

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIDAD EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN TRIBUTOS ÁREA RENTAS INTERNAS

**EFFECTOS DE LA CALIFICACIÓN CONTRIBUYENTE ESPECIAL EN LOS
SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
MUNICIPIO LIBERTADOR EN EL SECTOR CONSTRUCCION-ESTADO
MÉRIDA
PERÍODO 2009-2010
Proyecto del Trabajo de Grado para optar al Título de Especialista en Tributos
Mención Rentas Internas**

Autora: Lic. Gladys Molina González

Tutora: Esp. Marisol González Pino

Mérida, Diciembre de 2010.



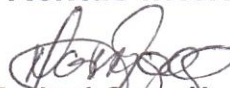
CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
MÉRIDA VENEZUELA

ACTA

En la ciudad de Mérida, a los nueve días del mes de junio de 2015, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: Especialistas Marisol González Pino, Lucy Zambrano y Profesora Alejandra Parra en su condición de miembros del Jurado, designados por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables celebrado el 05 de diciembre de 2013, de conformidad con el artículo 21 de las Normas de Funcionamiento de los Estudios de Postgrado en Ciencias Contables de la Especialización en Ciencias Contables, Mención **TRIBUTOS**, para conocer del Trabajo Especial de Grado presentado por la estudiante de Postgrado **GLADYS COROMOTO MOLINA GONZALEZ** titular de la **C. I. V- 8.035.914** como credencial de mérito para optar al grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN TRIBUTOS, ÁREA: Rentas Internas.**

Reunido el Jurado y presente la aspirante, ésta procedió a defender su Trabajo Especial de Grado titulado: **"EFECTOS DE LA CALIFICACIÓN CONTRIBUYENTE ESPECIAL EN LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO MUNICIPIO LIBERTADOR EN EL SECTOR CONSTRUCCION - ESTADO MÉRIDA - PERÍODO 2009-2010"**, el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado.

Concluida la defensa del Trabajo Especial de Grado, el Jurado consideró que estaban cumplidas las exigencias requeridas para ser aprobado como trabajo de mérito para que a la mencionada aspirante le fuera conferido el Grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN TRIBUTOS, Área: Rentas Internas.**


Esp. Marisol González Pino
Tutora - Coordinadora




Esp. Lucy Zambrano
Miembro del Jurado

Prof. Alejandra Parra
Miembro del Jurado

yelizeth-



Coordinación de Postgrado en Ciencias Contables

Núcleo Liria. Edificio F. Planta baja. Mérida 5101 República Bolivariana de Venezuela.
FACES Telefax: (0274) 2401165 / 2401166. E-mail: pcc@ula.ve / contaduria@cantv.net. URL: <http://pcc.faces.ula.ve>

AGRADECIMIENTO

Reciban las más sinceras gracias todas aquellas personas que contribuyeron en la realización de esta investigación, sin su ayuda hubiese sido imposible mi culminación, especialmente gracias a:

A DIOS TODOPODEROSO, quien con su poder divino a iluminado mi camino y ha fortalecido mis decisiones, encontrando las respuestas correctas a los obstáculos y alcanzar otras de mis metas.

A LA UNIVERSIDAD DE LOS ANDES (ULA), que me abrió las puertas y me permitió seguir creciendo profesionalmente hasta llegar a lograr otro de mis triunfos, muchas Gracias.

Al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanero y Tributaria (SENIAT) quien sirvió de base para la realización de este trabajo.

A la Tutora Académica Marisol González, por su colaboración y asesoría

A mi amiga del Postgrado Mariela Peña, a ella quien conocí en el desempeño de la carrera con quien compartí momentos de alegrías y tristezas y se convirtió en pilar fundamental para concluir el trabajo. Mil gracias.

A la Coordinación de Post Grado encabezado por la Prof. Norka Vilorio por ser un grupo de gran apoyo y oportunidades, y muy especialmente a Yelitzé Zambrano por tenerme paciencia y darme palabras de alientos en los momentos en que creí que no seguiría adelante con este reto.

A mis hijos porque siempre con su paciencia y comprensión fueron motivos para no desistir y seguir con el entusiasmo de una meta. Que sirva de ejemplo en sus vidas.

Y cada una de las personas que contribuyeron y me acompañaron a que hoy este logrando esta meta, hermanos, tíos(as), amigos(as), profesores. Mil gracias.

“El éxito de la vida es no darse por vencido, cuando se tiene clara la meta a trazar”.

Gladys

ÍNDICE GENERAL

	pp.
LISTA DE CUADROS	iv
LISTA DE GRÁFICOS	v
LISTA DE ANEXOS	vi
RESUMEN	vii
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema.....	3
Objetivos de la Investigación.....	11
Justificación e Importancia de la Investigación.....	12
Delimitación y Alcance.....	13
CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO	
Antecedentes de la Investigación.....	15
Bases Teóricas.....	17
Bases Legales.....	27
Glosario de Términos.....	49
Operacionalización de Variables.....	53
CAPÍTULO III MARCO METODOLÓGICO	
Tipo de Investigación	54
Diseño de la Investigación	54
Población y Muestra	56
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	57
Validez de los Instrumentos de Recolección de Datos.....	59
Técnicas de Análisis de Datos.....	59
CAPITULO IV ANALISIS DE LOS RESULTADOS	
Análisis de los Resultados.....	60
CAPITULO V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
Conclusiones.....	68
Recomendaciones.....	70
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	71
ANEXOS.....	74

LISTA DE CUADROS

CUADROS	pp.
1 Operacionalización de variables.....	53
2 Información Acerca de ser Agentes de Retención de IVA, los Contribuyentes Especiales.....	61
3 Otros Deberes Formales de los Contribuyentes Especiales.....	62
4 Contribuye la Calificación de Contribuyentes Especiales	63
5 Atención del Área de Contribuyentes Especiales a los Usuarios.....	64
6 Obligaciones Tributarias de los Contribuyentes Especiales su Incidencia..	65
7 Afectación de la Calificación de Contribuyente como Especial.....	66
8 Incidencia de la Calificación de Contribuyente como Especial.....	67

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICOS	pp.
1 Ordenamiento Jurídico.....	27
2 Tipo de Investigación.....	56
3 Información acerca de ser agentes de retención de IVA, los contribuyentes especiales.....	61
4 Otros deberes formales de los contribuyentes especiales.....	62
5 La calificación de contribuyente especial beneficia al contribuyente.....	63
6 Atención del área de contribuyentes especiales a los usuarios.....	64
7 Incidencia en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes especiales	65
8 Como afecta la calificación de “contribuyente especial” a los contribuyentes	66
9 Como se considera la incidencia de la calificación de contribuyente como especial.....	67

LISTA DE ANEXOS

	PP.
Anexo A Operacionalización de Variables.....	75
Anexo B Registro de Observación Documental.....	77
Anexo C Cuestionario.....	80
Anexo D Validación de los Instrumentos.....	85

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Especialización en Tributos
Mención Rentas Internas

**EFFECTOS DE LA CALIFICACIÓN CONTRIBUYENTE ESPECIAL EN LOS
SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
MUNICIPIO LIBERTADOR SECTOR CONSTRUCCION-ESTADO
MÉRIDA
PERÍODO 2009-2010**

Autora: Lic. Gladys Molina González

Tutora: Esp. Marisol González Pino

Fecha: Diciembre de 2010.

RESUMEN

Los contribuyentes especiales para la administración tributaria son los conocidos como los grandes contribuyentes que aportan el mayor porcentaje de la recaudación anual tributaria. Sin embargo, ser calificado contribuyente especial requiere de ciertos de obligaciones adicionales que deberá cumplir el contribuyente ya que pasa a tener un mayor control y seguimiento de sus declaraciones y pagos, así como de la implementación de sus controles internos administrativos y contables para poder manejarse en nivel de respuestas automáticas para la administración tributaria. Todo esto se traduce en un inicio de preparación a nivel de leyes, reglamentos así como de personal actualizado y en conocimiento y la disposición de contar con equipos de computación que se manejen con una plataforma actual.

La presente investigación tiene como propósito analizar los efectos de la calificación contribuyente especial en los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, para el período 2009-2010, a partir de un diseño de investigación documental, que implica la revisión de fuentes bibliográficas y legales así como un diseño de investigación de campo, a fin de determinar los efectos económicos generados sobre los sujetos pasivos del IVA calificados como contribuyentes especiales. Para ello se pretende aplicar un cuestionario a una muestra aleatoria de contribuyentes especiales del sector construcción, ubicados en el Municipio Libertador del estado, a fin de evaluar sus percepciones y mostrar los efectos de esta medida.

Descriptores: contribuyentes especiales, sujetos pasivos, agentes de retención, impuesto al valor agregado.

INTRODUCCIÓN

La administración tributaria ha confrontado diferentes cambios a lo largo de la historia del sistema tributario venezolano con el objetivo de incrementar la recaudación a niveles óptimos y efectivos a través de los tributos. En el año 1989 se inició como estrategia la propuesta de un impuesto al valor agregado el cual se fue desarrollando paulatinamente, llegando a tener control sobre el resto de los tributos que conforman el sistema impositivo nacional, al tratarse de un impuesto aplicado a la mayoría de las transacciones comerciales de ventas y prestación de servicios en toda escala de la cadena comercial; logrando que, una vez introducido en el sistema tributario, encontrara poca resistencia hacia su pago ya que se trata de un consumidor final, y a la vez logre un control en los proveedores de bienes y servicios, con lo cual se garantiza una recaudación efectiva y sencilla en corto tiempo.

Así también, en la consideración de reducir los elevados niveles de evasión, surge como política del Estado la creación de un instituto autónomo dependiente del Ministerio de Hacienda: El Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Conjuntamente con la creación de este instituto, se adoptó un sistema de contribuyentes especiales cuya finalidad es poder atender y controlar los grandes contribuyentes de mayor significación fiscal.

La presente investigación pretende analizar los efectos de la calificación contribuyente especial en los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado, sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, para el periodo 2009-2010. La misma es de naturaleza documental y de campo, donde se tomará como punto de partida la revisión de fuentes bibliográficas, electrónicas, así como la búsqueda de información en el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y en contribuyentes especiales del sector construcción domiciliados en el Municipio Libertador del estado Mérida, considerándose éstos últimos como fuentes primarias de información.

