. La potestad tributaria, al igual que las leyes, son abstractas, pero se deben aplicar en concreto.

- Permanente: La potestad tributaria perdura con el transcurso del tiempo y no se extingue. Sólo se extinguirá cuando perezca el Estado. Siempre que exista, ineludiblemente habrá poder de gravar.

- Irrenunciable: El Estado no puede desprenderse ni delegar la potestad tributaria. El Estado puede delegar la potestad de recaudar y administrar los tributos. No puede renunciar a su poder de imposición.

- Indelegable: Esta característica es sinónima de la anterior, ya que el Estado no puede renunciar o desprenderse en forma total y absoluta de su potestad tributaria o facultad de imposición tributaria.

El derecho tributario

De acuerdo a Moya (2003), el derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, reglamentándolos en sus diversas formas.

Es así como, tratadistas españoles, italianos y brasileños usan la denominación “derecho tributario”; los alemanes “derecho impositivo”, y “derecho fiscal” para los franceses. Al respecto, Giuliani (1992), considera que la denominación “derecho tributario” es la más correcta por su carácter genérico, y expresa:

El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar al aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: Como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se susciten entre estos últimos. (p. 40)

En tal sentido, Giannini citado por Moya (2003), manifiesta que:

... precisamente por la diversa naturaleza de las materias que componen la vasta rama del derecho financiero, parece más conforme con un exacto criterio sistemático adoptar como objeto de una disciplina jurídica diferenciada tan sólo aquella parte del derecho financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son, en efecto, susceptible de coordinarse en un sistema científico, por ser los que regulan de un modo orgánico, la relación jurídico-tributaria desde su origen hasta su realización. (p. 7)

Es necesario destacar que el derecho tributario comprende dos áreas, a saber (Moya, 2003):

- Una general, donde se consagran los principios aplicables a las relaciones entre el Estado y los particulares, armonizando la necesidad de eficacia funcional de los órganos fiscales con las garantías individuales. Es decir, se busca el equilibrio entre el individuo y el Estado. Teóricamente es la parte más importante, donde están contenidos los principios que rigen los Estados de Derecho, y que a través de la coacción impositiva evita la injusticia.
- Una especial, que contiene las normas específicas y peculiares de cada uno de los distintos tributos que integran los sistemas tributarios.

Principios Constitucionales

De acuerdo con Jarach (1983), se deben considerar como principio de imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales, en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración. Entre dichos postulados se tienen los siguientes:

- Principio de la legalidad.
- Principio de justicia (igualdad y equidad).
- Principio de la generalidad.
- Principio de la capacidad contributiva.
- Principio de progresividad.
- Principio de proporcionalidad.
- Principio de la no confiscatoriedad.
- Principio de la no retroactividad.
- Prohibición de impuestos pagaderos en servicio personal.
- Exigencia de un término para que pueda aplicarse la Ley tributaria.

Principio de Legalidad:

Es un principio que emana de las luchas políticas contra el estado absoluto, afirmando; de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana, la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez.

Desde este aspecto, el principio se funda en el postulado de “*no taxation without representation*”. Confluye en esta sentencia, el pensamiento económico liberal que considera el impuesto como una restricción del derecho de propiedad y el pensamiento jurídico-político contractualista, que exige el consentimiento del pueblo, a través de sus representantes para la validez de los mismos.

No obstante, un importante avance se introduce en la Carta Fundamental Venezolana, promulgada el 31 de diciembre de 1999, en la cual se añade a la norma, cuya redacción se había mantenido sin mayores modificaciones, la prohibición del efecto confiscatorio de cualquier tributo que cree la Ley, con lo cual, no sólo se reserva a ésta la facultad de crear cualquier impuesto, sino que además se impone al legislador una limitación del más alto rango normativo, en el sentido de atender a la justicia y equidad de las exacciones a ser creadas. Este principio se encuentra consagrado en el Artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, (CRBV) el cual establece:

Artículo 317. No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio...

Principio de Justicia (Igualdad y Equidad):

Tiene como requisito legitimador buscar la justicia de la tributación en orden a las exigencias de igualdad y equidad.

Las garantías constitucionales que se han señalado, no pueden ser consideradas en forma aislada o separadas unas de otras, la igualdad no podría cumplirse jurídicamente considerada si no va al auxilio de la

proporcionalidad, y ésta constituye, la base esencial para que la equidad sea real y positiva; se trata de conceptos jurídicos interrelacionados y sujetos a una interpretación integrada y sistemática.

De esta forma, el SENIAT (2003) expresa que la igualdad tributaria se vincula con la riqueza de los potenciales contribuyentes, entendiendo por riqueza las distintas manifestaciones de capacidad contributiva, representada por los ingresos, el patrimonio, la circulación y el consumo. Por su parte, la equidad complementa el estatuto del contribuyente, fijándole límites al poder tributario, más allá de los cuales, el tributo deviene inequitativo. Esto sucedería cuando la imposición excede el marco de la racionalidad y cuando el gravamen despoja o exacciona el patrimonio o asfixia la capacidad productiva de los contribuyentes, infringiendo el principio de no confiscatoriedad.

El principio de igualdad tributaria pretende dar un tratamiento igual a todos aquellos que se encuentren en similar condición con respecto a sus ingresos, de manera tal que las cargas tributarias sean parejas. De acuerdo a esto, Jarach (1983) manifiesta: “el principio de igualdad es un límite para el poder legislativo”. (p. 88)

Por consiguiente, la Constitución Nacional, consagra este principio de Igualdad en su artículo 21, el cual establece:

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

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

2.La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y

efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas en circunstancias de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.

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

4.No se reconocen títulos, nobiliarios ni distinciones hereditarias. (p. 31)

Principio de la Generalidad:

El principio de la generalidad del impuesto tiene su base fundamental en el artículo 133 de la CRBV, que establece: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”. Es decir, se impone una obligación jurídica general a todos los habitantes del país, excluyéndolos de privilegios que trate de relevar esa condición. La generalidad no excluye la posibilidad de establecer exenciones o exoneraciones.

Al respecto, Villegas, (1992) expresa:

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

Principio de la Capacidad Contributiva:

Se encuentra consagrado en el artículo 316 de la CRBV, mediante el cual un tributo es justo en la medida que grave a todos con igual intensidad, y se establece este principio del sistema tributario de la siguiente manera:

Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos. (p. 130)

De lo citado, se desprende la responsabilidad que recae sobre el legislador de diseñar un sistema tributario en el que la participación del ciudadano en el sostenimiento del gasto público se realice de acuerdo con sus posibilidades económicas, en torno a un patrimonio, a la percepción de una renta o al tráfico de bienes, de manera tal que el sistema tributario logre los objetivos de protección de la economía nacional y la búsqueda de la prosperidad social, proscribiendo con ello situaciones como el establecimiento de bases imponibles irreales o la aplicación de alícuotas impositivas desproporcionadas.

Principio de la Progresividad:

De acuerdo al SENIAT en una investigación realizada en el año 2003 denominada: “Principios Generales de la Tributación”, el principio de la progresividad o la proporcionalidad, consagrado en el artículo 316 de la CRBV citado anteriormente, tiene como fundamento la efectiva igualdad, al buscar que la carga tributaria se distribuya de manera proporcional y según la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Es decir, que exista una menor distribución de su renta y patrimonio. La progresividad está referida de modo directo al sistema tributario, al conjunto de tributos legalmente establecidos y no de modo particular a cada uno de los tributos que lo conforman.

Principio de la Proporcionalidad:

Según lo planteado por el SENIAT (2003), la proporcionalidad ha de entenderse como la progresión aritmética a la riqueza gravada. Esto es que a mayor riqueza, mayor impuesto, de manera tal que la alícuota invariable o directamente proporcional al monto de la riqueza es la que realmente expresa un impuesto proporcional en el sentido constitucional.

La proporcionalidad es un elemento necesario para ciertos tributos en lo que hace real y efectiva la garantía de la igualdad tributaria y representa una de las bases más sólidas para lograr la equidad. Como garantía del derecho de propiedad, toma la significación de que la carga tributaria sobre la riqueza debe ser adecuada y racional, es decir, que la presión que el tributo produce sobre la riqueza según la naturaleza de ésta y características del tributo, guarden una cierta medida, que para ser justa no exceda lo que aconseja una buena prudencia.

Principio de la No Confiscatoriedad:

Se encuentra consagrado en el artículo 317 de la Constitución Nacional, el cual reza textualmente: *“Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”*. La no confiscatoriedad protege el derecho de propiedad, garantía fundamental en un Estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirve de base al sistema democrático.

De aquí se desprende la necesidad de evitar que el indispensable poder tributario se convierta en un arma de destrucción de la economía y de la sociedad, excediendo los límites más allá de los cuales los integrantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga.

Ahora bien, la no confiscatoriedad no se traduce en una antinomia

entre el derecho de propiedad y el tributo, ya que éste constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo que exige soportar los gastos del Estado encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución Nacional, la cual establece en su artículo 133 que: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”

No obstante, debe existir un límite al poder de imposición sin el cual el derecho de propiedad no tendría razón de ser. Ese límite viene dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos, que debe ser y estar precisado, en forma clara y conceptual, en el texto constitucional.

Principio de la No Retroactividad:

Postulado casi universal; también previsto en la carta fundamental venezolana en el artículo 24 que establece: “Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena...”

De acuerdo a Moya (2003), la retroactividad se entiende como la incidencia de la nueva Ley que se promulgue en los efectos jurídicos ya generados por situaciones anteriores. En el ámbito tributario, la Ley tributaria tampoco tendrá efecto retroactivo, no obstante, este principio general cuenta con excepciones lícitas relativas a las leyes más benignas en determinadas materias.

La intención de abarcar por la Ley situaciones pasadas a su sanción constituye una evidente manifestación de arbitrariedad por parte del legislador, que además violaría el principio de capacidad contributiva al tomar la Ley situaciones pretéritas que se consideran *jure et de jure*, subsistentes a efectos de establecer un tributo y que al ser consideradas retroactivamente repercuten en forma negativa en la exigencia de la equidad, el cual es el

presupuesto constitucional de la tributación.

Ahora bien, para aquellos casos en que el contribuyente ha incorporado a su patrimonio un derecho, la Ley tributaria no puede aplicarse retroactivamente afectando una situación definitivamente constituida, por ello, es de gran importancia la determinación del momento en que se configura el hecho imponible establecido por la Ley que permite el nacimiento de la obligación tributaria, ya que existiría retroactividad si aquél, establecida la temporalidad, ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigencia la nueva Ley que lo convierte en imponible; por lo tanto, se estaría en presencia de un agravio constitucional.

Prohibición del Impuesto Pagadero en Servicio Personal

En la Constitución está normado en su artículo 317, el cual reza: “No podrá establecerse ningún impuesto pagadero en servicio personal”, con lo que se consagra el derecho al carácter pecuniario del tributo como garantía del derecho a la integridad personal, es decir, como una garantía del derecho que tiene toda persona a que se respete su integridad física, psíquica y moral, lo que se encuentra previsto en el artículo 46 de la Constitución Nacional.

Exigencia de un término para que pueda aplicarse La Ley tributaria

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 316 de la CRBV y en el COT en su artículo 8, y significa que toda Ley debe fijar un tiempo para su entrada en vigencia. De no hacerlo, por olvido del legislador o por cualquier otra causa, se entenderá fijado en sesenta días continuos a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Efectos Económicos de los Impuestos

Las personas que se encuentran en situaciones consideradas por la Ley como hechos generadores de la obligación tributaria se hallan obligados a pagar impuestos. En los impuestos al consumo, generalmente quien paga el impuesto es quien lo soporta, es decir, éste es trasladado hasta el consumidor final. En relación con los efectos que se pueden generar, se pueden mencionar algunos fenómenos tales como:

- La percusión: cuando el impuesto es pagado por el contribuyente de derecho, quien está obligado a pagar por mandato de Ley. Según Jarach (1985): “Los impuestos son pagados por quienes las leyes impone las obligaciones correspondientes. Este acontecimiento se denomina Percusión” (p. 338)

- La transferencia o traslación: es la forma en que el contribuyente de derecho logra transferir la carga impositiva sobre otras personas (contribuyentes de hecho). En otro sentido, el contribuyente de derecho, tratará de transferir la carga del impuesto por vía de los precios de mercado en que actúa. Aquí se abre una bifurcación de los fenómenos económicos ocasionados por los impuestos.

Formas de Traslación

Las formas de traslación impositiva se clasifican en:

- *Traslación hacia delante o protraslación*. Es aquella que sigue la corriente de los bienes del circuito económico, donde el comerciante transfiere la carga impositiva al consumidor mediante el aumento de los precios.