El Capítulo I, contiene el planteamiento del problema, la formulación del objetivo general y los específicos, la justificación e importancia del trabajo, la delimitación y alcance.

En el Capítulo II, se presentan los antecedentes que sirven como punto de partida para el desarrollo de la presente investigación, así como los aspectos teóricos y legales que soportan el trabajo.

En el Capítulo III, se describen los aspectos metodológicos, tales como el tipo de investigación, la población y muestra, las técnicas e instrumentos de recolección de datos, haciendo mención a la validez y confiabilidad de las mismas. Las técnicas empleadas para la captación y el registro de la información primaria y secundaria, serán el registro de observación documental y el cuestionario.

En el Capítulo IV, se exponen los resultados de investigación, obtenidos de la aplicación de los cuestionarios dirigidos a los contribuyentes especiales del sector construcción.

El Capítulo V contiene las conclusiones y recomendaciones de la investigación.

Finalmente se presentan las referencias bibliográficas consultadas para realizar la investigación.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del problema

El Estado venezolano en su necesidad por mejorar sustancialmente los ingresos tributarios para afrontar la crisis económica de devaluación monetaria, déficit fiscal y para atender la creciente demanda social de más y mejores servicios públicos, se ha planteado una serie de estrategias; entre ellas, la consolidación de un sistema tributario capaz de sufragar el gasto público y fortalecer la economía nacional, fomentando la justa distribución de las cargas fiscales.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, en su artículo 316, establece:

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

Uno de los cambios significativos fijado como estrategia del sistema tributario venezolano se materializó a partir de la promulgación de la ley de impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor en el año 1993, cuyo hecho imponible era la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes y servicios; no obstante, este tributo era inflacionario ya que afectaba paulatinamente cada una de las etapas del proceso de elaboración y comercialización, además de ello era de difícil recaudación y de fácil de evasión. Por estas razones la

ley del impuesto al consumo suntuario fue derogada, suprimiendo este tributo por el impuesto al valor agregado, que es un impuesto de tipo indirecto, de fácil recaudación, cuyos sujetos pasivos se encuentran representados por un universo de consumidores finales, representando uno de los instrumentos más efectivos de la recaudación tributaria.

En 1994 se implantó una estrategia consistente en la modernización de las finanzas públicas, a través de un programa de reforma tributaria denominado “Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas” (SIGECOF). Entre las innovaciones introducidas por este sistema se encuentran: la simplificación de la recaudación de los tributos, el fortalecimiento del control fiscal y la introducción de normas que hagan más productiva y progresiva la carga fiscal.

Dentro del marco de los procesos de modernización tributaria, con la finalidad de obtener una eficiencia en el sistema tributario venezolano, consistente en disminuir los índices de evasión fiscal y fortalecer un sistema de finanzas públicas ya no dependiente de la renta petrolera sino de los impuestos derivados de la actividad productiva, se crea el Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENAT), como servicio autónomo sin personalidad jurídica, según Gaceta Oficial N° 35.427 del 23 de marzo de 1994. Esta dependencia sustituye a la Dirección General Sectorial de Rentas del Ministerio de Hacienda.

Según Decreto Presidencial N° 310 de fecha 10 de agosto de 1994, publicado en la Gaceta N° 35.525 de fecha 16 de agosto de 1994, se fusionan Aduanas de Venezuela, Servicio Autónomo (AVSA) y el Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENAT) para dar paso a la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), como un servicio autónomo y funcional y con un sistema propio de personal.

Conjuntamente con la creación del SENIAT se adoptó un sistema de contribuyentes especiales para atender y controlar a los contribuyentes de mayor peso en la recaudación interna de impuestos; esto le permite a la administración tributaria elevar su eficiencia con la utilización de pocos recursos humanos y materiales, pues al estar concentrado la recaudación en un número determinado de contribuyentes es fácil el control y seguimiento del cumplimiento de sus deberes formales en forma oportuna, así como de las operaciones a realizar por las actividades correspondientes.

El Seniat publica en gaceta oficial N° 35.816 en fecha 13/10/1995 el decreto N° SNAT/1995/0863 de fecha 13 de octubre de 1995, mediante el cual se faculta a la administración tributaria para que a través de la notificación de providencia administrativa, califique a determinados grupos de sujetos pasivos como “especiales”.

El contribuyente especial es una categoría adjudicada en el sistema tributario venezolano al tipo de contribuyente de naturaleza jurídica con características similares. Uno de los criterios tomados en cuenta por parte de la administración tributaria para la selección de este tipo de contribuyente de acuerdo a la providencia Administrativa N° 0685 emitida por la administración tributaria en fecha 08 de febrero de 2007 consiste en la verificación de los ingresos brutos obtenidos iguales o superiores al equivalente de treinta mil unidades tributarias (30.000 U.T.) conforme a lo señalado en su última declaración definitiva del impuesto sobre la renta o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos iguales o superiores al equivalente de dos mil quinientas unidades tributarias (2.500 U.T.) mensuales conforme a lo señalado en una cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones presentadas del impuesto al valor agregado.

El artículo 40 del Código Orgánico Tributario (COT) de 1994, establece:

La administración tributaria podrá establecer plazos para la presentación de declaraciones juradas y pagos de los tributos, con carácter general para determinados grupos de contribuyentes de

similares características cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen.

Lo expuesto anteriormente corrobora la potestad de la administración tributaria de seleccionar a contribuyentes con determinadas características para la aplicación de las normas tributarias, buscando la eficiencia en sus operaciones.

Así también, el artículo 60 de la derogada ley de impuesto al consumo sunuario y las ventas al mayor (ICSVM) de 1994, hace referencia de manera tácita al contribuyente especial, en lo siguiente:

(...) la Administración Tributaria en uso de las atribuciones que le confiere el artículo 40 del Código Orgánico Tributario, podrá establecer con carácter general, en cada caso, para los contribuyentes o responsables que ella califique como especiales, fechas y lugares de pago singulares, de acuerdo con los criterios objetivos que se precisen por Resolución.

El citado artículo señala que para el contribuyente calificado como “especial” se establecerá lugares y fechas particulares de pago.

Ahora bien, la normativa legal de la cual referimos el tema aplicado a los contribuyentes especiales está basada en la ley del impuesto al valor agregado y el régimen de retención del impuesto al valor agregado. En términos generales el impuesto al valor agregado (IVA), es un impuesto nacional aplicado sobre el consumo, adquisición de bienes muebles y/o la prestación de servicios determinado a lo largo de todas las etapas de la cadena de comercialización, el cual debe ser declarado por el contribuyente.

El artículo 1 de la ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA), de la gaceta oficial N° 38.632 año 2007, establece:

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

Este impuesto se considera un instrumento de recaudación eficiente, de fácil aplicabilidad, sin distorsiones a lo largo de la cadena de producción, distribución y comercialización a todo nivel económico, lo que lo hace un impuesto plurifásico y no acumulativo; es decir, grava en cada etapa el valor añadido hasta el consumidor final.

En materia del impuesto al valor agregado, el procedimiento de enteramiento de este impuesto en líneas generales lo realiza el vendedor del bien mueble o el prestador del servicio, por el diferencial que resulta de restar al impuesto sobre las ventas realizadas en el periodo (débito fiscal), el monto de los impuestos soportados por las compras realizadas y/o prestación de servicios (créditos fiscales) durante el mismo periodo, más excedente de créditos fiscales de ejercicios anteriores. El artículo 32 de la ley de impuesto al valor agregado establece que (...) el resultado será la cuota del impuesto a pagar correspondiente a ese periodo de imposición.

En materia de impuesto al valor agregado, el contribuyente ordinario realiza esta determinación de impuesto; sin embargo, al ser calificado como especial se ve en la obligación de nuevos deberes formales, como lo establece el Régimen de Retención del IVA de acuerdo a lo establecido en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 de fecha 28 de febrero de 2005, publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.136 según el cual solo los contribuyentes especiales únicamente las personas jurídicas, tendrán que retener a sus proveedores de bienes y servicios el 75% o el 100% del débito fiscal

reflejado en sus facturas y enterarlo dentro de los plazos establecidos (primera o segunda quincena del mes).

En este sentido, los contribuyentes especiales que realicen transacciones gravables con IVA, estarán sujetos al pago anticipado de este impuesto por vía de retención y también entre contribuyentes especiales. De esta manera un contribuyente especial se ve en la obligación de retener un 75% o un 100% del IVA actuando como comprador de bienes muebles o receptor de servicios y también será sujeto de este mismo monto de retención cuando funja como un proveedor de un contribuyente especial, lo que implica que el contribuyente especial al actuar como adquirente de bienes o servicios tendrá que retener y enterar el 75% ó el 100% del débito fiscal en la quincena siguiente a la retención efectuada modificando el flujo de caja en los casos en que pagaba a sus proveedores con financiamiento de crédito de treinta, sesenta o más días, es decir, debe enterar el impuesto retenido antes de cancelar la factura.

Por otro lado, el contribuyente especial que actúa como proveedor del bien o prestador del servicio a los contribuyentes especiales será objeto de la retención de IVA, el cual pudiera verse afectado al retener un impuesto alto que solo podrá ser compensado en la declaración definitiva del IVA en el periodo en que le sea entregado por parte del agente de retención el comprobante de retención de IVA, vulnerando su derecho de recuperar y compensar totalmente ya que depende de un tercero para que sea validada una transacción, siendo esta ya anticipada por la vía de la retención.

La providencia administrativa N° 056 reconoce como créditos fiscales los impuestos retenidos, los cuales pueden ser compensados al final del periodo con los débitos fiscales. Esos montos retenidos y enterados pueden ser mayores al impuesto que posiblemente tenga que pagar el contribuyente una vez determinada la cuota tributaria, lo que configura el excedente de créditos fiscales por retenciones

acumuladas y que el contribuyente especial al pasar más de tres periodos en esa misma situación podrá solicitar a la administración tributaria su devolución a través de la vía de reintegro y/o compensación; pero, ante esta situación el contribuyente pudiera estar en pagos de anticipos mayores que la cuota tributaria determinada en cada periodo, asumiendo una carga en exceso no prevista en la ley. Así también, su situación de flujo de caja seguiría afectada ya que la administración tributaria no cuenta con un mecanismo de reintegro y/o compensación expedito e inmediato.