- *Traslación hacia atrás o retrotraslación*. Es aquella que sigue el camino inverso al de la corriente de los bienes en el circuito económico; en este caso se podría decir que es cuando el comerciante logra un descuento del precio en compensación con el impuesto.
- *Traslación oblicua o lateral*. Se refiere al hecho de la transferencia de la carga impositiva a los compradores o proveedores de bienes diferentes a aquellos que fueron gravados por el impuesto, por parte del contribuyente de derecho.
- *Traslación simple*. Es la que acontece en una sola etapa del proceso productivo, es decir, un contribuyente traslada la carga impositiva a otro y este último lo soporta.
- *Traslación de varios grados*: Sigue el mismo patrón del caso anterior, sólo que lo trasfiere a etapas posteriores.
- *Traslación aumentada*. El contribuyente de derecho traslada la carga impositiva aumentando en exceso sus beneficios. Se vale del impuesto para incrementar sus ganancias.

Clasificación de los Tributos

Se encuentra relativizada en su importancia debido a que su consideración es incierta y oscilante de acuerdo con los derechos positivos de los diversos países. En este sentido, es importante tomar en cuenta que los tributos siempre se tratan de prestaciones debidas al Estado en virtud de su poder de imperio, por lo que la regulación jurídica de todas las especies es sustancialmente la misma. Así, las disposiciones legales más generales

en materia tributaria se refieren indistintamente a todos los tributos (Villegas, 2001).

Villegas (2001) propone como la clasificación jurídicamente más perfecta aquella que divide a los tributos en no vinculados y vinculados, es decir, los que considera la Doctrina española. En la Figura 1, se presenta una representación esquemática de una propuesta de dicha clasificación, en la cual se aparean los tributos no vinculados y los vinculados con sus correspondientes en el derecho positivo.

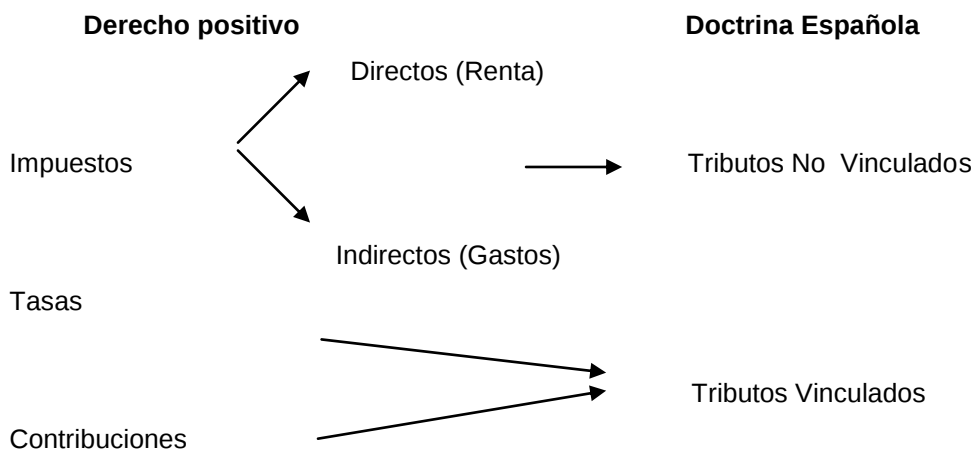


Figura 1 – Representación de la Clasificación Positivista de los Tributos

Al respecto, haciendo referencia a Villegas (2001), el impuesto se puede definir como la prestación exigida al obligado por parte del Estado en ejercicio de su poder de imperio, sin recibir a cambio una contraprestación directa por parte del estado. De manera textual: “En el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad relativa a él”. (p. 70)

La tasa se corresponde con el pago de un tributo cuya característica primordial es que está jurídicamente vinculado a determinadas actividades del Estado, que están relacionadas con el contribuyente; en otras palabras, el contribuyente recibe una contraprestación directa por el pago de este tributo.

Es importante resaltar que la tasa tiende a confundirse con el precio público, pero su diferencia radica específicamente en que el precio público se establece de manera contractual, se da en concesiones por parte del Estado y deja margen de utilidad; mientras que la tasa se establece en las leyes y se paga de manera voluntaria, es decir, se trata de un servicio público que cubre su costo.

En relación con esto, Villegas (2001) dice que la tasa: “es el tributo que probablemente mayores discrepancias ha causado y el que más dificultades presenta para su caracterización. Ello se debe en parte, a que quienes han tratado el tema han confundido elementos económicos, jurídicos y políticos”. (p. 89)

De manera similar, las contribuciones se corresponden a un tributo cuya obligación surge en razón de los beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de actividades especiales. Las contribuciones se dividen en las que se denominan como mejoras y en las relacionadas con la seguridad social.

Las mejoras también se conocen como contribuciones especiales, y se refiere a la construcción de obras públicas que incrementan el valor de un inmueble de un particular, en otras palabras, se refiere al pago de carácter obligatorio que un particular le hace al Estado, en virtud de mejoras de carácter público que se realicen en un sector y que benefician a una propiedad de un particular al incrementar su valor.

Mientras que las contribuciones para la seguridad social son conocidas como las contribuciones parafiscales y son aportes que pretenden un provecho que se distribuye sobre una colectividad.

En síntesis, hasta ahora se ha hecho referencia a la clasificación de los impuestos tomando en cuenta como elementos importantes, el carácter obligatorio o no del impuesto en que se pueden encontrar los contribuyentes, y si existe una contraprestación directa o no por parte del Estado.

Desde el punto de vista económico y según el grado de estabilidad o continuidad en el tiempo se presenta la determinación de los impuestos como ordinarios o permanentes, los cuales se pueden comparar a los impuestos directos e indirectos, ya que éstos no tienen una limitación en el tiempo y son exigidos por el Estado, siempre que se perfeccione el hecho generador del tributo. Bajo este criterio, el otro tipo de impuestos se podrían considerar como extraordinarios, que tienen como característica principal un límite en el tiempo, es decir, que no se perciben de manera regular (Sol, 2004).

Desde otra perspectiva, se presentan otros elementos que forman parte de la base imponible como los aspectos: espacial, material, temporal y personal, los cuales también se toman en cuenta al clasificar los impuestos (Sol, 2004).

En virtud de este criterio existen impuestos que se causan en un periodo determinado, es decir, en el momento que se perfecciona el hecho imponible, que es cuando surge la obligación y se determina para un periodo determinado como es el caso de Impuesto sobre la Renta o el de los Activos Empresariales (impuestos de periodos), es decir, se requiere de un término de tiempo para hacer nacer la obligación, en vista que el hecho imponible se perfecciona transcurrido ese tiempo (Sol, 2004).

Así mismo, existen impuestos instantáneos cuyo hecho imponible se perfecciona en el momento que ocurre la causa, como por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) o el Impuesto al Débito Bancario (IDB) (Sol, 2004).

Otra forma de clasificar los impuestos se refiere al impacto económico que los mismos producen, a saber: progresivo, neutro, regresivo. Los impuestos progresivos son aquellos cuyas alícuotas impositivas son progresivas, es decir, que tienen como base el establecimiento de ciertos parámetros que permiten medir la capacidad de pago y por ende, el pago de impuesto que se realice se hace sobre la base del nivel de ingresos de cada contribuyente, por ejemplo, el ISLR (Sol, 2004).

Por el contrario, cuando se hace referencia a los impuestos neutros se podría mencionar la filosofía del Impuesto al Valor Agregado, cuyo fundamento persigue el carácter neutro del mismo, es decir, el impuesto pagado por las adquisiciones hechas por las empresas contra el impuesto pagado por las ventas realizadas “impuesto contra impuesto”, no debiera presentar efectos económicos, sin embargo, el cálculo del impuesto y la forma en que se traslada hasta el consumidor final, si no es aplicado correctamente no cumple con el fundamento y objeto mencionado (Sol, 2004). De esta aseveración y explicación surge el planteamiento central de la presente investigación.

Por otro lado, cuando se hace referencia a un impuesto que tiene carácter regresivo se señala también al caso del IVA, por cuanto si se observa desde el punto de vista de la capacidad contributiva, se considera regresivo porque este impuesto no toma en cuenta el ingreso del contribuyente, además, independientemente de este elemento, una vez que

se perfecciona el hecho generador del tributo, el gasto, surge la obligación del pago del impuesto (Sol, 2004).

La Naturaleza y las Características del Impuesto al Valor Agregado

Se parte de la definición de que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto general a las ventas, de tipo plurifásico, de carácter indirecto, objetivo, y no acumulativo, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios independientes y la importación de bienes. El mismo se ejecuta a lo largo de la cadena de comercialización hasta el consumidor final, quien soporta finalmente el tributo.

En este sentido, Quintana (2002) afirma:

El IVA es un impuesto indirecto, ya que por una parte, grava una manifestación mediata de riqueza como es el *consumo*, y por otra parte, los contribuyentes de derecho (estos es, quienes pagan el tributo al fisco, en este caso, los productores, distribuidores, comerciantes, prestadores de servicios, etc.) trasladan la carga tributaria a los contribuyentes de hechos económicos (quienes en definitiva adquieren el bien o reciben el servicio), de modo que quien está obligado frente al estado no es el destinatario económico del gravamen; es objetivo, debido a que grava la realización de determinadas actividades u operaciones, prescindiendo, en principio, de la condición de quienes las realizan; es plurifásico, precisamente porque abarca las diversas etapas o fases de los circuitos económicos de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios; y es no acumulativo, toda vez que grava únicamente el valor agregado que se genera en cada una de las etapas del circuito económico, impide la piramidación o efecto en cascada de la carga tributaria hasta el consumidor final, todo lo cual hace de este impuesto una derivación de los impuestos a las ventas, resultado de eliminarle al impuesto que grava todas las etapas (impuesto a las ventas de etapas múltiples) el efecto acumulativo o en cascada. (p.13)

Luego de analizar las características del IVA, se va a identificar las distintas modalidades de este impuesto, para así conocer detalles acerca de las ventajas o desventajas que pueden tener este impuesto de acuerdo a sus características, al tomar en cuenta la legislación interna venezolana para este tipo de impuesto.

La imposición indirecta va dirigida tomando en cuenta la población de productos o servicios a la cual va dirigida. Según Márquez (2004), en su libro sobre la “Imposición al Valor Agregado en Venezuela” (compilación de varios autores), el tipo de imposición en referencia puede ser selectivo cuando va dirigida a un determinado grupo de productos o servicios, como es el caso de la alícuota del 10 % que va dirigida a los bienes suntuarios como en el caso de los carros lujosos o de las motos de alta cilindrada.

Sin embargo, se tiene que la imposición indirecta general va dirigida a cualquier tipo de bienes o servicios, sin establecer ningún tipo de distinción entre ellos. De las consideraciones hechas anteriormente, se podría decir que en Venezuela, la Ley de que rige la imposición al Valor Agregado tiene una clara tendencia de impuesto general.

Al respecto, el artículo N° 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) plantea lo siguiente:

Se crea un impuesto al valor agregado, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicio y la importación de bienes, según se especifica en esta ley, aplicado en el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades, irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos y privados, que en su condición de importadores de bienes habituales o no de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos imponible en esta ley. (p. 5)

Para Márquez (2004), el IVA tiene ciertas características de tipo selectivo, como es el caso de *ad valorem* sobre el consumo de bienes suntuarios, para el caso venezolano. Por otro lado, en el formato de “impuesto contra impuesto”, favorece el control fiscal por parte del Estado, mientras que el impuesto selectivo podría ocasionar que se impute al costo del impuesto al consumidor final, lo que ocasiona que los precios de los productos y los servicios sean más elevados.

Es un impuesto indirecto ya que la Ley permite traspasar la carga fiscal, en donde la riqueza es medida en forma indirecta a través del gasto o el consumo, por lo tanto, es una exacción que grava indirectamente la renta mediante el consumo, independientemente de la capacidad contributiva, ya que es el consumidor final quien soporta el tributo, el cual es traspasado por razón de la cadena de comercialización de los bienes y servicios gravados por el impuesto.

Ahora bien, el IVA se considera como un impuesto sobre el consumo, en vista de que grava la venta de bienes y servicios y el gravamen va dirigido al consumidor final. De la misma manera, este impuesto se determina con independencia del elemento personal ya que es un impuesto real u objetivo porque se fundamenta en un presupuesto objetivo establecido en la Ley; no obstante, dicha Ley también establece consideraciones de ausencia de sujeción o dispensas de tipo subjetivo.

Otra característica importante del IVA, es su carácter plurifásico y no acumulativo, ya que éste consiste en gravar todas las ventas realizadas a lo largo de la cadena de comercialización, es decir, la importación, la producción y la distribución, con la salvedad que el impuesto cobrado a lo largo de la cadena de comercialización por los agentes económicos, no

pase a formar parte del costo de bien o servicio, en otras palabras, se va a gravar el valor añadido en cada etapa sin tomar en cuenta el impuesto pagado en las etapas anteriores.

En este orden de ideas, Quintana (2002) plantea:

En este sentido, se adopta el método de sustracción sobre la base financiera, que consiste en que la determinación de la cuota tributaria del impuesto al valor agregado de los contribuyentes ordinarios, se calcula mediante la obtención del diferencial resultante entre el monto del impuesto soportado en las compras o importaciones de bienes o de los servicios que correspondan a los costos, gastos o egresos propios de su actividad económica habitual, que es el denominado “Crédito Fiscal IVA” y el impuesto es trasladado o facturado en sus ventas de bienes o contraprestación de los servicios gravados, que es denominado “Débito Fiscal IVA”. Este método también es definido como el sistema de “impuesto contra impuesto. En nuestra legislación, esto se observa mediante el proceso mensual de autoliquidación de la cuota tributaria que consiste en la sustracción de los créditos fiscales a los débitos fiscales del impuesto. (p.14)

Con lo anterior, queda planteado en forma clara, que el carácter plurifásico del IVA conlleva la dificultad para considerar al mismo como un impuesto de carácter neutro.