En la presente investigación, los contribuyentes calificados como especiales con domicilio en el municipio Libertador del estado Mérida para el periodo 2009-2010, están representados por distintas actividades económicas siendo el grupo de la actividad “construcción” el que mayor número de contribuyentes contiene, razón por la cual se decidió trabajar sobre este grupo a los fines de poder detectar los efectos de la calificación de contribuyente especial en la representación más numerosa de contribuyentes. Así también, es importante precisar que se trata de contribuyentes ordinarios del IVA los cuales actúan como agentes de retención de IVA y a la vez son objeto de retención por parte de sus proveedores.

En los últimos años se han creado disposiciones legales, normas, resoluciones, providencias y se han implementado sistemas informáticos hacia los contribuyentes especiales a fin de mejorar los sistemas de recaudación e introducir mecanismos de control.

El contribuyente especial en su desempeño, actuando como agente de retención del IVA, requiere contar con un personal actualizado y calificado en materia tributaria que le responda en lo concerniente a la preparación de las declaraciones quincenales de las retenciones de IVA efectuadas en formatos electrónicos a través del portal fiscal www.seniat.gob.ve.

Así mismo, estos contribuyentes o, en todo caso, su personal debe mantener un control sobre las compras realizadas y/o servicios recibidos ya que la norma establece la obligación de realizar dichas declaraciones de retenciones de IVA sobre las facturas recibidas o en el momento del abono en cuenta, lo que ocurra primero.

Finalmente, preparar a sus proveedores los comprobantes de retención de acuerdo a lo establecido en la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 de fecha 28 de febrero de 2005, en su artículo N° 18, donde los agentes de retención están obligados a entregar a los proveedores un comprobante de cada retención de impuesto que les practiquen.

De todo lo anterior se desprende el hecho de que estos contribuyentes deben mantener registros contables, pudiéndole generar gastos de índole administrativos y/o financieros, con el objeto de dar cumplimiento a los deberes formales reglamentados en dicha providencia.

Por otra parte, los sujetos pasivos del IVA tienden a ser cuidadosos con el proceso de determinación y cumplimientos de deberes formales asociados a este impuesto, ya que la omisión o evasión dolosa o no, podrían acarrear sanciones pecuniarias y/o cierre del establecimiento comercial.

En atención a las consideraciones anteriores, la presente investigación persigue analizar los efectos de la calificación contribuyente especial en los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado del sector construcción en el Municipio Libertador del estado Mérida, para el periodo 2009-2010, para lo cual se propone contestar las siguientes interrogantes:

- ¿Cuáles son las leyes y normas relacionadas aplicadas a los contribuyentes especiales en materia de IVA?

- ¿Cuáles son los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes especiales?
- ¿Cuáles son los efectos derivados de la calificación contribuyente especial de los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, para el periodo 2009-2010?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar los efectos de la calificación “contribuyente especial” en los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado en el sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, para el periodo 2009-2010.

Objetivos Específicos

1. Examinar las leyes y normas aplicadas a los contribuyentes especiales en materia de IVA.
2. Describir los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes especiales.
3. Determinar los efectos derivados de la calificación “contribuyente especial” de los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, durante el periodo 2009-2010.

Justificación e Importancia de la Investigación

En Venezuela se han diseñado formas de organizar y segmentar al universo de los contribuyentes especiales, partiendo de que el mayor porcentaje de recaudación de las obligaciones tributarias proviene de un determinado grupo calificado como especial.

Esta importancia del Contribuyente Especial en la recaudación la reflejan las cifras aportadas por el SENIAT, las cuales son muy significativas. Para el año 2009 las rentas internas por concepto de tributación de personas naturales y jurídicas fueron equivalentes a un 11,74 % del Producto Interno Bruto, de los cuales el 6,28% correspondieron a la recaudación proveniente de los Contribuyentes Especiales, lo que representa mas del 50% de la recaudación total (SENIAT, 2009).

Así también, en términos de recaudación de las rentas internas por concepto de tributación de las personas naturales y personas jurídicas, se alcanzó la cantidad de Bs. 1.262.043.320 y por parte de contribuyentes especiales alcanzó la cantidad de Bs. 1.098.058.468, lo que representa un 53,47 % del total de la recaudación.

Inicialmente la recaudación por concepto de contribuyentes especiales en la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes, era aportada por los contribuyentes especiales con domicilio fiscal en el estado Táchira. Sin embargo la Región Los Andes está comprendida además por los estados: Mérida, Barinas y Trujillo, los cuales dentro de la estructura organizativa del SENIAT, por ser estados dependientes de una gerencia regional, son denominados “sectores”. De acuerdo a la planificación tributaria y con la mira a incrementar la recaudación, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes con el apoyo de la Superintendencia y la Intendencia de Tributos Internos, extendió la aplicabilidad del Decreto N° 863 hacia los sectores, iniciándose el sector Mérida con el área de contribuyentes especiales en septiembre de 2009.

Si bien es cierto que la existencia de contribuyentes especiales es conocida a nivel nacional desde su creación en la Región Capital (1994), no es menos cierto que la aplicabilidad de las normativas y exigencias por parte de la administración tributaria solo puedan ser manifiestas al momento en que las mismas sean llevadas a cabo. Todo esto conlleva a un sujeto activo y un sujeto pasivo en evolución, dependiendo de un recurso humano formado con capacidades técnicas-académicas que se interrelacionen en la efectividad de la partes.

Por tal razón, se considera de interés el estudio de los efectos que se producen sobre los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado en el sector construcción, al ser incorporados al área de contribuyentes especiales del sector Mérida, tanto para los propios contribuyentes, como para quienes actúan como asesores en la materia y para la misma administración tributaria.

En atención a lo planteado, se considera pertinente realizar una investigación que se justifica desde el punto de vista teórico, por cuanto contribuye a esclarecer opiniones, críticas o posiciones admitidas o no, a tenor de una calificación de un sujeto pasivo como contribuyente especial, lo que representa un aporte como material bibliográfico en las sucesivas investigaciones relacionadas.

Delimitación y Alcance

La presente investigación tendrá como propósito analizar los efectos de la calificación “contribuyente especial” en los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado del sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, para el periodo 2009-2010, a partir de un diseño de investigación documental, que implica la revisión de fuentes bibliográficas y legales y un diseño de investigación de campo, a fin de determinar los efectos generados sobre los sujetos pasivos del IVA calificados como contribuyentes especiales; para ello se pretende aplicar un cuestionario a una muestra intencional de contribuyentes especiales sector construcción situados en el

Municipio Libertador del referido estado, a fin de evaluar sus percepciones y mostrar los efectos de esta medida.

El estudio será desarrollado en el Municipio Libertador del estado Mérida, abarcando la información desde septiembre de 2009, cuando se inició la calificación de este tipo de contribuyente y la investigación se extiende hasta diciembre de 2010, debido al incremento acelerado de la calificación de esta figura jurídica en el municipio, otorgando este hecho una mayor amplitud al proyecto de investigación, por cuanto genera significativos aportes al sector empresarial y a la administración tributaria.

En relación a la escogencia del Municipio Libertador del estado Mérida, para llevar a cabo la investigación se debe señalar el fácil y rápido acceso a la información; adicionalmente la investigadora habita y labora en dicha localidad.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación

Según Arias (2006), los antecedentes de la investigación reflejan los avances y el estado actual del conocimiento en un área determinada y sirven de modelo para futuras investigaciones. Su importancia radica en el sustento y consistencia que le conceden a la investigación, constituyendo el punto de partida para llevar adelante su desarrollo.

Se encontraron investigaciones vinculadas a los contribuyentes especiales, realizadas en circunscripciones distintas al estado Mérida, cuyos autores y principales aportes se citan a continuación:

Bohórquez (2003) en el trabajo titulado: “Efectos financieros y administrativos causados por las retenciones del impuesto al valor agregado en los contribuyentes especiales”, concluyó que, la providencia administrativa que designa a los contribuyentes especiales agentes de retención del IVA, vulnera el principio constitucional de la capacidad contributiva ya que las retenciones representan un enorme peso financiero por los gastos ocasionados y por el impacto negativo en el flujo de caja, por ello, sugiere a los contribuyentes especiales la solicitud de revisión por parte de la administración tributaria del porcentaje de retención a aplicar. Esta investigación constituye un antecedente importante por cuanto pone de manifiesto el comportamiento del contribuyente especial a una norma establecida.

Escorcio (2007), en el trabajo que tituló: “Cumplimiento de los deberes formales y materiales de los contribuyentes especiales del impuesto al valor agregado”, se propuso orientar e informar a los contribuyentes especiales de las obligaciones tributarias a que están sujetos para evitar de esta manera sanciones por incumplimientos de los deberes formales y materiales, teniendo como herramienta la auditoría tributaria. Para ello toma como caso de estudio a la empresa “Servicios y Proyectos Industriales C.A” (SERPROINCA) donde propone un sistema de control interno, concluyendo que el cumplimiento de los deberes formales y materiales exige una mayor dedicación y esfuerzo por parte del contribuyente, lo que implica que éste tenga un control interno que le permita mantenerse sobre una base actualizada para poder asumir las obligaciones tributarias.

La citada investigación representa un antecedente relevante, por cuanto señala los deberes formales y materiales al que está obligado un contribuyente especial, concluyendo que la mayor parte de las multas y sanciones se debe a la falta de conocimiento por parte del contribuyente, por lo que se hace necesario la implementación de un sistema de control interno.

Mattar (1998), en la investigación titulada: “Efectos que se producen sobre los sujetos pasivos al ser incorporados a la división de contribuyentes especiales en la región centro occidental”, concluyó que las diferencias entre un contribuyente ordinario y un contribuyente especial son las nuevas obligaciones tributarias que estos últimos deben cumplir, entre las cuales se encuentran: las modalidades de fechas de presentación, plazos y lugares de pago. Esta investigación es un antecedente importante por cuanto señala las obligaciones que tienen los sujetos pasivos al ser incorporados como contribuyentes especiales, lo que enmarca una situación que bien pudiera darse en la presente investigación.

Bases Teóricas

A continuación se exponen los aspectos teóricos que fundamentan las variables en estudio, y con las que se pretende explicar elementos conceptuales vinculados a la presente investigación:

Tributos

Los tributos tienen su fundamento legal en el artículo 133 de la Constitución Nacional, según el cual toda persona debe coadyuvar a sufragar los gastos públicos del Estado a través del pago de impuestos, tasas y contribuciones. Sin embargo el legislador no define de manera explícita el concepto de Tributo, razón por la cual vale la pena citar lo planteado por los siguientes autores:

Según Moya (2006), “los tributos se definen como prestaciones de dinero exigidas por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, para poder cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.” (p.208)

Por su parte, Sáinz de Bujaranda, citado por Villegas (2005), señala:

Se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria, habitualmente pecuniaria, establecida por la ley, a cargo de personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados (Sistema de Derecho Financiero, t. I, vol. II, p.22). (p.153)

De las dos definiciones citadas anteriormente, se puede inferir que los tributos son prestaciones pecuniarias, no pagaderas en especies según la legislación venezolana, que exige el Estado mediante su poder de coerción, a los contribuyentes que comentan un hecho calificado como imponible, cuyo fin primordial es coadyuvar a financiar el gasto público que realiza la Nación para cumplir con los fines que le

son propios, como seguridad, defensa, salud, educación, vialidad, obras públicas, entre otros.

Principios del Sistema Tributario

La Constitución Bolivariana de Venezuela, es la que le da al Estado las bases para desarrollar un sistema jurídico tributario, la cual está enmarcada en unos principios que son los que rigen las actividades de la Hacienda Pública Nacional. Así tenemos:

Principio de Igualdad

Previsto en el artículo 21 de la Constitución Nacional, el cual establece que todas las personas son iguales ante la ley, por tanto no se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, condición social, entre otras. Este principio establece que ante la imposición de una ley y dependiendo de la capacidad contributiva, se debe dar un tratamiento igual para todos, sin importar el carácter del individuo.

Principio de Justicia Tributaria

Previsto en el artículo 316 de la Constitución Nacional, el cual expone que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del contribuyente. Para ello se debe tomar en cuenta el principio de progresividad, que se refiere al incremento progresivo de la alícuota impositiva a medida que se incremente el valor del enriquecimiento gravado; es decir, los contribuyentes que perciban mayores ingresos o posean una mayor capacidad contributiva, deben realizar un desembolso mayor por concepto de pago de tributos.

Por su parte Pittaluga (2006), define la justicia en el Derecho Tributario de la siguiente forma: “la justicia significa que cada quien debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, según sus posibilidades” (p.58)

Es necesario que exista una conexión entre el principio de justicia tributaria y la capacidad contributiva del contribuyente, lo que implícitamente conlleva a considerar la capacidad económica del mismo.

Principio de Legalidad Tributaria

Previsto en el artículo 317 de la carta magna, según el cual no podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no se encuentre prevista en la ley; tampoco se podrán conceder exenciones, rebajas u otros incentivos fiscales, a menos que se encuentre previsto en la ley que cree el tributo correspondiente.

La legalidad constituye la base fundamental en el derecho tributario. La máxima latina *nullum tributum sine legem* determina que para que un tributo sea considerado como tal debe estar contenido en una ley, de lo contrario no es tributo y sólo el legislador puede crear el tributo y todos los elementos estructurales de éste, sin poder delegar esa tarea en otros órganos del Poder Público.

Por su parte, el Código Orgánico Tributario, en su artículo 3° consagra este principio en estos términos:

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.
4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

Principio de la No Confiscatoriedad

La función de este principio es para garantizar que el Estado no exija el pago de un tributo por medio de la apropiación de bienes muebles o inmuebles que pertenezcan a terceros. A los efectos de comprender mejor este principio tributario, se cita lo contemplado en la Constitución Nacional en los artículos 115 y 116:

Artículo 115. Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.

Artículo 116. No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes.

En los extractos de la carta magna citados anteriormente, se consagra el derecho a la propiedad privada, asegurando su uso, goce, disfrute y disposición; por tanto, el Estado no podrá confiscar de manera arbitraria los bienes pertenecientes a terceros, excepto los casos previstos en la ley, que impliquen delitos o ilícitos en contra del patrimonio público.

Al respecto Ruan (2001), señala:

Con esta norma prohibitiva, el Poder Constituyente reconoce que los tributos, aunque no tengan naturaleza sancionatoria, podrían tener el efecto práctico de una confiscación, es decir, de una apropiación ilegítima por parte del Fisco del patrimonio de los ciudadanos, cuando exceden los límites de la razonabilidad de la exacción, por caer en desproporción entre las cargas impuestas y la capacidad económica del contribuyente, por no haber correspondencia entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo, por sustraer una parte substancial del valor del capital o de la renta o de su esencia o en cualquiera de sus atributos. (p.92)

Principio de la Generalidad

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

El Estado requiere que toda persona, natural o jurídica teniendo capacidad contributiva se circunscriba a las situaciones previstas en la ley; de esta manera la carga de los gastos públicos podrá ser distribuida equitativamente entre quienes puedan soportarla.

Ruan (2001), enfatiza el carácter general del deber de tributar y de los tributos, cuando establece categóricamente que “toda persona tiene deber de coadyuvar los gastos públicos mediante el pago de los tributos, a través de las tres especies conocidas por la ciencia tributaria: impuestos, tasas y contribuciones especiales” (p.85)

Clasificación de los Tributos

El artículo 12 del Código Orgánico Tributario expresa lo siguiente: “están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1.”

El citado artículo se refiere a los Tributos que regula el Código Orgánico Tributario, indicando el legislador de manera implícita que éstos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones.

En referencia a lo planteado por Moya (2006), se pueden acotar las siguientes definiciones:

a. Los impuestos son transferencias que exige el Estado a partir de su poder coactivo a quienes estén en situaciones consideradas como hecho imponible. Es importante destacar que la cancelación de impuestos por parte del contribuyente no implica una contraprestación directa de servicios.

Villegas (2005), lo define como el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos imponibles), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores.

b. Las tasas son desembolsos de dinero exigido, por el Estado, cuyo hecho generador se relaciona con una actividad o un servicio que el Estado presta a uno o varios ciudadanos. Por lo general lo recaudado se invierte en mejorar el servicio público.

Villegas (2005) considera que la tasa es el tributo cuyo hecho imponible está integrado por un hecho o circunstancia relativo al

contribuyente y por una actividad a cargo del Estado que se refiere o afecta en mayor o menor medida a dicho contribuyente.

En otras palabras, podemos decir que la tasa es la contraprestación en dinero exigida por el Estado para la obtención de un beneficio por parte del obligado.

c. Las contribuciones son erogaciones monetarias derivadas de beneficios individuales o colectivos en razón de la realización de obras públicas que incrementen el valor de un inmueble de un particular. También se incluyen las contribuciones parafiscales que son aquellas que persiguen un fin social, en el caso venezolano se pueden citar al IVSS, INCE, ley de paro forzoso, entre otras.

Para Villegas (2005) las Contribuciones Especiales son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de actividades especiales del Estado.

Clasificación de los impuestos

Existen diversas clasificaciones de los impuestos, sin embargo se indicará la de Moya (2206), debido a que resulta pertinente y relevante para el desarrollo de la presente investigación.

El autor considera que los impuestos pueden ser:

a. Directos: Son aquellos tributos que gravan el patrimonio o la riqueza del contribuyente, tomando en consideración la capacidad contributiva del mismo. En esta categoría se ubica el impuesto sobre la renta.

b. Indirectos: Son aquellos que gravan el gasto o consumo, así como la transferencia de riqueza, tomando como presunción la existencia de la capacidad contributiva. Por ejemplo: el Impuesto al Valor agregado.

c. Proporcionales: Son los que mantienen una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada; posee una alícuota única.

d. Progresivos: Son aquellos en que la alícuota aumenta a medida que se incrementa el monto gravado.

La Relación Jurídica Tributaria

Según Villegas (2005), la norma jurídica tributaria es el vínculo jurídico tributario que se entabla entre el fisco, como sujeto activo que pretende el cobro de un tributo, y un sujeto pasivo que está obligado al pago.

Por su parte Valdés (1996) señala que “el vínculo entre el Estado y el contribuyente es una relación jurídica y no una relación de poder” (p.76)

La obligación del sujeto pasivo (contribuyente) de pagar el tributo al sujeto activo (el Estado), encuentra su fundamento jurídico en la constitución Bolivariana de la República de Venezuela, establecido en el 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 (...)

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

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

Elementos de la Obligación Tributaria

Los elementos de la obligación tributaria son: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho imponible y la base imponible.

En los artículos 18 y 19 del Código Orgánico Tributario, se definen el sujeto activo y sujeto pasivo respectivamente, de acuerdo a las disposiciones establecidas en la ley. Así tenemos:

a. *El sujeto activo:* “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo.”. En otras palabras es el Estado en virtud de su poder de imperio, quien exige el pago del tributo.

b. *El sujeto pasivo:* “Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.” Expresado en otros términos, es el deudor de la obligación tributaria.

Como se desprende, el sujeto pasivo se divide en dos categorías: los contribuyentes y los responsables.

c. *Los contribuyentes:* Los define el artículo 22 del Código Orgánico Tributario: Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible. La condición de contribuyente, entonces puede recaer :

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

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

Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales.

d. Los responsables: Los define el artículo 25 del Código Orgánico Tributario como “los sujetos pasivos, que sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes”

e. Hecho imponible: Es el presupuesto de hecho previsto en la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. En el artículo 36 del Código Orgánico Tributario, se define de la siguiente manera: “El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Por su parte, partiendo del hecho de la definición de “contribuyente”, la ley de impuesto al valor agregado, establece tres modalidades de contribuyentes, según el grado de participación en el mecanismo utilizado para la aplicación del impuesto: Contribuyente ordinario, contribuyente formal y contribuyente ocasional.

f. La base imponible: Es el monto o valor numérico sobre el cual se le aplica el tipo de gravamen (tarifa o alícuota tributaria) para obtener el tributo correspondiente.