La neutralidad pretende por su naturaleza no incidir en el flujo circulante de los bienes y de las prestaciones de servicio, en virtud de que sólo se debería gravar el valor agregado o añadido en cada etapa del proceso de comercialización, es decir, el valor del impuesto no debe ser incluido en el costo al momento de calcular el impuesto.

Así, existe un elemento importante para la neutralidad y la transparencia en las negociaciones internacionales, en este aspecto la

legislación venezolana aplica la alícuota cero por ciento (0 %), de manera que ayuda a mantener la competencia de los productos equivalentes y a su vez mediante el sistema de recuperación de este impuesto tiene como objeto que el gravamen recaiga en el país de destino.

En cuanto del carácter regresivo del IVA, se fundamenta en el hecho de que no se toma en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente sino que obedece al consumo de bienes y servicios. El gasto o consumo se analiza desde el punto de vista de la riqueza. A pesar de que la riqueza no es sinónimo de capacidad de pago inmediata.

En conclusión, el IVA es un impuesto fácil de controlar a través de los libros auxiliares de compras y ventas, así como de los sistemas de cuantificación de los ingresos brutos de los contribuyentes, si el pago de los impuestos se realiza de acuerdo con los periodos establecidos en la Ley.

Hechos Imponibles Generadores del Impuesto al Valor Agregado

En relación con los aspectos puntuales (material, espacial y temporal), de los hechos imponibles relacionados con el IVA, se hace necesario analizar los supuestos de causación con base al ordenamiento jurídico. El aspecto material de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se encuentra tipificado en el artículo N° 3 para los siguientes rubros o renglones:

- La venta de bienes muebles y la prestación de servicios a título oneroso.
- La importación definitiva de bienes muebles a título oneroso.
- La exportación de bienes muebles y servicios a título oneroso.

Igualmente, el artículo N° 4 de la Ley establece la definición de los conceptos claves para concretar lo que es el hecho imponible, entre ellos se tienen los siguientes:

- *La venta*: Se refiere a cualquier transmisión de bienes muebles corporales, a título oneroso, independientemente de la apreciación que se le otorgue a la venta, siempre y cuando cumplan con ciertos requisitos, a saber: (a) que el bien se transfiera de manera definitiva (es decir, que tenga beneficios análogos a los de un propietario), (b) que se obtenga un beneficio económico (que exista una contraprestación o pago), y (c) que se transfieran bienes corporales.
- *Los servicios*: Se relaciona con los servicios prestados o aprovechados en el país a título oneroso; en otras palabras, son todas aquellas actividades que pueda realizar un contribuyente de manera independiente y retribuida, la cual está vinculada a una obligación de hacer.
- *La importación definitiva de bienes*: Se refiere a la adquisición de bienes del extranjero destinados a permanecer en el país.
- *La exportación de servicios*: Se relaciona con los servicios prestados a favorecidos que no tengan su domicilio en el país, es decir, servicios que son aprovechados en el extranjero.
- *La exportación de bienes muebles*: Se refiere a la venta de bienes muebles, siempre y cuando su salida del territorio nacional sea de manera definitiva, y su uso y consumo sea aprovechado fuera del país. En este punto, es importante señalar que las exportaciones están sujetas a una alícuota del cero por ciento (0%), lo que permite la recuperación de los créditos fiscales, el cual es un beneficio

adoptado por la mayoría de los países conocido como el “Principio de país de destino”, ya que los bienes y los servicios exportados pagan su impuesto en el país de destino, lo que permite que los mismos sean productivos y presten servicios competitivos.

Los Sujetos Pasivos

El aspecto subjetivo es otro elemento de la configuración del hecho imponible, en otras palabras, se refiere a las personas naturales o jurídicas obligadas según la Ley a pagar el tributo. La ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA) establece ciertos tipos de sujeto pasivos, a saber:

- Contribuyentes ordinarios.
- Contribuyentes ocasionales.
- Contribuyentes formales.
- Sujetos pasivos en calidad de responsables.

Los contribuyentes ordinarios son los que realizan actividades que se encuentran tipificadas en la Ley referida, en su artículo N° 5, es decir, quienes son considerados importadores habituales de bienes. Entre ellos, se tienen a los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y en general, a toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice actividades de negocios jurídicos u operaciones que constituyan hechos imponibles de conformidad con el artículo N° 3.

Mientras que los contribuyentes ocasionales, se refiere en específico a los importadores no habituales de bienes muebles corporales, y los contribuyentes formales son aquellos que realizan actividades exoneradas o

exentas, en otras palabras, sólo están obligados a cumplir con los deberes formales que correspondan a los contribuyentes ordinarios.

En cuanto a los sujetos pasivos en calidad de responsables, se refiere a aquellos contribuyentes que sin tener el carácter de contribuyente ordinarios, están en la obligación de retener en los casos que adquiera u obtenga un servicio de entes económicos no domiciliados en el país y en el caso de comprar bienes muebles exentos o exonerados por alguna razón en especial y posteriormente se destine para otro fin que no está exento o exonerado entonces, en ese momento, pierde el beneficio y hay que enterar al Estado el impuesto.

Exenciones

La Ley de Impuesto al Valor Agregado en Venezuela contempla tres tipos de exenciones que otorgan dispensas a: (a) las importaciones de bienes muebles corporales (artículo N° 17), (b) la venta de bienes muebles corporales (artículo N° 18), y la prestación de servicios independientes (artículo N° 19).

Así, para efectos de la presente investigación, se hará énfasis en el contenido del artículo 18 y 19 de la Ley del IVA, es decir, el que hace referencia a las exenciones o dispensas a la venta de bienes muebles corporales. A continuación se cita en forma textual los rubros o renglones contenidos en el artículo antes mencionado:

Artículo 18:

1. Los Alimentos y productos para consumo humano que se mencionan a continuación:

a) Productos del Reino Vegetal en su estado natural, considerados alimentos para el consumo humano y las

semillas certificadas en general, así como el material base para la reproducción animal y los insumos biológicos para el sector agrícola y pecuario.

b) Especies avícolas, los huevos fértiles de gallina, los pollitos, pollitas y pollonas para la cría, reproducción y producción de carne y pollo y huevos de gallina.

c) Arroz.

d) Harina de origen vegetal, incluida las sémolas

e) Pan y pastas alimenticias

f) Huevos de gallina

g) Sal

h) Azúcar y papelón, excepto los de uso industrial.

i) Café tostado, molido o en grano.

j) Mortadela

k) Atún enlatado en presentación natural.

l) Sardinias enlatadas con presentación cilíndrica hasta ciento setenta gramos (170gr.)

m) Leche cruda pasteurizada, en polvo, modificada, maternizada o humanizada y en sus formulas infantiles, incluidas las de soya.

n) Queso blanco duro.

o) Margarina y mantequilla.

p) Carne de pollo en estado natural, refrigerada y congelada.

2. los fertilizantes así como el gas natural utilizando como insumo para la fabricación de los mismos.

3. Los medicamentos y agroquímicos y los principios activos utilizados exclusivamente para su fabricación, incluidas las vacunas, sueros, plasmas, y las sustancias humanas o animales preparadas para uso terapéutico o profiláctico, para uso humano o animales preparadas para uso terapéutico o profiláctico, para uso animal y vegetal.

4. Los combustibles derivados de hidrocarburos, así como los insumos u aditivos destinados al mejoramiento de la calidad de la gasolina, tales como etanol, metanol, metil-terbutil-eter(MTBE), etil-ter-butyl-eter(ETBE) y las derivaciones de estos destinados al fin señalado.

5. Las sillas de ruedas para impedidos y los marcapasos, catéteres, válvulas, órganos artificiales y prótesis.

6. Los diarios y periódicos y el papel para sus ediciones.

7. Los libros revistas y folletos, así como los insumos utilizados en la industria editorial.

Artículo 19:

Están exentos del impuesto previsto en esta Ley, las prestaciones de los siguientes servicios:

1. El transporte terrestre y acuático nacional de pasajeros.
2. El transporte terrestre de los bienes señalados en los numerales 1.8.9.10.11. y 12 del artículo 18
3. Los servicios educativos prestados por instituciones inscritas o registradas en los Ministerios de Educación, Cultura y Deportes, y de Educación Superior.
4. Los servicios de hospedaje, alimentación y sus accesorios, a estudiantes, ancianos, personas minusválidas, excepcionales o enfermas, cuando sean prestados dentro de una institución destinada exclusivamente a servir a estos usuarios.
5. Las entradas a parques nacionales, zoológicos, museos, centros culturales e instituciones similares, cuando se trate de entes sin fines de lucro exentos de Impuesto sobre la Renta.
6. Los servicios médico-asistenciales y odontológicos, de cirugía y hospitalización.
7. Las entradas a espectáculos artísticos, culturales y deportivos, siempre que su valor no exceda de dos unidades tributarias (2 U.T.).
8. El servicio de alimentación prestado a alumnos y trabajadores en restaurantes, comedores y cantinas de escuelas, centros educativos, empresas o instituciones similares, en sus propias sedes.
9. El suministro de electricidad de uso residencial.
10. El servicio nacional de telefonía prestado a través de teléfonos públicos.
11. El suministro de agua residencial.
12. El aseo urbano residencial
13. El suministro de gas residencial, directo o por bombonas.
14. El servicio de transporte de combustibles derivados de hidrocarburos.
15. Los servicios de crianza de ganado bovino, caprino, ovino, porcino, aves y demás especies menores, incluyendo su reproducción y producción.

Del listado presentado, se puede deducir el aspecto social de las exenciones planteadas, lo que con detalle desarrolla Márquez (2004) en la siguiente cita:

Es evidente el carácter social de la exención con respecto al literal a del numeral 1, la dispensa en la venta de estos productos, los del reino vegetal y sus semillas, no es mas que un ejemplo de la correcta aplicación de la exención. Es comprensible que si se exige el producto final debe dispensarse la semilla por que de lo contrario no estaría cumpliendo con la función social, por que es el consumidor final quien soporta el pago del impuesto trasladado. Caso distinto es el literal b del numeral nº1 del Art. 18 puesto que exige el pago del impuesto a las especies avícolas pero, se gravan los alimentos de las gallinas, pollitos, pollitas y pollonas para la cría, bajo esta modalidad se le aumenta el costo del bien y se le traslada al consumidor final, entonces es preferible no eximirlo del pago, o por el que nos inclinamos si se quiere lograr una verdadera labor social, deben eximirse también el pago de estos alimentos. (p. 648)

En este sentido, otro caso particular que menciona Márquez (2004), se presentó en el Tribunal Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, cuando se realizó la consulta en referencia al hecho de que el pan relleno con adicionales como la ricota o el jamón no se encontraba exento del IVA, ya que la palabra pan tiene un significado amplio según las normas COVENIN, y dicha norma define como pan incluso al que tiene elementos adicionales. Sin embargo, la argumentación de los servicios de administración tributaria se limitó a definir el pan según lo dispuesto en el Diccionario de la Real Academia Española.

Para el 13/06/2006, según consulta N° 27.359, emitida por el SENIAT acerca de las “Exenciones del Impuesto Al Valor Agregado”:

Me dirijo a usted, en la oportunidad de dar respuesta a su comunicación, mediante la cual, solicita la exención del

impuesto al valor agregado para la venta de los siguientes productos:....”

“...Al respecto, esta Gerencia se pronuncia en los términos siguientes:

Entre los aspectos que caracterizan al impuesto al valor agregado se encuentran aquellos referido a su cualidad indirecta y objetiva. El impuesto al valor agregado es un impuesto de tipo indirecto por las razones siguientes: En primer lugar, es un tributo que no se causa directamente en cabeza de una persona determinada, a diferencia del impuesto sobre la renta, cuya imposición recae sobre el enriquecimiento neto que haya obtenido un contribuyente en el ejercicio de un año fiscal. En este sentido, el contribuyente del impuesto al valor agregado no es quien realmente soporta la carga económica del tributo, sino el que está obligado a trasladar el impuesto al consumidor quien es al final el soportador económico del tributo, para luego enterarlo a la República. De esta última idea se deriva el carácter objetivo del impuesto, por cuanto lo que grava son operaciones comerciales calificadas en la Ley como hecho imponible, (venta e importación de bienes muebles, prestación y exportación de servicios) realizadas por aquellos sujetos calificados de igual manera por la Ley, como contribuyentes ordinarios.

Siguiendo este mismo orden de ideas, siendo el hecho imponible del impuesto operaciones comerciales, los beneficios fiscales en esta materia se encuentran dirigido a las actividades y no a los sujetos que la realizan, consecuencia esta que se deriva del carácter objetivo del impuesto explicado en el párrafo anterior. Es por ello que la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.435 de fecha 12 de mayo de 2006, exceptúa del pago del impuesto en sus artículos 17, 18, 19 y 64, algunas importaciones y venta de bienes, y prestaciones de servicios, calificadas como hecho imponible por la Ley.

Ahora bien, estimamos oportuno realizar unas breves consideraciones en relación a la naturaleza jurídica y al régimen normativo aplicable a los beneficios fiscales.

El artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra el principio de legalidad tributaria, en virtud del cual no podrán cobrarse impuestos, tasas y contribuciones especiales que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos en las leyes.

Dicho principio es recogido por la norma rectora e integradora del Derecho Tributario en Venezuela como es el Código Orgánico Tributario, en cuyo artículo 3 se consagra lo siguiente: “Artículo 3. Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

- 1.- Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
- 2.- Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
- 3.- Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales...”

De esta manera, el artículo 73 del citado Código, establece lo que debe entenderse por exenciones y exoneraciones, y a tal efecto dispone:

“Artículo 73. Exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la ley.

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

El Legislador al conceder dispensas del pago de impuestos, impone un sacrificio fiscal al

Estado, que constituye una excepción a los principios de igualdad y de generalidad. Por lo tanto su aplicación debe ceñirse a los preceptos de la Ley y para su otorgamiento es necesario que se cumplan estrictamente los requisitos que en las disposiciones tributarias se establecen para gozar del beneficio.

La distinción entre exención y exoneración estriba, en que la primera es concedida por la ley, por lo tanto opera de pleno derecho y en forma automática, mientras que la exoneración, es otorgada por el Ejecutivo Nacional sólo en los casos en que el ordenamiento legal lo autoriza para ello.

Resulta claro que la voluntad del legislador ha sido la de establecer el principio de legalidad tributaria en materia de beneficios fiscales, sujetando su concesión, en todo caso, a una norma de carácter legal que disponga su otorgamiento.

En este sentido, el artículo 5 del Código antes mencionado, nos establece la interpretación restrictiva de las normas tributarias, disponiendo lo siguiente:

“Artículo 5: Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias.

Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva”.

En respuesta a la consulta formulada, el artículo 18, numeral 1° de la Ley en estudio, establece los siguientes supuestos de exención:

“Artículo 18. ...”

“.....A continuación, esta Gerencia procederá a explicar el contenido de las exenciones anteriormente señaladas:...”

“... **Arroz y Harina de origen vegetal**, incluidas las de sémolas: La eximente del impuesto in comento comprende las importaciones y venta del arroz y la harina de origen vegetal, incluyendo las sémolas, entendiendo por esta última el polvo resultante de la molienda del trigo o de otras semillas.

Pan y pastas alimenticias: El Diccionario de la Real Academia Española, define al pan de la siguiente manera:

“**Pan:** Porción de masa de harina y agua, de figura comúnmente chata y redonda que después de fermentada y cocida en el horno, sirve de principal alimento al hombre.”

Igualmente, la norma venezolana COVENIN 226-88, PAN, define pan en los términos siguientes:

“Pan Común: Es el producto definido en 3, de miga blanca, cuya masa se ha elaborado a base de harina de trigo, agua potable, levadura, sal y/o azúcar y/o grasa.”

Conforme a las definiciones antes citadas, el pan es el resultado de la mezcla de harina de trigo, sal, agua potable y levadura, sin ningún tipo de relleno o aditamento especial que cambie su esencia. Siendo así, el beneficio de exención está dirigido exclusivamente para el pan común.

Las pastas alimenticias comprenden toda masa preparada con harina utilizada para hacer fideos, tallarines, macarrones, raviolis y todas las variedades pertenecientes a este conjunto de alimentos, sin aditamentos especiales.....”

Es importante mencionar que el Pan tiene precio regulado desde febrero del año 2003 con un leve aumento en este rubro para octubre 2007

(G.O. 38797 26/10/2007) ya que se encuentra clasificado como Artículo de primera necesidad así de define en la Ley de Protección al consumidor y al usuario Gaceta Oficial 37.930 de fecha 04/05/2004 en su Artículo 5:

A los efectos de esta Ley, se consideran bienes y servicios de primera necesidad, aquellos que por esenciales e indispensables para la población determine expresamente mediante Decreto el Presidente de la República en Consejos de Ministros. En este sentido, el Ejecutivo Nacional, cuando las circunstancias económicas y sociales así lo requieran, a fin de garantizar el bienestar de la población, podrá dictar las medidas necesarias de carácter excepcional en todo o en parte del territorio nacional, destinadas a evitar el alza indebida de los precios de bienes y las tarifas de servicios, declarados de primera necesidad.

Ahora bien, el análisis de las exenciones es un tema en el cual se deben tomar en cuenta muchos aspectos, sobre todo si se quiere llegar a cumplir con la dispensa de manera real al percutido y por tanto, que se constituya en un sacrificio fiscal para el Estado y no en un traslado de costos para el consumidor final.

Montero (2000) en su libro: “El Análisis del Impuesto al Valor Agregado”, donde se lleva a cabo un estudio comparativo entre la Ley del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela y Uruguay, menciona:

Ante las posibles distorsiones que provocan estas exoneraciones, vemos que tanto la ley uruguaya como la venezolana adoptan ciertas medidas entre las cuales las más comunes son negar el derecho de crédito fiscal a la adquisición de bienes exentos o utilizar en el caso exclusivo de las exportaciones la tasa cero. Sin embargo, la mejor solución para evitar todo tipo de problemas con la aplicación del impuesto al valor agregado es tener una tasa o alícuota única y prácticamente sin exoneraciones, pues de esta manera lograremos un impuesto verdaderamente neutro. (p.144)

Territorialidad de los Hechos Imponibles

Se refiere al consumo de bienes o de servicios prestados en el territorio nacional o que los bienes hayan sido importados, es decir, aquellos ocurridos o perfeccionados en el país. Cuando un servicio sea prestado en el país es gravado, pero si este servicio se generó, contrató, perfeccionó o pagó en el exterior y se aprovechó en el país, el mismo se entiende como ocurrido en el país y por tanto, debe ser gravado. En cuanto al transporte internacional, se considera como parcialmente realizado en el país, en otras palabras, el 50% del valor del pasaje o flete vendido o emitido en el país, para cada viaje que parta desde Venezuela paga impuesto.

Costos de Producción

Se relacionan con el logro del objetivo de producir con la mayor utilidad posible un nivel de producción que denote la existencia de una importante eficacia económica y una ganancia tope, mediante la toma de una serie de decisiones fundamentales que tiene que llevar adelante una empresa bajo condiciones de competencia perfecta (Izurieta, 2007).

En este sentido, es importante acotar que la ganancia total de una empresa depende de la relación entre los costos de producción y el ingreso total alcanzado, con la determinación de los ingresos de la empresa de acuerdo con el precio de venta del producto manufacturado. Por esta razón, el nivel de producción de máxima ganancia está directamente influenciado por los costos e ingresos (Izurieta, 2007).

Entre los componentes fundamentales del costo de producción de una empresa se tienen la planta, el equipo de producción, la materia y los

empleados ejecutivos y asalariados, lo que implica la existencia de una serie de gastos, que se relacionan directa o indirectamente con el proceso productivo, por cuanto movilizan los factores de producción tierra, capital y trabajo (Izurieta, 2007).

Los límites de la capacidad productiva de una empresa dependen del uso que se le dé a los factores de producción, en función de alcanzar el nivel de producción de máxima eficacia o utilidad económica, el cual es el fin último que persigue todo empresario (Izurieta, 2007).

Componentes del Costo

Se dividen en costos fijos y variables, y dentro de los mismos se contemplan los siguientes: alquileres, salarios y jornales, la depreciación de los bienes de capital (maquinaria y equipo, entre otros), el costo de la materia prima, los intereses sobre el capital de operaciones, primas de seguros, contribuciones parafiscales y otros gastos misceláneos (Izurieta, 2007).

Costos fijos:

Los costos fijos son aquellos en que necesariamente tiene que incurrir la empresa para la realización de sus operaciones y presentan la característica de mantenerse constante independientemente del volumen de producción, bien sea a corto o mediano plazo. Algunos ejemplos de este tipo de costos se relacionan con los salarios de ejecutivos, los alquileres, los intereses, las primas de seguro, la depreciación de la maquinaria y el equipo y las contribuciones sobre la propiedad (Izurieta, 2007).

Siempre que la empresa obtenga un desempeño dentro de los límites de su capacidad productiva, el costo fijo total se mantendrá constante a los diferentes niveles de producción. Los elementos esenciales de los costos fijos cuando una empresa comienza sus operaciones comerciales están determinados por la fábrica, el equipo, la maquinaria inicial y el factor gerencial (Izurieta, 2007).

Cuando aumenta la capacidad productiva fabril los costos fijos pueden llegar a aumentar, sin embargo, este hecho sólo se logra normalmente en el largo plazo, por esta razón, la conceptualización de los costos fijos se debe entender en términos de aquellos costos que se mantienen constantes dentro de un período de tiempo relativamente corto (Izurieta, 2007).

Costos Variables:

Son aquellos que se modifican directamente con las variaciones en el volumen de producción, por esta razón se considera que el costo variable total se mueve en la misma dirección del nivel de producción. Ahora bien, los elementos más importantes o que más influyen en los costos variables de una empresa se relacionan con el costo de la materia prima y el costo de la mano de obra (Izurieta, 2007).

Por tanto, cuando se aumenta el nivel de producción se requiere del uso de más materia prima y más obreros, por lo que el costo variable total tiende a aumentar la producción (Izurieta, 2007).

Teoría General del Gasto

Entendemos por gasto todo desembolso o consumo realizado, en dinero efectivo o en otra clase de valor, que no tiene contraprestación inmediata en un bien o derecho a favor de la empresa que sea susceptible de ser inventariado en el activo. Así, los gastos representan salidas que se producen en el patrimonio sin compensación simultánea en otra cuenta de bienes o derechos a consecuencia de las operaciones de tráfico. Se les denomina también quebrantos, daños o pérdidas. Las diferencias positivas que se producen en el patrimonio a consecuencia de las operaciones de su tráfico se denominan lucros, ganancias o beneficios (Goxens y Goxens, 2004).

Cuentas de Gastos

Incluye este apartado todos los gastos que se producen en la empresa, ocasionados por su actividad económica. Si a cambio de un consumo o gasto recibimos algo material, dicho gasto forma parte del costo de adquisición de lo que recibimos a cambio. De acuerdo a la Enciclopedia de la Contabilidad, los gastos se clasifican de la siguiente manera (Goxens y Goxens, 2004):

1. Gastos de Personal

Incluye las retribuciones al personal, cualquiera que sea el concepto por el que se satisfacen. Entre estos gastos tenemos las cuentas de sueldos y salarios, transporte de personal, seguridad social a cargo de la empresa, etc. Los gastos de personal constituyen a menudo uno de los más

importantes de la empresa, ya que al salario propiamente dicho se le añaden las aportaciones de la Seguridad Social.

2. Gastos Financieros

Son los necesarios para llevar a cabo las operaciones que indicamos a continuación:

- De ampliación de capital.
- De emisión y cancelación de obligaciones y bonos.
- De intereses de obligaciones y bonos.
- De intereses de préstamos.

3. Tributos

Representan otro tipo de gastos para las empresas. En los impuestos hay que distinguir el momento del devengo, que es cuando nace el derecho del Estado a percibirlos, y el momento del pago que generalmente es posterior, aunque también puede ser simultáneo. En el momento del devengo ya es gasto para la empresa y por tanto, debe ser cargado en la correspondiente cuenta, reconociendo la obligación de pago mediante el abono a una cuenta como acreedor de la empresa (Goxens y Goxens, 2004).

4. Transportes y fletes

Comprende esta cuenta todos los transportes que afectan a las compras que se realizan, tanto si estos transportes figuran en la factura como

si se pagan de manera independiente. También se cargarán a esta cuenta los transportes que afecten a las ventas cuando éstos sean a cargo de la empresa (Goxens y Goxens, 2004).

5. Gastos Diversos

Son gastos de naturaleza diversa que no tienen asiento específico en otras cuentas de gastos. Se pueden incluir en este apartado los gastos que se producen de (Goxens y Goxens, 2004):

- Material de oficina.
- Comunicaciones.
- Relaciones públicas.
- Publicidad y propaganda.

Prácticas de Establecimientos de Precios

La maximización de los beneficios se basa en un análisis cuidadoso de las relaciones entre los costos marginales y los ingresos marginales, sea cual sea la estructura de mercado en la que opera una empresa; sin embargo, las investigaciones de las prácticas reales de establecimiento de precios indica que la mayor parte de las empresas establecen precios sin un análisis explícito de las relaciones marginales. Por ejemplo, Hall y Hitch descubrieron que la mayoría de las empresas utilizan precios de “costos-plus”, de tal modo que se fijan los precios para que cubran los costos directos más un margen de porcentaje para los gastos generales y los beneficios (Brigham y Pappas, 1978).