Bases Legales

Es importante considerar la revisión y análisis de las siguientes leyes, reglamentos, decretos y providencias las cuales son fundamentales en el desarrollo de la investigación.

Las normas jurídicas no se encuentran aisladas sino que están asociadas unas con otras, constituyendo un sistema. Este sistema funciona de manera escalonada de donde cada una de las capas o peldaños depende de la anterior (superior a ella) y su vez sostiene a las inferiores. Esta relación jurídica conlleva a un equilibrio que permite un escenario de seguridad y certeza.

Este sistema escalonado se le conoce como la pirámide de Kelsen y está ordenado de la siguiente forma:



Gráfico 1. Ordenamiento jurídico

Fuente: Molina, (2010).

Marco Constitucional

El artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas

públicas según la capacidad económica de los contribuyentes, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos. Aunado a esto, el artículo 317 dispone que ...”no podrá cobrarse impuesto, tasas, ni contribuciones que no estén establecidas en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes”.

Considerando lo indicado anteriormente, el sistema tributario venezolano tiene su base fundamental en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, estableciendo el marco jurídico y los principios que regirán los tributos.

Código Orgánico Tributario

El artículo 1 establece el ámbito de aplicación del Código Orgánico Tributario el cual dispone que será a los tributos nacionales y las relaciones jurídicas derivadas de ellos y de manera supletoria, también señala que será aplicable a los estados y Municipios.

En el mismo orden de ideas, el Código Orgánico tributario en su artículo 3 dispone que solo a la ley le corresponde regular las materias de crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributos, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.

Así también, el Título III, Capítulo II del señalado Código, contiene cuales son los ilícitos tributarios que se pueden originar bien sea de carácter formal, material, relativos a las especies fiscales y gravadas y con penas restrictivas de libertad, en relación a incumplimientos por parte del contribuyente, de los deberes y normas a que está obligado.

Deberes formales

Los sujetos pasivos tienen obligaciones de carácter formal, las cuales deben cumplir de acuerdo a las disposiciones establecidas en las leyes y demás normativas que regulan la materia tributaria.

En este sentido, el artículo 145 del Código Orgánico Tributario establece:

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

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

6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.
7. Comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.
8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

Además de estos deberes formales que consagra el Código Orgánico Tributario de 2001, existen los deberes formales relativos a la ley del IVA, en concordancia con los previstos en la Providencia Administrativa para los contribuyentes especiales.

El Impuesto al Valor Agregado

Se trata de un impuesto cuyo gravamen aplica sobre cada etapa del proceso productivo, de comercialización o de servicio hasta llegar al consumidor final, es decir sobre el valor añadido del bien en el ciclo económico corresponde al valor que el producto tiene en cada etapa menos el costo de los productos para finalmente llegar al consumidor final. No obstante no es el consumidor desde el punto de vista formal el sujeto pasivo, sino el productor, importador, industrial o comerciante; es por ello que este impuesto se trata de un impuesto indirecto.

El artículo 1 crea el impuesto al valor agregado (IVA) el cual grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, y que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes realicen las actividades definidas como hechos imponibles en esa ley.

El artículo 3 de la citada ley establece los hechos imponible cuando se realicen las actividades tales como: 1) la venta de bienes muebles y/o el retiro o desincorporación de bienes muebles realizado por los contribuyentes de este impuesto; 2) la importación definitiva de bienes muebles; 3) la prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país; 4) la venta de exportación de bienes muebles corporales; y, 5) la exportación de servicios.

Características del Impuesto al Valor Agregado

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

- a. General, por cuanto grava todas las transferencias o entregas de bienes y prestaciones de servicios, importaciones definitivas y exportaciones de bienes muebles y servicios, que no estén exentas o no sujetas, o que no hayan sido beneficiadas por la dispensa del pago del impuesto otorgada por el Ejecutivo Nacional de conformidad con la ley impositiva correspondiente.
- b. Indirecto, puesto que grava una manifestación indirecta de la capacidad económica; es decir, en la adquisición de bienes y servicios, o la importación de bienes se manifiesta la capacidad económica, no a través de la obtención de renta, sino a través del gasto de esa renta del consumo además, es calificado como un impuesto indirecto porque la carga del impuesto es traspasada al consumidor final al ser repercutida en la cadena de comercialización de los bienes y servicios gravados por el impuesto, tal como lo señala el artículo 29 de la ley del impuesto al valor agregado (IVA) del año 2007.
- c. Plurifásico y no acumulativo, porque grava todas las ventas efectuadas en todas las etapas del proceso de importación, producción y distribución, sin

que el monto pagado por éstas sea un elemento del costo del producto (excepto en los casos de productos exentos o cuando se trate de créditos fiscales de contribuyentes ordinarios que no fuesen deducibles al determinar el impuesto).

- d. Regresivo, como la mayoría de los impuestos a las ventas. Esta imposición no considera la capacidad contributiva o enriquecimientos gravables del consumidor final, sino la actividad a la cual está dirigida.
- e. Neutral, puesto que solo grava el valor añadido en cada una de las fases del proceso de comercialización o distribución y no el valor del impuesto más costo, por cuanto la carga impositiva se traslada hasta el consumidor final. En tal sentido, los impuestos de tipo valor agregado pueden perder este carácter cuando en el ciclo productivo se producen o comercializan bienes y servicios exentos, cuyo impuesto soportado debe ser incluido como parte del costo de los mismos, afectando el ciclo y la carga impositiva en estos rubros.
- f. Fácil de controlar para la Administración Tributaria, ya que con sólo revisar los deberes formales de los contribuyentes, tales como libro de compras y libro de ventas, facturas y declaraciones se pueden verificar rápidamente los cálculos y posteriores pagos del tributo para determinar si están acordes en ley, sin necesidad de hacer un análisis de fondo.

Los Contribuyentes en el Impuesto al Valor Agregado

En la ley de impuesto al valor agregado (IVA), se define a los contribuyentes de acuerdo al grado de participación que tenga dentro del sistema del IVA, de la manera siguiente:

a. Contribuyentes ordinarios:

El artículo 5 de la ley de impuesto al valor agregado establece:

Son contribuyentes ordinarios los importadores, vendedores, prestadores de servicio, y exportadores cuya actividad habitual significa la continua celebración de hechos imponible que dan nacimiento a una permanente relación jurídico-tributaria.

Estos contribuyentes ordinarios, deben cumplir con el pago mensual del tributo mediante el cálculo de la respectiva cuota tributaria, así como con los denominados deberes formales, es decir obligaciones contables y de facturación.

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

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

b. Contribuyentes Ocasionales

El artículo 6 de la ley de impuesto al valor agregado (IVA) establece que se trata de aquellos contribuyentes que solamente estarán bajo la obligación tributaria cuando realicen un solo hecho imponible, de forma eventual, no habitual en los casos de importaciones de bienes muebles corporales, y estarán sometidos únicamente al pago del tributo sin que tenga que cumplir con las demás obligaciones de un contribuyente ordinario, referidas a deberes formales.

c. Contribuyentes Formales

El artículo 8 de la ley de impuesto al valor agregado (IVA) define a los contribuyentes formales como aquellos sujetos que realizan exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas. Los contribuyentes en ningún caso estarán obligados al pago del impuesto. Los contribuyentes formales del IVA tienen establecidas sus obligaciones tributarias en la Providencia Administrativa N° SNAT/2003/1677, del 14/3/2003, reimpressa por error material en la gaceta oficial N° 37.677, de fecha 25 de abril de 2003, las cuales pueden resumirse en tres:

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

Los Agentes de Retención en la Relación Jurídico-Tributaria

El artículo 27 del COT establece que los agentes de retención son las personas designadas por la ley o por la administración tributaria, previa autorización

legal, que realicen funciones públicas o actividades privadas e intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente y luego enterarlo al Fisco.

El Hecho Imponible como Base para la Determinación de Impuestos

El Código Orgánico Tributario (2001) en su artículo 36 establece: “El hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

En el artículo 3 de la ley del IVA se constituyen como aspectos materiales del hecho imponible, los negocios jurídicos u operaciones, tales como, la venta, retiro o desincorporación de bienes muebles corporales, la importación definitiva de bienes muebles, la prestación a título oneroso de servicios independientes, la venta de exportación de bienes muebles corporales y la exportación de servicios.

Así también, en cuanto a la temporalidad del hecho imponible en el IVA, de acuerdo al artículo 13 de la ley del IVA:

Se entenderán ocurridos o perfeccionados los hechos imposables y nacida en consecuencia la obligación tributaria:

1. En las ventas de bienes muebles corporales el hecho imponible ocurre cuando se emita la factura o documento equivalente que deje constancia de la operación, se pague el precio, o desde que se haga la entrega real de los bienes, según sea lo que ocurra primero, y en caso de los entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente.
2. La importación definitiva de bienes muebles, en el momento que tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas.
3. En la prestación de servicios se dan varios supuestos, que son: a) En los casos de servicios de electricidad, telecomunicaciones, aseo urbano, transmisión de televisión por cable o por cualquier otro medio tecnológico, siempre que sea a título oneroso, desde el momento en

que se emitan facturas o documentos equivalentes por quien preste el servicio. b) En los casos de servicios de tracto-sucesivo, distintos a los mencionados en el literal anterior, cuando se emitan facturas o documentos equivalentes por quien presta el servicio o cuando se realice su pago o sea exigible la contraprestación total o parcialmente, según lo que ocurra primero. c) Los servicios prestados a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente. d) En los casos de prestaciones consistentes en servicios provenientes del exterior, tales como servicios tecnológicos, instrucciones y cualesquiera otros susceptibles de ser planteados o tutelados por legislaciones especiales que no sean objeto de los procedimientos administrativos aduaneros, se considera nacida la obligación tributaria desde el momento de recepción por el beneficiario o receptor del servicio. e) En todos los demás casos distintos a los mencionados en los literales anteriores, cuando se emitan las facturas o documentos equivalentes por quien presta el servicio, se ejecute la prestación, se pague o sea exigible la contraprestación, o se entregue o ponga a disposición del adquirente el bien que hubiera sido objeto del servicio, según lo que ocurra primero”.

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

Operaciones No Sujetas del Impuesto al Valor Agregado

La no sujeción se encuentra establecida en el artículo 16 de la ley de impuesto al valor agregado (IVA). El mismo establece la no sujeción se da en aquellos casos no gravados por el IVA, por causas de su propia naturaleza, tales como:

1. Importación no definitiva de bienes muebles, entendiéndose como aquella en la cual llega el bien, pero permanecerá en forma temporal y limitada en el país.
2. Ventas de bienes muebles intangibles o incorporeales, tales como: especies fiscales, acciones y bonos, cédulas hipotecarias, efectos mercantiles, facturas aceptadas, obligaciones emitidas por compañías anónimas, títulos y valores mobiliarios en general.
3. Préstamos en dinero.
4. Operaciones y servicios en general realizadas por los bancos, instituciones financieras y empresas de arrendamiento financiero, Fondos de Mercado monetario, Instituciones y Fondos de Ahorro, Fondos de Pensión, Retiro y

Previsión Social, Sociedades Cooperativas, Bolsa de Valores, Entidad de Ahorro y Préstamos, Bolsas Agrícolas.

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

6. Los servicios prestados bajo relación de dependencia.

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

Las Exenciones en el Ordenamiento Tributario Venezolano

El artículo 73 del C.O.T establece que la Exención “es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, otorgada por la ley”.

Las exenciones previstas en la ley del impuesto al valor agregado (IVA) están contempladas en su artículo 17 y son las siguientes:

1. Importación de Bienes:

- Exentos tales como: alimentos y productos para el consumo humano, fertilizantes, medicamentos y agroquímicos, combustible, aparatos médicos, libros, diarios y los insumos utilizados en la industria editorial.
- Donados en el extranjero a instituciones, corporaciones y fundaciones sin fines de lucro y a las universidades para el cumplimiento de sus fines propios.
- Billetes y monedas, efectuadas por el Banco Central de Venezuela; y los materiales o insumos para su elaboración
- Equipos científicos y educativos, requeridos por las instituciones públicas dedicadas a la investigación y docencia, así como los equipos médicos, de uso, tanto hospitalario como ambulatorios del sector público o las instituciones sin fines de lucro.

2. Importaciones realizadas en los Puertos y Zonas Libres.

3. Importaciones Realizadas por:

- Agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país. No obstante, esta exención se encuentra sujeta a la condición de reciprocidad.
- Instituciones y organismos internacionales a que pertenezca Venezuela y por sus funcionarios, cuando procediera la exención de acuerdo a los convenios internacionales suscritos por nuestro país.
- Instituciones u organismos que se encuentren exentos de todo impuesto en virtud de tratados internacionales suscritos por Venezuela.
- Viajeros, pasajeros y tripulantes de naves aeronaves y otros vehículos, cuando dichas importaciones estén bajo régimen de equipaje.

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

4. **Servicios Exentos:** - Transporte nacional de pasajeros, terrestre, acuáticos.

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

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

- Médico asistenciales, prestados por entes públicos o instituciones sin fines de lucro. - Entradas a parques nacionales, zoológicos, cuando se trate de entes sin fines de lucro, y a espectáculos artísticos, culturales, deportivos cuando no supere dos unidades tributarias. - Alimentación prestada a alumnos y trabajadores en restaurantes, comedores, cantinas de escuelas, centros educativos, empresas o instituciones similares en sus propias sedes. - Uso residencial de electricidad gas, agua, aseo urbano. - Telefonía prestada a través de teléfonos públicos. - Transporte de combustible derivados de hidrocarburos.

- Crianza de animales tales como: ganado bovino, caprino, aves y demás especies menores, incluyendo su reproducción y producción.

5. **Exenciones especiales:** - Vehículos, automóviles, naves, aeronaves, locomotoras y vagones, destinados al transporte público de personas.

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

La Cuota Tributaria y su Determinación

El impuesto causado a favor de la República, será el determinado por periodos mensuales a través del diferencial entre el monto del impuesto trasladado por el contribuyente en sus ventas de bienes o contraprestación de servicios gravados, durante el período de imposición (débito fiscal), y el monto del impuesto soportado con las compras, importaciones de bienes muebles o servicios que correspondan a costos, gastos o egresos propios de su actividad económica habitual (crédito fiscal). El resultado será la cuota tributaria del impuesto a pagar correspondiente al periodo de imposición (Artículo 32 de la ley de IVA).

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

Para el aprovechamiento de los créditos fiscales soportados por motivo de la adquisición o importación de bienes muebles o la recepción de servicios, éstos tienen que cumplir con las siguientes condiciones:

- Que se trate de un contribuyente ordinario.
- La operación que lo origine esté debidamente documentada, por una factura que cumpla con los requisitos.
- Que corresponda a costos, gastos o egresos propios de la actividad económica habitual del contribuyente.
- Que La alícuota aplicada coincida con la que es legalmente exigible.

Contribuyentes Especiales

El SENIAT es un servicio autónomo sin personalidad jurídica, con autonomía funcional técnica y financiera, al SENIAT le corresponde la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como todas las políticas fijadas por el Ejecutivo Nacional referente a tributos. Este organismo es el encargado de designar a

ciertos contribuyentes como sujetos pasivos especiales mediante providencia administrativa.

Según el glosario de tributos internos del SENIAT, los contribuyentes especiales son contribuyentes con características similares, calificados y notificados por la administración tributaria como tales, sujetos a normas especiales en relación con el cumplimiento de sus deberes formales y el pago de sus tributos en atención al índice de su tributación.

La Providencia Administrativa N° 0056 publicada en Gaceta oficial Extraordinaria de la Republica Bolivariana de Venezuela N° 38.136, designa a los contribuyentes especiales como agentes de retención del impuesto al valor agregado que establece en su artículo 1 que los mismos fungirán como agentes de retención del impuesto, cuando compren bienes muebles o reciban servicios de proveedores que sean contribuyentes ordinarios del IVA.

Las implicaciones de los Contribuyentes Especiales están referidas a lo siguiente:

- a. Tienen un calendario especial para cumplir sus obligaciones tributarias
- b. Tienen nuevos deberes formales, principalmente electrónicos
- c. Tienen que pagar los tributos solo en la oficinas receptoras de fondos nacionales autorizadas (Banco Industrial de Venezuela ó Banco del Tesoro)
- d. Adquieren el carácter de agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- e. Tienen un servicio de atención y orientación tributaria especial
- f. Deben consultar el Portal Fiscal del SENIAT periódicamente.

Decreto Mediante el Cual se Establece el Reglamento de Cumplimiento de Deberes Formales y Pago de Tributos para Determinados Sujetos Pasivos con Similares Características

La Administración Tributaria en uso de sus facultades deberá notificar a los sujetos pasivos como especiales mediante providencia administrativa, quedando éstos sujetos al cumplimiento de los deberes formales y pago de tributos señalados en el presente reglamento, Decreto N° 863, vigente a partir del 13 de octubre de 1995, publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 35.816.

Los sujetos pasivos calificados como especiales deberán presentar sus declaraciones en la oficina o dependencia de la Administración Tributaria de la jurisdicción de su domicilio fiscal a la cual haya sido atribuida la competencia efectuando los pagos respectivos en las fechas y conforme a las condiciones establecidas por la Administración Tributaria.

Providencia Sobre Sujetos Pasivos Especiales

La Providencia Administrativa N° 0685 de fecha 08 de febrero de 2007, publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.622, en su artículo 2 establece que podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la respectiva Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio fiscal, los siguientes sujetos pasivos:

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

laboren exclusivamente bajo relación de dependencia y hayan obtenido enriquecimientos netos iguales o superiores a siete mil quinientas unidades tributarias (7.500 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración del impuesto sobre la renta presentada.

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

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

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

A efectos de establecer los montos de ingresos brutos, ventas, prestación de servicios o enriquecimientos netos a los que se refieren los literales a y b del presente artículo, privará de ser el caso la estimación efectuada por la Administración Tributaria a partir de los procedimientos de verificación, fiscalización y determinación, así como la información obtenida por la Administración Tributaria de terceros con los que el sujeto pasivo especial guarde relación.

e) Los sujetos que emitan o reciban Certificaciones de debito fiscal Exonerado, con exclusión de los sujetos pasivos calificados por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la región capital, conforme a lo dispuesto a esta Providencia.

Providencia Administrativa Mediante la Cual se Designan Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado – Sujetos Pasivos Calificados como Especiales

La Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 de fecha 28 de febrero de 2005, publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.136 en su artículo 1 establece que se designan responsables del pago del impuesto al valor agregado, en calidad de agentes de retención, a los sujetos pasivos, distintos a personas naturales, a los cuales el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) haya calificado como especiales.

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

A los efectos de esta Providencia se entiende por proveedores a los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado que vendan bienes muebles o presten servicios, ya sean con carácter de mayoristas o minoristas. como

responsables del pago del impuesto al valor agregado en calidad de agentes de retención, a los sujetos pasivos distintos de las personas naturales, a los cuales el SENIAT haya calificado como especiales.

Porcentajes de Retención Cálculo del Monto a Retener

La Providencia Administrativa SNAT/2002/0056 de fecha 28 de febrero de 2005, publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.136 establece en sus artículos 4 y 5 los porcentajes de retención del impuesto al valor agregado que deberán aplicar al momento del pago o abono en cuenta los contribuyentes especiales por las compras que realicen o los servicios que le presten.

El artículo 4 establece que el monto a retenerse será el setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto causado es decir, del monto determinado en la factura como el impuesto al valor agregado.