Las investigaciones de prácticas reales de establecimiento de precios por las empresas indican que los precios de costos-plus o establecimiento de precios de costos completos, como se denomina a veces, es de lejos el método de establecimiento de precios que más utilizan las empresas de negocios. Hay muchas variedades de establecimientos de precios de costos-plus; pero una de las más típicas implica la estimación de los costos variables promedio de la producción y la venta en el mercado de un producto dado, agregando un margen de gastos generales y, luego, sumando un margen de porcentaje para los beneficios. Las cargas por costos indirectos o gastos generales se determinan habitualmente asignando esos costos entre los productos de la empresa sobre la base de sus costos variables promedio (Brigham y Pappas, 1978).

Aun cuando se utilizan varios conceptos diferentes de costos en el establecimiento de precios de costos-plus, la mayoría de las empresas utilizan un concepto de costos estándar o normal. Esos costos plenamente asignados se determinan, estimando primeramente los gastos indirectos esperados de la empresa o los gastos generales, presuponiendo un nivel de producción estándar o normal. A continuación, se utiliza el costo estándar por unidad que se obtiene para determinar los precios, sin tomar en cuenta las variaciones a corto plazo de los costos unitarios reales (Brigham y Pappas, 1978).

El concepto de costo estándar se basa típicamente en los costos contables históricos, con ajustes para tomar en consideración los cambios de precios y salarios que se espera que afecten a los costos durante el período para el que se estén fijando los precios. El uso de costos contables históricos como base para el establecimiento de precios de costo-plus da origen a varios problemas potenciales. En primer lugar, las empresas no ajustan con frecuencia de modo adecuado los datos de costos históricos para

que reflejen cambios recientes o esperados de precios para factores cruciales de insumos (Brigham y Pappas, 1978).

Los costos contables históricos no ajustados tienen poca pertinencia para la toma de decisiones. Las empresas deben utilizar estimaciones de costos futuros, o sea, los costos que se presentarán durante el período para el que se están estableciendo los precios. Un problema adicional es el de que los costos contables raramente reflejan los verdaderos costos económicos. Se debe utilizar el concepto de costos alternativos o de oportunidad para tomar decisiones óptimas. Además, para muchas decisiones de establecimiento de precios, es erróneo utilizar costos plenamente asignados, porque se deben emplear costos de incremento, en lugar de costos completos, para la optimización en las decisiones de precios (Brigham y Pappas, 1978).

En el título anterior se desarrolló todo lo referente al estudio de los costos y gastos en que incurren las empresas para lograr la producción de sus productos. Dicho estudio nos proporcionará las bases fundamentales para determinar el tratamiento contable del IVA.

Bases Legales

Esta investigación se fundamenta en el marco jurídico tributario venezolano, y es mediante este soporte que se procederá a analizar los principios constitucionales relacionados con el IVA.

Cabe destacar que en relación con las disposiciones legales relacionadas con la investigación se tienen en orden de jerarquía, la

Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV), publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5453, de fecha 24 de marzo del año 2000.

Como normativa suprema del Estado venezolano, la CRBV contempla aspectos de gran importancia para la regulación del sistema tributario venezolano, ya que establece en varios de sus títulos, los principios generales de la tributación delimitando así la actuación del Estado frente a los contribuyentes, y estableciendo las garantías, derechos y deberes de los contribuyentes frente al Estado venezolano.

Siguiendo el orden de jerarquía, otra de las leyes fundamentales lo constituye el Código Orgánico Tributario COT, cuya normativa tiene como finalidad unificar las reglas tributarias aplicables a todos los tributos establecidos en leyes especiales u ordenanzas municipales, aspecto que le otorga un rango superior al que poseen las leyes tributarias especiales.

Finalmente, para el desarrollo de este trabajo, se hace especial referencia a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con relación a su última modificación en el año 2007, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.632 del 26 de febrero, además de su respectivo reglamento.

Ahora bien, conociendo la importancia y pertinencia que el uso de la normativa contenida en la Ley de Impuesto Al Valor Agregado y el Código Orgánico Tributario tiene para esta investigación, seguidamente se señalarán los artículos tomados de esas leyes, que ya fueron desarrollados anteriormente en el marco teórico:

- Código Orgánico Tributario (2001):
 - Artículo N° 73 definición de la Exención

- Ley del Impuesto al Valor Agregado (2007)
 - Artículo N° 34: Prorratio
 - Artículo N° 35: Imputación al costo de impuesto no aprovechado.
 - Artículo N° 18: Exenciones
 - Artículo N° 19: Exenciones

CUADRO N° 1
SISTEMA DE VARIABLES

Objetivo General: Analizar incidencias en los costos de producción y venta de las exenciones del IVA. Caso: panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida.

Objetivos Específicos	Variables o Eventos de Estudio	Indicadores	Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos
Describir las características técnicas del IVA en Venezuela	Impuesto al Valor Agregado	Naturaleza Características Alcance	Revisión y análisis documental
Identificar la naturaleza de las exenciones establecidas en la Ley del IVA	Exenciones establecidas en la Ley del IVA	Rubros o renglones Características	Revisión y análisis documental
Indagar el cómo se da la traslación de los créditos fiscales a través del circuito económico	Traslación del IVA Costos de producción y de venta Elementos del circuito económico	Diferencias en los costos de producción y venta de un producto o rubro determinado Distorsión en el precio de venta de un producto o rubro debido a la traslación del IVA	Revisión y análisis documental
Estudiar las implicaciones de la exención de la aplicación del IVA en la comercialización del rubro pan, con especial referencia a los costos de producción y venta del mismo en panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida	Elementos de la cadena económica donde se aplica la exención del IVA para el caso del rubro "pan" No recuperación de los créditos fiscales para el caso de la comercialización del rubro "pan" Control de precios para el caso de la comercialización del rubro "pan" Incidencia sobre el consumidor final para el caso de la comercialización del rubro "pan"	Materia prima directa Servicios para la fabricación del pan Costos más elevados como incidencia en el costo de fabricación Afectación del costo por el control de precios Mayor costo de venta del producto	Encuesta y cuestionario

Fuente: Goxens, A. y Goxens, M. A. (2004). *Enciclopedia Práctica de la Contabilidad*. Tomo 1. Editorial: Océano: Barcelona, España; Hurtado de Barrera, J. (2000). *Metodología de la Investigación Holística*. Caracas: Sypal; Quintana C., E. (2002). *El IVA en Venezuela*. Ediciones SENIAT: Caracas.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación

La investigación responde a un estudio con alcance analítico, que como lo propone Hurtado (2000), "... pretende encontrar pautas de relación internas en un evento a fin de llegar a un conocimiento más profundo de dicho evento" (p. 48), por lo que contendrá fases exploratorio- descriptiva con base en un análisis documental, y la fase analítica de campo apoyada en una encuesta estructurada aplicada a comerciantes del rubro pan directamente.

Según la estrategia utilizada en la investigación o análisis documental, se acudió a las fuentes directas de información (bibliotecas, referencias electrónicas, librerías, cursos), a fin de identificar y recopilar información bibliográfica, hemerográfica y audiovisual (cintas, discos, películas, entre otras), que pudieran dar respuestas a las interrogantes planteadas, procediendo entonces a su organización y análisis.

Según Méndez (2001), la investigación documental "identifica características del universo de investigación, señala formas de conducta y actitudes del universo investigado, establece comportamientos concretos y descubre y comprueba la asociación entre variables" (p. 137).

En relación con la investigación de campo, según Hurtado de Barrera (2000), corresponde cuando se va a recurrir a fuentes vivas para recoger los datos, además del contexto donde se va a realizar la investigación. En este

caso se plantea el estudio de los comerciantes que fabrican y comercializan el rubro del pan.

Diseño de la Investigación

El diseño de la investigación se entiende como los procedimientos utilizados por el investigador para el alcance los objetivos generales y específicos, para lo cual representa modalidades más específicas de los holotipos de investigación (Hurtado, 2000).

Para la presente, se corresponde con el empleo de procedimientos exploratorios, descriptivos y analíticos. Con los primeros, se pretende la aproximación al evento en estudio, mientras que con los segundos, se busca identificar sus características (Hurtado, 2000)

Para el caso de la presente investigación, el evento de estudio se relaciona con las implicaciones, que produce la aplicación de algunos tipos de exenciones del IVA, en los costos de producción y venta de rubros como el pan. Caso: panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida

Unidad de Análisis

Sobre la base conceptual reflejada en el capítulo anterior, y determinado el tema central de la investigación referido a la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus mecanismos de aplicación de las exenciones establecidas para los contribuyentes ordinarios que venden bienes dispensados del pago de este tributo, con especial referencia al caso de las panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida, las unidades de análisis están delimitadas por este tipo de contribuyentes.

Caso de Estudio

La población de contribuyentes identificados son las panaderías inscritas en la Asociación de Industriales de Panadería (ASOINPA) para un total de 63 panaderías en el Estado Mérida. Para seleccionar la muestra de estudio (19 panaderías), se utilizó el muestreo no probabilístico intencional.

La utilización de esta técnica de muestreo se debió fundamentalmente a que no se persigue un carácter generalizador en la investigación (Hurtado, 2000). El muestreo intencional no probabilístico (Ávila, 2006) es útil cuando se quiere cualificar, y se usa cuando no todos los casos tienen la misma probabilidad de ser seleccionados y cuando el investigador escoge los casos que le proporcionarán una información más rica (por ejemplo, las panaderías de más capacidad de venta). Además, este tipo de técnica permite inferencias de tipo lógica, que es lo que se persigue con el tipo de análisis categórico en la presente investigación.

Técnica de Recolección de Datos

Las técnicas utilizadas para la recolección de datos fueron:

La recopilación documental: A tales fines, se recurrió a fuentes primarias y secundarias teniendo como fuentes de datos: la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario, las leyes del IVA en Venezuela y la del Impuesto al Débito Bancario, libros, revistas, artículos de prensa, informes, ponencias y consultas en Internet, entre otros. Todos estos documentos fueron recopilados, organizados y analizados.

La Encuesta: Tiene como finalidad solicitar información al sujeto entrevistado, a través de un instrumento denominado como cuestionario,

donde éste “agrupa una serie de preguntas relativas a un evento, situación (...) sobre el cual, el investigador desea obtener información” (p. 469) (Hurtado, 2000). El cuestionario se elaboró de acuerdo con los indicadores obtenidos del proceso de operacionalización de variables.

Con el propósito de obtener información necesaria y suficiente para realizar un análisis cualitativo de la situación en el día a día de las panaderías y cumplir con el cuarto objetivo específico, se aplicó un cuestionario que consta de seis (6) preguntas cerradas; el mismo fue validado por 3 expertos en contenido. Dicho instrumento se aplicó a la muestra seleccionada de empresas de acuerdo a los criterios arriba mencionados.

Para la validación del cuestionario se les solicitó a tres licenciados en contaduría pública que revisaran el mismo y emitieran su opinión cualitativa en un formato ad-hoc. En cuanto a la forma de presentación del instrumento, la claridad de redacción de los ítems, la pertinencia de las variables con los indicadores, la relevancia del contenido y la factibilidad de aplicación, la totalidad de los evaluadores apreciaron dichas características como excelentes.

Y en cuanto a la apreciación cualitativa general, los evaluadores consideraron al cuestionario como pertinente para los objetivos que se persiguen en la investigación.

Método y Técnica de Análisis

Las técnicas de análisis de información son los medios que va a utilizar el investigador para ordenar y clasificar la información, lo que le va a permitir llegar a las conclusiones del estudio. Para la presente investigación,

en primer término, se realizó una revisión documental; con el fin de lograr los primeros tres objetivos específicos de la investigación. En segundo lugar, se realiza para el cuarto objetivo, una técnica de campo, con la cual se busca hacer un análisis cuantitativo y cualitativo en vista de las limitaciones encontradas. Y a partir de los datos recolectados con la finalidad de ordenarlos y clasificarlos.

Según Hernández, Fernández y Baptista (2003, p. 582), esta técnica “consiste en revisar que los datos hayan sido preparados en forma adecuada para su posterior análisis; esto es, que se encuentren organizados y clasificados por un criterio lógico, además de ser legibles, audibles o visibles y que estén completos”.

Posteriormente, se realizó una interpretación crítica de la información recabada, tomando en cuenta las situaciones planteadas por la población en estudio, directamente relacionadas con la incidencia que tiene sobre los costos de producción y venta la aplicación de las exenciones del IVA, como por ejemplo, en el rubro del pan que comercializan los establecimientos denominados como panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida, lo que va a permitir llegar a conclusiones determinantes para establecer el marco analítico que se pretende.

Desde un punto de vista mas general, el análisis se corresponde con una interpretación de resultados, lo que indica que se realiza un estudio crítico cuantitativo y cualitativo de los mismos, en virtud de la variable o evento en estudio, como lo es la incidencia que tiene sobre los costos de producción y venta la aplicación de las exenciones del IVA (para un producto en particular).

Finalmente, es de señalar que la interpretación se realizó a través de categoría de respuestas, lo cual indica que se analizaron las mismas, cuantificándolas y clasificándolas de acuerdo a su naturaleza, ya que cada una de ellas alude a un aspecto distinto de la situación y de los elementos que se investigan en ella. En tal sentido, Hernández Fernández y Baptista (2003) expresa que la categorización organiza las distintas unidades detectadas en el análisis, y los patrones encontrados en la información. Expresan los autores que la categorización implica clasificar, “la clasificación de la información requiere asignar unidades de análisis a categorías de análisis” (ob cit, p. 585). Estas categorías se encuentran cuando se precisan diferencias y similitudes en segmentos de los datos.