El artículo 5 establece que el monto a retenerse será el cien por ciento (100%) del impuesto causado es decir, del monto determinado en la factura como el impuesto al valor agregado, cuando:

- a) El monto del impuesto no esté discriminado en la factura o documento equivalente. En este caso la cantidad a retener será equivalente a aplicar la alícuota impositiva correspondiente sobre el precio facturado.
- b) La factura no cumpla los requisitos y formalidades dispuestos en la Ley del el Impuesto al Valor Agregado o en su Reglamento.
- c) El proveedor no esté inscrito en el Registro de Información Fiscal (RIF), o cuando los datos de registro, incluidos su domicilio no coincidan con los indicados en la factura o documento equivalente. En estos casos el agente de retención deberá consultar en la Página Web <http://www.seniat.gob.ve> a los fines de verificar que los referidos datos coinciden con los indicados en la factura o documento equivalente.
- d) El proveedor hubiere omitido la presentación de alguna de sus declaraciones del impuesto al valor agregado. En estos casos el agente de retención deberá consultar la

Página Web <http://www.seniat.gob.ve>.

e) Cuando se trate de las operaciones realizadas por los compradores o adquirientes de metales o piedras preciosas, cuyo objeto principal sea la comercialización, compra venta y distribución de metales de piedras preciosas

Exclusiones al Régimen de Retenciones

El artículo 3 de la Providencia Administrativa SNAT/2002/0056 de fecha 28 de febrero de 2005, publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.136 establece que no se practicará la retención del impuesto al valor agregado cuando:

1. Las operaciones no se encuentren sujetas al pago del impuesto al valor agregado, o cuando estén exentas o exoneradas del mismo.
2. El proveedor sea un contribuyente formal del impuesto.
3. Los proveedores hayan sido objeto de algún régimen de percepción anticipada del impuesto al valor agregado, con ocasión a la importación de los bienes. En estos casos, el proveedor deberá acreditar ante el agente de retención la percepción soportada.
4. Se trate de operaciones pagadas por empleados del agente de retención con cargo a cantidades otorgadas por concepto de viáticos.
5. Se trate de operaciones pagadas por directores, gerentes, administradores u otros empleados por concepto de gastos reembolsables, por cuenta del agente de retención, y siempre que el monto de cada operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T.).
6. Las compras de bienes muebles o prestación de servicios que vayan a ser pagadas con cargo a la caja chica del agente de retención, siempre que el monto de cada operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T.).
7. Las operaciones sean pagadas con tarjetas de débito o crédito cuyo titular sea el agente de retención.

8. Se trate de servicios de electricidad, agua, aseo y telefonía pagados mediante domiciliación a cuentas bancarias de los agentes de retención.
9. El proveedor de bienes y servicios gravados estuviera inscrito en el Registro Nacional de Exportadores y tenga derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación.
10. Las compras sean efectuadas por los órganos de la República, los estados y los municipios, que hubieren sido calificados como sujetos pasivos especiales por el Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera (SENIAT).
11. Las compras sean efectuadas por entes públicos sin fines empresariales, creados por la República, que hubieren sido calificados como sujetos pasivos especiales por el Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Oportunidad para Practicar las Retenciones

La providencia administrativa SNAT/2005/0056 de fecha 28 de febrero de 2005, publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.136 establece en su artículo 14 la oportunidad para practicar la retención. En tal sentido señala que “la retención del impuesto debe efectuarse cuando se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero”. Y, a su vez, menciona en su párrafo único “que se entenderá por abono en cuenta las cantidades que los compradores o adquirientes de bienes y servicios gravados acrediten en su contabilidad o registros”.

Una vez efectuada la retención por parte del agente de retención cuando compre un bien o sea receptor de un servicio, éste deberá entregar obligatoriamente al proveedor, un comprobante por la retención de impuesto que le practicó, a los fines de que el proveedor se descuenta el impuesto retenido de la cuota tributaria

determinada en dicho período tributario. Si el agente de retención efectúa más de una operación quincenal con el mismo proveedor, podrá optar por emitir un comprobante único en el cual se relacionen todas las retenciones efectuadas en dicho período. Para estos casos, el comprobante deberá entregarse al proveedor dentro de los tres (03) primeros días continuos del período de imposición siguiente.

Oportunidad para el Enteramiento

El artículo 15 la providencia SNAT/2005/0056 de fecha 28 de febrero de 2005, publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.136 establece que el impuesto retenido debe enterarse por cuenta de terceros, en su totalidad y sin deducciones de conformidad a los siguientes criterios:

1. Las retenciones que sean practicadas entre los días 1º y 15 de cada mes, ambos inclusive, deben enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles siguientes a la última de las fechas mencionadas, conforme a lo previsto en el párrafo único de este artículo.
2. Las retenciones que sean practicadas entre los días 16 y último de cada mes, ambos inclusive, deben enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles del mes inmediato siguiente. El párrafo único del mencionado artículo establece que a los fines del enteramiento previsto en los numerales anteriores deberá seguirse lo dispuesto en el calendario de declaraciones y pagos de los sujetos pasivos calificados como especiales.

El Régimen de Recuperación de Retenciones

Uno de las modificaciones más significativas de la providencia administrativa SNAT/2002/0056 de fecha 28 de febrero de 2005, publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.136 es el

procedimiento de Recuperación de las Retenciones Acumuladas, ya que la recuperación del impuesto retenido que sea superior a la cuota tributaria del periodo de imposición respectivo, el excedente no descontado, puede ser traspasado al periodo siguiente a los sucesivos hasta su descuento total. Si transcurridos tres (3) periodos de imposición aún subsiste algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar a solicitar la recuperación del saldo total o parcial del saldo acumulado, siempre y cuando las cantidades a recuperar hayan sido declaradas y enteradas por el agente de retención y se reflejen en el estado de cuenta del contribuyente. Sin embargo, se introducen ciertos requisitos que el contribuyente deberá cumplir para optar a este sistema de recuperación:

1. La recuperación deberá solicitarse ante la División de Recaudación de su domicilio y sólo podrá ser presentada una (1) solicitud mensual. Aquellos contribuyentes cuya solicitud contemple saldos acumulados correspondientes a periodos de imposición anteriores a la entrada en vigencia de la presente providencia administrativa, no podrán introducir nuevas solicitudes hasta tanto la Administración no se haya pronunciado sobre la misma.
2. Las solicitudes deberán ser debidamente sustentadas con los comprobantes que validen la existencia de dichas retenciones, incluso con las declaraciones y se deberá, además expresar la voluntad de compensar o ceder dichos créditos especificando, montos y cesionario, así como la deuda tributaria sobre la cual se realizará la imputación de los créditos.
3. La Administración Tributaria tendrá un plazo no mayor de treinta días (30) hábiles contados a partir de la fecha de la recepción definitiva de la solicitud, para contestar la petición de recuperación de los créditos originados por pagos en exceso y hasta de noventa días (90) hábiles para dar respuestas a las solicitudes que comprendan saldos acumulados en periodos anteriores a la entrada en vigencia de la providencia administrativa SNAT/2005/0056.

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

Providencia por la Cual se Establece la Obligación de Declarar por Internet a los Sujetos Pasivos Especiales

Según la providencia administrativa N° 0034 de fecha el 05 de mayo de 2009 publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.171, los sujetos pasivos calificados como especiales, deberán presentar electrónicamente las declaraciones correspondientes al impuesto sobre la renta, únicamente a través del portal fiscal la página web www.seniat.gob.ve. dentro de los plazos establecidos en el calendario de contribuyentes especiales.

Providencia Administrativa Mediante la cual se Establece el Calendario de Sujetos Pasivos Especiales y Agentes de Retención para el Año 2009 y Año 2010.

Las declaraciones de los sujetos pasivos calificados como especiales relativas al impuesto al valor agregado, definitivas y estimadas del impuesto sobre la renta, así como el enteramiento de los montos retenidos por los agentes de retención en materia de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, deberán ser presentadas y en su caso, efectuados los respectivos pagos según el último dígito del número de registro único de información fiscal, en las fechas de calendario que se señalan en la providencia.

Glosario de Términos

A continuación se encuentra un conjunto de términos en materia jurídica y tributaria vinculados con la presente investigación. Los conceptos que se presentan se

encuentran disponibles en el glosario de tributos internos, disponible en la página web del SENIAT.

Agente de Retención: toda persona designada por la ley que, por su función pública o en razón de su actividad privada, intervenga en actos, negocios jurídicos u operaciones en los cuales deba efectuar una retención, para luego enterarla al Fisco Nacional.

Código Orgánico Tributario: Fuente de derecho tributario en Venezuela. Norma jurídica rectora del ámbito tributario.

Comprobante de retención: Comprobante que están obligados a emitir los agentes de retención a los contribuyentes, por cada retención de impuesto que le practican, en la cual se indica, entre otros, el monto de lo pagado o abonado en cuenta y la cantidad retenida.

Contribuyente: Aquel sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho imponible. Dicha condición puede recaer en las personas naturales, personas jurídicas, demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho y entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y de autonomía funcional.

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

Deberes formales: Obligaciones impuestas por el Código Orgánico Tributario o por otras normas tributarias a los contribuyentes, responsables o determinados terceros.

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

Personas naturales: A efectos de la obligación tributaria, se consideran personas naturales a los seres humanos sujeto de derechos y obligaciones, las sociedades conyugales, las sucesiones indivisas y las herencias yacentes.

Potestad tributaria: Facultad que tiene el Estado en virtud de su poder de imperio, de crear tributos y exigirlos a todas aquellas personas sometidas a su ámbito espacial.

Relación jurídica tributaria: Vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el Fisco como sujeto activo que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo, que está obligado a dicha prestación.

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT): Órgano de ejecución de la administración tributaria nacional. Es un servicio autónomo sin personalidad jurídica, con autonomía funcional, técnica y financiera, adscrito al Ministerio de Finanzas, al cual corresponde la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduanera y tributaria fijadas por el Ejecutivo Nacional.

Sujeto activo de la obligación tributaria: Ente público acreedor del tributo.

Sujeto pasivo de la obligación tributaria: Sujeto obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Tributo: Prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público exige en ejercicio de su poder de imperio a los contribuyentes con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público. Se clasifican en impuestos, tasas, precios públicos, contribuciones especiales y exacciones parafiscales.