Para el análisis cuantitativo se emplearon tablas de distribución de frecuencia para las variables categóricas, y medidas de tendencia central y dispersión para las variables continuas.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

Los resultados tanto del trabajo documental como del trabajo de campo se presentan y analizan de manera cualitativa y cuantitativa partiendo de dichas fases de investigación, en el presente caso, con respecto a las incidencias en los costos de producción y venta de la aplicación de las exenciones del IVA, para el caso de un grupo de panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida.

Analizando la información consultada acerca de la naturaleza y características técnicas del IVA, el fenómeno tributario de la traslación y las distorsiones en la economía que se producen con las exenciones tributarias, y tomando como condición que las políticas fiscales establecidas por el Gobierno Nacional persiguen la elevación del nivel de vida de la población y la protección de la economía nacional, se orienta el logro de una descripción cuantitativa e interpretativo-crítica de las variables o eventos en estudio.

Los resultados y su interpretación pretenden encontrar pautas de relación internas en los eventos en estudio, a fin de llegar a un conocimiento más profundo de los mismos, mediante la identificación y selección de categorías de análisis dadas principalmente por los objetivos específicos de la investigación, las variables o eventos de estudio y sus respectivos

indicadores. Así, las categorías de interés para la presente investigación son las siguientes:

- Categoría 1: Características técnicas del IVA en Venezuela.
- Categoría 2: Naturaleza de las exenciones y consecuencias de la misma.
- Categoría 3: Traslación del IVA a través del circuito económico y su incidencia en el precio de venta de los productos.
- Categoría 4: Implicaciones de la exención de la aplicación del IVA en la comercialización del rubro pan, con especial referencia a los costos de producción y venta del mismo. Caso: panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida

Las tres primeras categorías se analizan con el insumo del análisis y revisión documental, mientras que para la cuarta, se realizará a partir de la cuantificación y categorización interpretativo-crítica de las respuestas dadas por los encargados de panadería encuestados.

Características del IVA en Venezuela. Naturaleza y alcances

El IVA es un tipo de impuesto indirecto que grava una manifestación mediata de la riqueza como lo es el consumo, prescindiendo, en principio, de la condición de quienes la realizan o generan.

El IVA, por su carácter de impuesto indirecto, la Ley le permite traspasar la carga fiscal, en donde la riqueza es medida en forma indirecta a

través del gasto o el consumo, por lo tanto, es una exacción que grava indirectamente la renta mediante el consumo, independientemente de la capacidad contributiva.

Un carácter muy importante del IVA se refiere al aspecto plurifásico del mismo, es decir, abarca o pecha las diversas etapas o fases de los circuitos económicos de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios, pero es no acumulativo, ya que grava únicamente el valor agregado que se genera en cada una de las etapas del circuito económico, lo que impide la piramidación o efecto en cascada de la carga tributaria hasta el consumidor final.

El IVA también se conoce como un impuesto general a las ventas y grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios independientes y la importación de bienes. En Venezuela, la Ley que rige la imposición al valor agregado tiene una clara tendencia de impuesto general, es decir, la alícuota que grava el impuesto es igual para todos los productos y las prestaciones de servicio.

Ahora bien, el carácter real u objetivo del IVA se debe a que el mismo se determina con independencia del elemento personal, porque se fundamenta en un presupuesto objetivo establecido en la Ley; no obstante, en la misma Ley también se establecen consideraciones de ausencia de sujeción o dispensas de tipo subjetivo.

Una característica importante de destacar del IVA se refiere a la forma como se realiza la determinación del impuesto, lo cual se realiza con un método que es el sistema de “impuesto contra impuesto” o también denominado como el método de sustracción sobre la base financiera.

El método mencionado consiste en que la determinación de la cuota tributaria del IVA de los contribuyentes ordinarios, se calcula mediante la obtención del diferencial resultante entre el monto del impuesto soportado en las compras o importaciones de bienes o de los servicios que correspondan a los costos, gastos o egresos propios de su actividad económica habitual, lo que se denomina como “Crédito Fiscal IVA”, luego el impuesto se traslada o factura en las ventas de bienes o en la contraprestación de los servicios gravados (“Débito Fiscal IVA”).

El objetivo fundamental de aplicar el método arriba mencionado y explicado se relaciona con la característica de que el IVA es un impuesto neutro, es decir, el IVA no debe incidir en el flujo circulante de los bienes y de las prestaciones de servicio, en virtud de que sólo se debería gravar el valor agregado o añadido en cada etapa del proceso de comercialización, es decir, el valor del impuesto no debe ser incluido en el costo al momento de calcular el impuesto.

En el caso, de las exenciones otorgadas a las exportaciones el carácter neutro y transparente del IVA se puede colegir en su aplicación al momento de realizarse negociaciones internacionales, ya que para las mismas, la legislación venezolana aplica la alícuota cero (art. 27 Ley) por ciento (0 %), de manera que ayuda a mantener la competencia de los productos equivalentes y a su vez, mediante el sistema de recuperación de este impuesto tiene como objeto que el gravamen recaiga en el país de destino (art. 44 Ley).

La última característica y alcance de importancia del IVA se refiere al aspecto regresivo del mismo, ya que para su cancelación y determinación del impuesto no se toma en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente,

sino que obedece al consumo de bienes y servicios. En otras palabras, el impuesto se analiza desde el punto de vista de la riqueza, sin tomar en cuenta que la riqueza no es sinónimo de capacidad de pago inmediata.

Exenciones del IVA. Naturaleza y consecuencias

A pesar del carácter general del IVA, los gobiernos con periodicidad estudian las posibilidades y oportunidades de realizar exenciones en la aplicación del mismo para determinados rubros o productos. En principio, la motivación fundamental de las exenciones se dirige hacia la fabricación o importación de productos o la prestación de servicios que presentan como característica común el ser de consumo o uso masivo como por ejemplo productos y servicios de primera necesidad como: leche, huevos, harina, agua residencial, electricidad residencial, etc.

Detrás de las exenciones subyace una implicación o relevancia social establecida según las políticas fiscales de los gobiernos de turno, donde el estado deja de percibir ingreso por este impuesto para beneficiar al contribuyente. Sin embargo, el estudio y análisis de la consecuencia de la aplicación de las exenciones establecidas en la Ley del IVA, muestran la formación de distorsiones en la generación de los costos de producción y venta de los rubros que se amparan en las categorías de las exenciones.

Continuando con la idea anterior, la definición de las exenciones y la naturaleza y aplicación de la LIVA en el caso de estudio específico de la exención del pan, tiene la siguiente consideración: la Ley no otorga el carácter neutro que se puede apreciar para el caso de la alícuota 0% otorgada a las importaciones que de análisis en el primer objetivo específico.

Todo esto debido a que la ley tipifica que en este caso específico del la exención del artículo 18 y 19 LIVA el procedimiento a seguir se indica en el artículo 34 y 35 de la Ley de IVA Vigente.

En el artículo 34 este establece que el Contribuyente que vende o presta servicios gravados y exentos, debe determinar mediante un prorrateo cuales créditos fiscales tiene derecho a aplicar en su declaración (por los ventas gravadas) y aquellos no aprovechados correspondiente a las ventas exentas según el prorrateo, debe imputarse al costo según se establece en el artículo 35 de la Ley del IVA.

La esencia de las exenciones, debiera garantizar la exención total de la cadena de los productos que intervienen en la fabricación de un producto o del pan en este caso específico. Con el fin de evitar cualquier incidencias que afecten el costo de los mismos. Ya que esto de podría traducir en aumento en los precio o en el caso de estudio un elemento adicional es el control de precios donde, acarrearía en una disminución del beneficio obtenido por este producto para la empresa. Este tipo de aspectos negativos pueden ocasionar escasez del producto, entonces realmente se cumpliendo con la naturaleza de las exenciones ¿El contribuyente se estaría beneficiando o no?. Ya que de que sirve establecer exenciones que al final no cumpla con su naturaleza.

Lógicamente, la devolución de los créditos fiscales sería la medida que atacaría y solucionaría el problema de fondo, porque así se mantendría la exención total al productor en la venta de sus productos. También se plantea que la exención a los bienes de producción primaria debiera incluir normas que incorporen a los productores en la cadena de traslación del tributo, más no en su administración (Mendoza Delgado, 2002).

Ahora bien, el máximo ente de gestión fiscal y tributaria de Venezuela, es decir, el SENIAT, reconoce que los bienes y servicios exentos del IVA que aún registra la Ley correspondiente, inciden negativamente en la capacidad recaudadora de dicho impuesto, sin embargo, el sacrificio fiscal que implica tal incidencia se compensa por el beneficio que implica para la mayoría de la población que requiere del papel redistribuidor del Estado (Ovalles, 2002).

En cuanto a los bienes y servicios que se encuentran exentos de la aplicación del IVA, la selección de los mismos se ha realizado sobre la base del papel redistribuidor de la renta que debe tener el Estado venezolano, sobretodo si se toma en cuenta que aproximadamente un 77% de la población se encuentra entre los estratos más bajos de ingresos. Sin embargo, existe la creencia de que la existencia de bienes exentos de la aplicación del IVA beneficia más a las personas que tienen mayores ingresos. Este postulado pareciera ser cierto desde el punto de vista de la microeconomía (Ovalles, 2002).

En definitiva, desde el punto de vista del Estado las exenciones en la aplicación del IVA que tienen un impacto negativo en la capacidad de recaudación de tributos, a la larga tiene un beneficio social en función de que mejora la capacidad redistribuidora del Estado (Ovalles, 2002).

En conclusión, la aplicación de las exenciones de Ley contempladas para el IVA se relaciona con una serie de procesos y determinaciones que son de gran importancia para el estudio y el reconocimiento del papel fiscalizador y redistribuidor de rentas del Estado. Por tanto, es fundamental el seguimiento y evaluación de las políticas y los impactos de aplicación de los procesos exencionarios.

Traslación del IVA a través del circuito económico y su incidencia en el precio de venta de los productos

El fenómeno de la traslación del IVA que consiste en la transferencia del peso del impuesto sobre el consumidor, ahora bien, en una situación donde no existen exenciones donde los elementos para su fabricación están gravados y al momento de realizar venta se grava esto permite que se lleve a cabo “el impuesto contra impuesto” y se grava solo el valor añadido en este caso no existe ningún tipo de distorsión en vista que todos los elementos se encuentran gravados. La oportunidad para que no se presente esta distorsión se debe fundamentalmente al carácter plurifásico y no acumulativo del IVA.

Sin embargo, el caso de estudio donde la levadura, el agua, los costos indirectos están gravados y el producto que se fabrica o produce se encuentra exento (el pan). El carácter plurifásico, cubre todas las etapas del circuito económico y a su vez la generación del impuesto en cada etapa permite la compensación para lograr que solo el valor añadido genere la cuota del impuesto en esa etapa por ende es no acumulativo, entonces, las exenciones rompen (como se explicó en el segundo objetivo específico) con estas condiciones con el objetivo de beneficiar al contribuyente ahora bien, siguiendo la naturaleza de las exenciones, debemos preguntarnos ¿Quién debería ser ahora el percutido? Bien, si las exenciones son políticas fiscales para beneficiar al consumidor final en este caso el percutido entonces el nuevo percutido es el Estado.

Las políticas fiscales establecidas por el gobierno deben ser estudiadas cuidadosamente, a fin de que las mismas sean efectivas y no meramente enunciativas o tipificadas en las leyes. Ya que pareciera que las

exenciones pueden ocasiona un efecto alucinógeno, debido a que el contribuyente no paga el impuesto expreso en la factura, pero si oculto en el costo del producto.

En cuanto a la definición de la traslación, se considera que cuando habiendo sufrido el “*contribuyente de jure*” el impuesto, trata de transferir a otro la carga impositiva que soportó. Si logra realizarla, traspasa el peso del impuesto al “*contribuyente de facto*” produciéndose el fenómeno intermedio denominado traslación o repercusión (Di Risio, s/f).

Dicho proceso puede repetirse en las etapas sucesivas, lo que permite clasificar los procesos de traslación en atención a la formas de producirse: traslación hacia delante, hacia atrás; simple y de varios grados; traslación aumentada; como así también de la situación del mercado (Di Risio, s/f).

En definitiva, la traslación se hace consistir en el derecho que tiene un sujeto pasivo, que ha pagado la deuda tributaria, de exigir el pago de esa suma a otras personas, ajenas a la relación jurídica tributaria. A la vez, mediante la mecánica de traslado constante se convierte en un impuesto que realmente incide en el último consumidor en cuanto que el mismo ya no puede trasladar el impuesto que paga (Morales Hernández, 2001).

Y como preámbulo para dar respuesta a las interrogantes plantean que existe traslación de un impuesto cuando la carga del tributo se desplaza desde un contribuyente de derecho (de iure) a otro contribuyente (de facto), quien en definitiva es quien soporta el tributo, resaltando que el proceso de traslación opera entre los sujetos pasivos y nunca entre el activo y los pasivos. El sujeto activo exige, en virtud de su poder de imperio, la

satisfacción de los tributos establecidos en la Ley y el sujeto pasivo realiza el pago para extinguir la obligación (Asuaje Sequera, 2005).

Implicaciones de la exención de la aplicación del IVA en la comercialización del rubro pan, con especial referencia a los costos de producción y venta del mismo. Caso: panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida

La comercialización del rubro “pan” es interesante estudiarla, tanto por las implicaciones de la cadena o el circuito económico que interviene en su elaboración, distribución y venta al detal, como por encontrarse dentro del rubro de productos que es objeto de las exenciones del IVA.

Así, para la elaboración del pan se requiere de una serie de insumos, como por ejemplo, la harina de trigo, sal, grasa (productos directos exentos) agua potable y la levadura (productos directos gravados), además de una serie de costos de servicio, como por ejemplo, luz, gas (productos indirectos gravados) y los recursos humanos (no gravado) que elaboran el pan, además de los equipos que ayudan a facilitar el proceso.

En este sentido, resulta evidente que en toda la cadena de elaboración y comercialización del pan se asocia un costo impositivo de consumo que se debería recuperar con los créditos fiscales del IVA, en forma tal que no existiera incidencia sobre el consumidor final en el precio de compra del rubro “pan”.

Ahora bien, el análisis de los tres objetivos específicos planteados, hace que surja la necesidad de contrastar con la realidad esta situación. Es importante acotar que las panaderías en estudio no cuentan con una

estructura de costos que permitan aportar datos específicos en cuanto a sus costos de producción y venta a la investigación, sin embargo, se considero necesario tratar de obtener mediante la encuestas a los dueños o encargados de las panaderías su conocimiento acerca de esta realidad.

Por todo lo planteado, y a partir de las respuestas emitidas por diez y nueve (19) dueños o encargados de panaderías, ubicadas en las panaderías inscritas en ASOINPA-Mérida, se realizó el análisis cuantitativo y categórico interpretativo del estudio de las implicaciones de las exenciones del IVA sobre los costos de producción del rubro “pan”.

Las respuestas aportadas de las encuestas se cuantificaron y categorizaron en torno a la evidencia empírico-cualitativa que aportaban sobre: (a) el conocimiento del los insumos directos e indirectos utilizados para la fabricación del pan que se encuentran gravados o no por el IVA: (b) la proporción en que se emplean los insumos directos e indirectos para la fabricación de un kilogramo de pan, y (c) la percepción subjetiva de los encuestados sobre la afectación del costo de producción del pan por parte de los insumos directos e indirectos gravados por el IVA.

Para la primera categoría de análisis se encontró que la gran mayoría de los encuestados consideran respecto a los insumos directos que (interrogante 1):

En cuanto a la consideración de la harina de trigo como un insumo directo gravado o no gravado por el IVA para la fabricación del pan, los porcentajes de respuesta son iguales para ambas categorías (Tabla 1). Este hecho demuestra que al menos en la mitad de los sujetos entrevistados existe un desconocimiento en cuanto a la legalidad del IVA para el caso de

este insumo, ya que el mismo se encuentra exento en Venezuela (véase Marco Teórico).

Tabla 1 - Distribución de frecuencia de la Categorización del Insumo directo Harina de trigo, como Gravado o No Gravado, para la fabricación del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Categorías de Gravamen	Frecuencia	Porcentaje
Gravado	8	42,1
No gravado	8	42,1
No respondió	3	15,8
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

En cuanto a la grasa, es importante discriminar los resultados según la referencia a la manteca vegetal o a la mantequilla. En el primero de los casos, el 79% (n= 15) manifestaron que la manteca vegetal es un producto no gravado por el IVA para la fabricación del pan (Tabla 2), lo que demuestra la existencia de un mejor conocimiento debido a que así está dispuesto en el marco legal vigente. Con la mantequilla, se observó que el 47% (n= 9) la consideran un producto gravado por el IVA para la fabricación del pan (Tabla 3), cuando según la normativa correspondiente está exenta de gravamen.

Tabla 2 - Distribución de frecuencia de la Categorización del Insumo directo Manteca vegetal, como Gravado o No Gravado, para la fabricación del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Categorías de Gravamen	Frecuencia	Porcentaje
Gravado	3	15,8
No gravado	15	78,9
No respondió	1	5,3
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

Tabla 3 - Distribución de frecuencia de la Categorización del Insumo directo Mantequilla, como Gravado o No Gravado, para la fabricación del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Categorías de Gravamen	Frecuencia	Porcentaje
Gravado	9	47,4
No gravado	8	42,1
No respondió	2	10,5
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

La sal fue considerada como no gravada para la mayoría de los entrevistados (74%; n= 14), lo cual es concordante con la normativa legal vigente (Tabla 4).

Tabla 4 - Distribución de frecuencia de la Categorización del Insumo directo Sal, como Gravado o No Gravado, para la fabricación del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Categorías de Gravamen	Frecuencia	Porcentaje
Gravado	1	5,3
No gravado	14	73,7
No respondió	4	21,1
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

Los huevos fueron considerados como productos no gravados para la fabricación del pan, por la mayoría de los entrevistados (79%; n= 15), lo cual es concordante con la normativa legal vigente (Tabla 5).

Tabla 5 - Distribución de frecuencia de la Categorización del Insumo directo Huevos, como Gravado o No Gravado, para la fabricación del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Categorías de Gravamen	Frecuencia	Porcentaje
Gravado	1	5,3
No gravado	15	78,9
No respondió	3	15,8
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

El azúcar, igualmente, es considerada como exenta para la gran parte de los interrogados (53%; n= 10), bastante menos de los que la consideran como un producto que debe gravarse para la fabricación del pan (Tabla 6); he aquí un desconocimiento puesto que no está gravada legalmente.

Tabla 6 - Distribución de frecuencia de la Categorización del Insumo directo Azúcar, como Gravado o No Gravado, para la fabricación del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Categorías de Gravamen	Frecuencia	Porcentaje
Gravado	6	31,6
No gravado	10	52,6
No respondió	3	15,8
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

En cuanto a la levadura, que es uno de los dos insumos directos gravados, de manera correcta, por el IVA para la fabricación del pan, los interrogados en un 79% (n= 15) respondieron que está gravado (Tabla 7).

Tabla 7 - Distribución de frecuencia de la Categorización del Insumo directo Levadura, como Gravado o No Gravado, para la fabricación del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Categorías de Gravamen	Frecuencia	Porcentaje
Gravado	15	78,9
No gravado	3	15,8
No respondió	1	5,3
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

En el caso del agua, manifiestan buen conocimiento respecto al gravamen de la misma (84%; n= 16), y sólo una pequeña parte de los encuestados dijo que no era gravada (Tabla 8).

Tabla 8 - Distribución de frecuencia de la Categorización del Insumo directo Agua, como Gravado o No Gravado, para la fabricación del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Categorías de Gravamen	Frecuencia	Porcentaje
Gravado	16	84,2
No gravado	2	10,5
No respondió	1	5,3
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

En conclusión, respecto a los insumos directos, se puede determinar que hay un conocimiento variable, donde, insumos como la harina, la sal, el azúcar, y la grasa son los que se manifiestan con mayor certeza como no gravados, mientras que la levadura, y el agua son los que se conocen más como de estar gravados.

En cuanto a los insumos indirectos (interrogante 2), los encuestados, manifiestan en su mayoría, con respecto a la energía eléctrica que sí estaba gravada (90%; n= 17) (Tabla 9), lo que pudiera relacionarse con el conocimiento existente de que la energía eléctrica industrial está gravada, mientras que la residencial está exenta.

Tabla 9 - Distribución de frecuencia de la Categorización del Insumo indirecto Energía eléctrica, como Gravado o No Gravado, para la fabricación del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Categoría de Gravamen	Frecuencia	Porcentaje
Gravado	17	89,5
No gravado	1	5,3
No respondió	1	5,3
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

En relación con el gas, la gran mayoría respondió que sí está gravada por el IVA (79%; n= 15) (Tabla 10), lo que concuerda con el marco normativo legal vigente y correspondiente.

Tabla 10 - Distribución de frecuencia de la Categorización del Insumo indirecto Gas, como Gravado o No Gravado, para la fabricación del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Categoría de Gravamen	Frecuencia	Porcentaje
Gravado	15	78,9
No gravado	4	21,1
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

En cuanto a los costos del local, hay una proporción equitativa entre los que respondieron que sí estaba gravado (42%; n= 8) y los que dijeron que no lo estaba (42%; n= 8) (Tabla 11), cuando debería ser del conocimiento de los mismos que este tipo de gasto sí se encuentra gravado por el IVA.

Tabla 11 - Distribución de frecuencia de la Categorización del Insumo indirecto Costos del Local, como Gravado o No Gravado, para la fabricación del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Categoría de Gravamen	Frecuencia	Porcentaje
Gravado	8	42,1
No gravado	8	42,1
No respondió	3	15,8
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

Los gastos de personal o recursos humanos son considerados por el 58% (n= 11) de los encuestados como no gravado (Tabla 12), lo cual es concordante con la normativa legal vigente.

Tabla 12 - Distribución de frecuencia de la Categorización del Insumo indirecto Recursos humanos, como Gravado o No Gravado, para la fabricación del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Categoría de Gravamen	Frecuencia	Porcentaje
Gravado	2	10,5
No gravado	11	57,9
No respondió	6	31,6
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

En cuanto a la consideración del insumo indirecto tipo depreciación de los equipos que intervienen en la elaboración del pan, un 37% (n= 7) lo consideran como de estar no gravado, mientras que el 32% (n= 6) expresaron que sí era un insumo gravado por el IVA (Tabla 13).

Tabla 13 - Distribución de frecuencia de la Categorización del Insumo indirecto Depreciación de equipos, como Gravado o No Gravado, para la fabricación del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Categoría de Gravamen	Frecuencia	Porcentaje
Gravado	6	31,6
No gravado	7	36,8
No respondió	6	31,6
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

En definitiva, en cuanto a la luz y el gas, los resultados muestran que existe un claro conocimiento sobre la condición de gravado de ambos insumos indirectos. Mientras que con respecto a los costos del local y la depreciación de equipos el conocimiento sobre el carácter del gravamen del insumo se divide en partes iguales entre los interrogados. Finalmente, en relación con el personal parece haber un conocimiento más certero de que no está gravado por el IVA.

La segunda categoría, relacionada con el porcentaje de los insumos directos que participan en la fabricación de un kilogramo de pan, se obtuvo que en promedio entre los interrogados le asignan los siguientes aportes relativos a cada tipo de insumo preguntado: 78% para la harina, 7% para el

azúcar, 6% para los huevos, 5% para la mantequilla, y entre un 2-4% para la sal, la levadura y la manteca vegetal.

Tabla 14 - Estadísticos descriptivos de la Proporción de Uso de los Insumos Directos en la Fabricación de Un Kilogramo de Pan, en media aritmética y valores mínimos y máximos. ASOINPA, 2008

Tipo de Insumo Directo	N	No respondieron	Media Aritmética	Valor mínimo	Valor máximo
Harina de trigo	19	0	78,2	70	96
Manteca vegetal	17	2	3,6	1	10
Mantequilla	17	2	4,6	1	10
Sal	19	0	1,8	1	5
Huevos	12	7	6,4	2	10
Levadura	19	0	3,3	1	5
Azúcar	12	7	7,6	3	10

Fuente: Formato de Recolección de Datos

En cuanto a la afectación por parte de los insumos directos y los indirectos en el costo de producción del pan, los interrogados la perciben mayor con los directos (84%; n= 16) versus los indirectos (68%; n= 13) (Tablas 15 y 16). Este resultado es independiente del conocimiento variable que se tiene acerca de si está gravado o no el insumo.

Tabla 15 - Distribución de frecuencia sobre la Existencia de Afectación por parte de los Insumos Directos en el costo de producción del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Afectación por el conjunto de los Insumos Directos	Frecuencia	Porcentaje
Sí	16	84,2
No	2	10,5
No respondió	1	5,3
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

Tabla 16 - Distribución de frecuencia sobre la Existencia de Afectación por parte de los Insumos Indirectos en el costo de producción del pan, en cifras absolutas y relativas. ASOINPA, 2008

Afectación por el conjunto de los Insumos Indirectos	Frecuencia	Porcentaje
Sí	13	68,4
No	5	26,3
No respondió	1	5,3
Total	19	100,0

Fuente: Formato de Recolección de Datos

Ahora bien, adicionalmente a la consideración sobre la existencia o no de afectación por parte de los insumos directos o indirectos en el costo del pan, se valoró en cuánto porcentaje consideraban los entrevistados que se daba dicha afectación, encontrándose que para los insumos directos el porcentaje promedio de afectación fue del 41% versus un 29% para los indirectos (Tabla 17).

Tabla 17 - Estadísticos descriptivos del Porcentaje Promedio de Afectación de los Insumos Directos e Indirectos sobre el Costo del Pan, en media aritmética y valores mínimos y máximos. ASOINPA, 2008

Tipo de Insumo	N	No respondieron	Media Aritmética	Valor mínimo	Valor máximo
Porcentaje de afectación de los insumos directos	15	4	41,20	9	70
Porcentaje de afectación de los insumos indirectos	12	7	28,58	9	50

Fuente: Formato de Recolección de Datos

Por tanto, el conocimiento variable sobre los insumos directos e indirectos gravados por el IVA, muestra un desconocimiento por parte de los dueños o administradores de las panaderías, lo que puede traducirse en que el establecimiento de los precios no se lleve a cabo de la manera más eficiente.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

En Venezuela, la normativa vigente en cuanto al Sistema Tributario, permite al Estado garantizar recursos económicos para el concurso de los gastos públicos de acuerdo a su aptitud contributiva. Sin embargo, también corresponde al Legislador, como representante del Estado tomar en cuenta no sólo aspectos de presupuesto, sino también la condición del sujeto frente al tributo, es decir, su capacidad contributiva.

Las conclusiones que se desprenden de este trabajo de investigación, abarcan desde la norma constitucional, la legalidad del tributo, los principios y normas especiales que regulan no sólo el área tributaria, sino también, las normas referidas al área de estudio.

En un ámbito más específico se logró puntualizar las incógnitas planteadas, donde mediante la indagación a nivel teórico, se logró profundizar en ciertos aspectos que se mencionan a continuación por razón de la encuesta aplicada.

Con la aplicación de las exenciones del IVA, existe una clara distorsión en el mecanismo denominado como “impuesto contra impuesto”, en virtud de la naturaleza de las exenciones. El artículo 35 de la Ley de IVA

vigente rompe con el efecto de traslación hacia delante, para lograr beneficiar al contribuyente. En este proceso, el contribuyente pasa a ser el percutido debido a que como la acción de traslación es parcial, los costos de producción terminan siendo incorporados en el costo de producción del bien, con lo que el Estado no termina de asumir o soportar el sacrificio fiscal que le corresponde por la materia de exenciones legislada.

En el caso específico del estudio, se encontró que el contenido de los artículos 34 y 35 de la LIVA vigente, dificulta el proceso de traslación, debido a que en el hecho tributario donde un contribuyente vende o presta un servicio exento y gravado, el mismo tiene la obligación de prorratear sus créditos fiscales (art. 34) y aquella parte del impuesto que no es aprovechada se debe imputar al costo (art. 35).

En definitiva, con el contenido legal dispuesto en el Artículo 35 de la Ley del IVA se disfraza u oculta el tributo en los costos, por lo cual, el precio de venta se ve afectado, y en el caso específico de la producción del rubro “pan”, con la distorsión adicional producida por los mecanismos de control de precios; se afecta de manera negativa el beneficio de las exenciones del IVA, debido a que los costos aumentan y los precios no pueden compensar dichos aumentos.

Ahora bien, la verificación empírica determinada en la presente investigación muestra claramente que el Estado mediante las exenciones otorgadas a gran parte de los insumos directos es decir, a un 90% tomando en cuenta la encuesta aplicada a los productores, y un 70% en el caso de los costos indirectos, asume un importante sacrificio fiscal, pero no su totalidad.

En este sentido, se pudo indagar a través de la aplicación de la encuesta a los administradores de las panaderías bajo estudio, un conocimiento variable acerca de cuáles insumos directos e indirectos implicados en la producción del rubro “pan” se encuentran gravados o no por

el IVA. Y la importancia de determinar dicha característica indudablemente es de vital importancia en función de la correcta determinación y aplicación de las exenciones que establece la Ley.

En cuanto a la afectación del costo de producción del pan por parte de los insumos directos e indirectos, los entrevistados expresaron que la mayor afectación viene dada por los insumos directos (84%), lo que se pudiera explicar por ser más tangibles los mismos.

Recomendaciones

La recuperación de los créditos fiscales del IVA se propone como la medida a ser implementada en función de corregir las distorsiones ocasionadas por la exención del IVA a rubros como el pan.

Las políticas de control de precios deben estar en armonía con las políticas tributarias del Estado

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LEYES

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5453. (Extraordinaria), marzo 24, 2000.

Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. N° 37.305 (Extraordinaria), octubre 17, 2001.

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. No. 38.797, del 26 de octubre de 2007.

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. No. 37.930, de 04/05/2004, referente a la Ley de Protección al Consumidor y al Usuario.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. N° 38.632, del 26 de febrero de 2007.

TEXTOS

Ander E. (s/f). *Introducción a las Técnicas de Investigación Social*. Colección Guidande.

Brigham, E. F. y Pappas, J. L. (1978). *Economía y Administración*. Editorial McGraw-Hill: México.

Enciclopedia Microsoft Encarta (2001).

García B. (1985). *Estudio de Derecho Tributario / Moya Millán*, Obra Citada.

Giannini, A. (1957) *Instituciones de Derecho Tributario. Madrid/ Moya Millán*, Obra Citada.

Giuliani, C. (1992) *Derecho Financiero, VI*. Depalma. Argentina.

Gutiérrez G. (1984). *Metodología de las Ciencias Sociales*. Editorial Harla. México D.T.

Goxens, A. y Goxens, M. A. (2004). *Enciclopedia Práctica de la Contabilidad*. Tomo 1. Editorial: Oceáno: Barcelona, España.

Hernández S., R., Fernández C., C. y Baptista L., P. (2003). *Metodología de la Investigación*. México: Editorial Mc Graw Hill.

Hurtado de Barrera, J. (2000). *Metodología de la Investigación Holística*. Caracas: Sypal

Jarach, D. (1983). *Curso de Derecho Tributario*. Argentina.

Jarach, D. (1985). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Editorial Cangallo S.A.C.I. Argentina.

Luqui, J. C.(1989). *La Obligación Tributaria*. Depalma. Argentina/ Moya Millán, Obra Citada.

Márquez R. (2004). *Imposición al Valor Agregado En Venezuela* (compilación de Varios Autores). Editorial Torino Caracas.

Méndez, C. (2001). *Diseño y Desarrollo del Proceso de la Investigación*. Mc. Graw Hill.

Micheli, G. (1964). En: *Revista de Derecho Financiero*. Sao Paulo./ Moya Millán, Obra Citada.

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

Moya, M. (2003). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Tercera Edición, Editorial Mobil Libros. Caracas.

Mucchielli R. (1974). *El Análisis de Contenido de los Documentos y las Comunicaciones*. Librairies Techniques, Paris.

Quintana C., E. (2002). *El IVA en Venezuela*. Ediciones SENIAT: Caracas.

Sol Gil, J. (2004). Clasificación de los impuestos y el impuesto tipo valor agregado. En: *Imposición al valor agregado (IVA) en Venezuela*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. Editorial Torino.

Villegas H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho financiero y Tributario*. Tomo único. 7ma. edición, ampliada y actualizada. Ediciones Depalma: Buenos Aires.

TRABAJOS DE GRADO

Bustamante, X. (2003). Propuesta de Cultura Tributaria aplicable a los Contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Una Propuesta en el Marco del Municipio Tovar, Estado Mérida. Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Postgrado en Ciencias Contables.

Delgado, M. (2001). Análisis de las sanciones por incumplimiento de deberes formales en materia de impuesto al valor agregado. Caso: Comerciantes del Estado Mérida. Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Postgrado en Ciencias Contables.

Mora, L. (2002). *El Impuesto al valor agregado en Venezuela: sus fortalezas y sus debilidades*. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Los Andes.

Zambrano, M. (1995). *Estudio sobre la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Venezuela y las incidencias generadas como consecuencia de su aplicación*. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Los Andes.

PÁGINAS WEB

Asuaje Sequera, C. (2005). *Importaciones realizadas por sociedades cooperativas*. [Documento en línea] Disponible en: http://www.aduanas.com.ve/boletines/boletin_22/importaciones.htm
[Consulta: Abril 24 de 2008]

Ávila, H. (2006). *Introducción a la Metodología de la Investigación* [Libro en línea]. Disponible : <http://www.eumed.net/libros/2006c/203/2l.htm>. [Consulta: Agosto 16 de].

Cisneros, P (2006). *Política fiscal en Venezuela*. [Documento en línea] Disponible:
<http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco1/controlfiscal.htm> [Consulta: Abril 24 de 2005]

Dirección de Investigación y Estrategia Económica del Banco del Caribe. (2005). *Informe mensual de precios y consumo*. [Documento en línea] Disponible en:
<http://www.seniat.gov.ve/seniat/images/productos/tributos/20.pdf> [Consulta: Abril 24 de 2008]

Di Risio, F. (s/f). *Efectos Económicos que Producen los Impuestos Recesivos*. [Documento en línea] Disponible en: [Consulta: Abril 24 de 2008]

Castillo García, G. E. (2001). *Política fiscal*. Instituto Universitario Mariscal Sucre, Caracas, Venezuela. [Documento en línea] Disponible:
<http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/politica/fiscal.htm> [Consulta: Abril 24 de 2005]

Izurieta, G. (2007). *Costos de producción*. [Documento en línea] Disponible:
<http://www.gestiopolis.com/canales8/fin/costos-de-produccion.htm> [Consulta: Agosto 28 de 2008]

Mendoza Delgado, G. R. (2002). *El régimen tributario en la Venezuela agrícola del 2002*. [Documento en línea] Disponible en: http://www.avpa.ula.ve/congresos/cd_xi_congreso/pdf/gerardorafaelmendoza.PDF [Consulta: Abril 24 de 2008]

Morales Hernández, J. R. (2001). *IVA a Alimentos y Medicinas: Implicaciones y Consecuencias*. [Conferencia en línea] Disponible en: <http://www.indetec.gob.mx/cnh/propuestas/68b.pdf> [Consulta: Abril 24 de 2008]

Ovalles, J. (2002). *Exenciones del IVA favorecen a mayorías nacionales*. Oficina de Divulgación y Relaciones Institucionales. Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). [Documento en línea] Disponible en: <http://www.seniat.gov.ve/seniat/images/productos/tributos/20.pdf> [Consulta: Abril 24 de 2008]

SENIAT. (2003). *Derechos y Garantías Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano* [Documento en línea]. Disponible: <http://www.lisandroferreira.com.ve/documents/DERECHOSYGARANTIASCONSTITUCIONALES1.pdf> [Consulta: 2005, Octubre 12]

Sitio WEB: Servicio Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (On-Line). Disponible en: <http://www.seniat.gov.ve>. [Consulta realizada el 12/10/2005]

Servicio Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). (On-Line). Disponible en: <http://www.seniat.gov.ve>
arancel.seniat.gov.ve/juridico/criterio/doctrina_Aduanera_y_Tributaria/IVA/Exenciones/27359_13-06-06_Exenciones_de_IVA.pdf

Wikipedia®. (2009). *Política fiscal* [Documento en línea]. Disponible: http://es.wikipedia.org/wiki/Pol%C3%ADtica_fiscal [Consulta: Abril 28 de 2009]

Anexo A
Cuestionario

Mérida, 01 de mayo de 2008

Estimado Empresario,

El siguiente cuestionario, tiene como finalidad de recabar información para la tesis de grado titulada, **INCIDENCIAS EN LOS COSTOS DE PRODUCCIÓN Y VENTA DE LA APLICACIÓN DE LAS EXENCIONES DEL IVA. CASO: PANADERIAS INSCRITAS EN ASOINPA-MERIDA, AÑO 2008** de tal modo de cumplir con los objetivos de dicha investigación.

Los datos por Usted suministrados, serán de carácter confidencial y se le agradece responder con objetividad para resolver las situaciones que esta planteando la investigación mencionada.

Muchas gracias por su colaboración.

Atentamente,

Lic. Angélica M. Villegas

De los siguientes insumos directos para la fabricación del “pan”, señale cual de ellos se encuentra gravado por el IVA:

Rubro	Gravado	No Gravado
Harina de Trigo		
Grasa		
Agua Potable		
Sal		
levadura		
Azúcar		

De los siguientes insumos indirectos para la fabricación del “pan”, señale cual de ellos se encuentra gravado por el IVA:

Rubro	Gravado	No Gravado
Energía eléctrica		
Agua		
Gas		
Alquiler de Local		
Recursos Humanos		
Depreciación de equipos		

¿Para la producción de un kilo de pan indique en la proporción en que los insumos directos utilizados forman parte del producto final?

Rubro	%
Harina de Trigo	
Grasa	
Agua Potable	
Sal	
Levadura	
Azúcar	

¿Para la producción de un kilo de pan indique en la proporción en que los insumos indirectos utilizados forman parte del producto final?

Rubro	%
Energía eléctrica	
Agua	
Gas	
Alquiler de Local	
Recursos Humanos	
Depreciación de equipos	

¿Usted considera que los insumos directos gravados por el IVA afectan el precio de venta del pan?

	Sí		No
--	----	--	----

- ¿En cuál porcentaje?: _____

¿Usted considera que los insumos indirectos gravados por el IVA afectan el precio de venta del pan?

	Sí		No
--	----	--	----

- ¿En cuál porcentaje?: _____