Cuadro 1

Operacionalización de variables

Objetivos específicos	Categoría o variable	Indicadores	Fuente	Instrumento de recolección de datos
1. Señalar las leyes y normas aplicadas a los contribuyentes especiales en materia de IVA	Evolución de las leyes y normas aplicadas a los contribuyentes especiales en materia de IVA	-Concepto -Fundamentos legales	-Constitución Nacional -Código Orgánico Tributario -Ley del impuesto al valor agregado y su reglamento -Providencias administrativas que regulan a los sujetos pasivos especiales	Registro de Observación Documental
2. Describir los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes especiales.	Deberes formales de los contribuyentes especiales	-Preceptos legales -Ámbito de Aplicación	-Código Orgánico Tributario -Ley de impuesto al valor agregado y su reglamento -Providencias administrativas que regulan los deberes formales de los contribuyentes especiales.	Registro de Observación Documental
3. Determinar los efectos derivados de la calificación contribuyente especial de los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, durante el periodo 2009-2010.	Consecuencias operativas de la calificación contribuyente especial.	-Conocimiento de Las Providencias. - Consecuencias de la calificación de contribuyente especial.	-Los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, durante el periodo 2009-2010.	Cuestionario Muestra intencional a 23 empresas del sector construcción

Fuente: Molina, 2010.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación

Según el propósito y alcance con que se aborda el estudio se puede afirmar que la presente investigación es de tipo analítica.

Bunge, citado por Hurtado (2007), define la investigación analítica como: “aquella que trata de entender las situaciones e intenta descubrir los elementos que componen cada totalidad y las interconexiones que dan cuenta de su integración”. (p. 104)

Se evidencia entonces que la presente investigación es de tipo analítica, con un enfoque cualitativo, cuyo propósito es el análisis de los efectos de la calificación “contribuyente especial” en los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado en el sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, para el periodo 2009-2010, con la finalidad de conocer las causas y consecuencias generadas en los contribuyentes que, por sus condiciones pasaron a formar parte de una base de datos de sujetos pasivos especiales, originándose controles y atenciones directas que no se evidenciaban en los contribuyentes del sector construcción con domicilio fiscal en el Municipio Libertador del estado Mérida antes de septiembre de 2009.

Diseño de la Investigación

El diseño se refiere a dónde y cuándo se recopila la información, de modo que se pueda dar respuesta a las interrogantes de la investigación de la manera más idónea posible.

Según Arias (2006), el diseño de la investigación se define como: “la estrategia general que adopta el investigador para responder al problema planteado. En atención al diseño, la investigación se clasifica en: documental, de campo y experimental” (p.26).

Hurtado (2007), en su obra titulada “El proyecto de investigación”, señala: “si las fuentes de información no son vivas, sino documentos o restos, el diseño es documental.” (p.148)

Arias (2006), define a la investigación de campo como “aquella que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios), sin manipular o controlar variable alguna, es decir el investigador obtiene la información pero no altera las condiciones existentes.” (p.20).

La investigación se inicia sobre la base de un diseño documental, revisando aspectos legales enmarcados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, leyes, decretos, providencias y resoluciones relacionados con los sujetos pasivos calificados como especiales y el cumplimiento de sus deberes formales.

Seguidamente, se dio lugar a otro paso como es el diseño de investigación de campo, ya que el mismo objeto de estudio sirve como fuente primaria de información para la investigadora y porque el propósito fundamental de la misma es analizar los efectos de la calificación de contribuyentes especiales en los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado del sector construcción domiciliados en el Municipio Libertador del estado Mérida.

Siguiendo el diseño de la investigación en el caso de análisis, se contemplan los siguientes pasos del método científico:

1. Elección y delimitación del tema o problema de investigación
2. Acopio de la información.

3. Aplicación del instrumento de recolección de datos
4. Organización y tabulación de los datos obtenidos.
5. Análisis e interpretación de los resultados.
6. Conclusiones y recomendaciones.

En el siguiente gráfico se muestra el tipo y diseño dentro del cual se enmarca la presente investigación:



Gráfico 2. Tipo de Investigación.

Fuente: Molina, 2010.

Población y Muestra

Tamayo (2003) define la población como “la totalidad del fenómeno a estudiar en donde las medidas de población poseen una característica común, la cual se estudia y da origen a los datos de la investigación” (p.254)

La población que se analizará en la presente investigación es el sector construcción de un municipio considerado la unidad primaria y autónoma de la organización político-territorial de la nación. De manera particular se trabajará con los contribuyentes especiales domiciliados en el Municipio Libertador del estado Mérida que, según el registro del SENIAT, suma a 178 contribuyentes especiales en total en el Estado Mérida, distribuidos en diversos sectores de actividad económica de los cuales 23 contribuyentes especiales corresponden al sector construcción. Para la aplicación del instrumento se escogió el muestreo no probabilístico intencionado, definido por la Universidad Santa María (1999) de la siguiente manera:

(...) Muestras No Probabilísticas: La elección de los sujetos u objetos de estudio depende del criterio del investigador: Entre algunas de ellas se tiene: a) Muestra Intencionada: exige un cierto conocimiento del universo a estudiar; el investigador escoge intencionalmente algunas características que considera típicas o representativas del fenómeno a estudiar, útiles en el estudio de casos;...”(p.23)

Atendiendo ese criterio, se seleccionó para efectos del estudio una muestra intencional constituida por las empresas del sector construcción ubicada en el municipio libertador del estado Mérida, previamente calificada por la administración tributaria (SENIAT), como contribuyentes especiales. Dichas empresas ascienden al total de veintitrés (23) contribuyentes especiales del sector construcción.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

En relación a la recolección de datos, Hurtado (2007) señala:

La medición en sentido amplio, es un proceso mediante el cual se perciben las características de los eventos y se clasifican, categorizar e interpretan dichas percepciones en función de una serie de reglas previamente establecidas. El proceso de medición requiere de la utilización de técnicas e instrumentos que permitan acceder a los datos necesarios durante la investigación. (p.151)

Una de las técnicas a emplear es la observación, que según Arias (2006) “consiste en visualizar en forma sistemática, cualquier hecho, fenómeno o situación que se produzca en la sociedad, en función de los objetivos de la investigación ya preestablecidos” (p. 69).

El instrumento asociado a esta técnica es el *registro de observación documental*, que permite interpretar lo acaecido en el entorno, así como leyes, reglamentos, decretos, providencias, entre otros. El citado instrumento facilitará la captación y registro de la información pertinente para el desarrollo de la investigación.

La segunda técnica a utilizar es la encuesta, la cual permite obtener información relativa a características predominantes de una muestra de sujetos en relación a un tema particular, mediante la aplicación de procesos de interrogación y registro de datos. El instrumento asociado a esta técnica es el *cuestionario*.

Según Munich y Ángeles (1998), el cuestionario se define como:

Un formato redactado en forma de interrogatorio en donde se obtiene información acerca de las variables que se van a investigar. Puede ser aplicado personalmente o por correo y en forma colectiva. El diseño del cuestionario habrá de fundamentarse en el marco teórico, la hipótesis, sus variables y los objetivos de la investigación. Cada pregunta que se incluya deberá estar relacionada con las variables indicadoras. Es muy conveniente que cuando se elabore el cuestionario, se tenga a la mano la operatividad de las variables, para asegurarse de que todos los indicadores están siendo investigados (p.56).

El cuestionario se diseñó para ser aplicado a una muestra intencional de contribuyentes especiales del sector construcción, domiciliada en el municipio Libertador del estado Mérida, para el periodo 2009-2010.

Validez de los Instrumentos de Recolección de Datos

De acuerdo con Sampieri, Fernández y Baptista (2003), "la validez en términos generales, se refiere al grado en que un instrumento realmente mide la variable que pretende medir" (p. 243).

Posterior al diseño de los instrumentos de recolección de datos, antes de aplicarlos de manera definitiva en la muestra seleccionada, es conveniente someterlos a prueba, con el propósito de establecer la validez y confiabilidad de éstos, en relación al problema investigado.

Los instrumentos de recolección de datos se sometieron a un proceso de validación de metodología, lenguaje y contenido. Esta validación fue realizada por tres (03) expertos, uno (01) en materia tributaria, uno (01) en metodología y uno (01) en lenguaje, con la finalidad de obtener juicios valorativos y las correcciones respectivas. La validez de contenido de los instrumentos se determinó relacionando los objetivos, variables, e indicadores con los ítems considerados en los instrumentos.

Técnicas de Análisis de Datos

Una vez aplicados los cuestionarios se procedió a tabular los resultados mediante cuadros de frecuencias y porcentajes con el propósito de realizar el análisis cuantitativo y cualitativo de los datos, de acuerdo con la cantidad de respuestas obtenidas en cada pregunta, para luego proceder a la interpretación y explicación de los resultados de la investigación y formulación de las respectivas conclusiones y recomendaciones.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS Y PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS

Este Capítulo contiene los resultados obtenidos mediante la aplicación de los instrumentos de recolección de información; los mismos se exponen tomando en consideración los objetivos específicos planteados.

A continuación se presentan los resultados obtenidos por la aplicación del Cuestionario dirigido a los sujetos pasivos especiales del impuesto al valor agregado del sector construcción, domiciliados en el municipio Libertador , los cuales se presentan mediante la utilización de cuadros de frecuencias y porcentajes, con sus respectivos gráficos, acompañados del análisis para cada una de las interrogantes; de igual manera se emplearon cuadros de frecuencias y porcentajes, con sus respectivos gráficos acompañados del análisis para cada una de las interrogantes.

Cuestionario Aplicado a los Sujetos Pasivos Especiales del Impuesto al Valor Agregado del Sector Construcción, Domiciliados en el Municipio Libertador

En primer lugar se consultó si el sujeto pasivo fue notificado mediante providencia administrativa, como contribuyente especial, obteniendo como afirmativa la respuesta.

En ese orden de ideas, se les consultó acerca de que una vez notificados como contribuyentes especiales fueron informados de que pasarán a ser agentes de retención de IVA con implicaciones que se describen a continuación y con los siguientes resultados:

Cuadro 2

Información acerca de ser agentes de retención de IVA, los contribuyentes especiales

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Retención del 75% del IVA, por adquisición de bienes o servicios	17	74
Declarar y pagar de manera quincenal las retenciones del IVA	5	22
Ninguna de las anteriores	1	4
TOTALES	23	100

Fuente: Elaboración propia (2010). Datos tomados de la aplicación del Cuestionario.

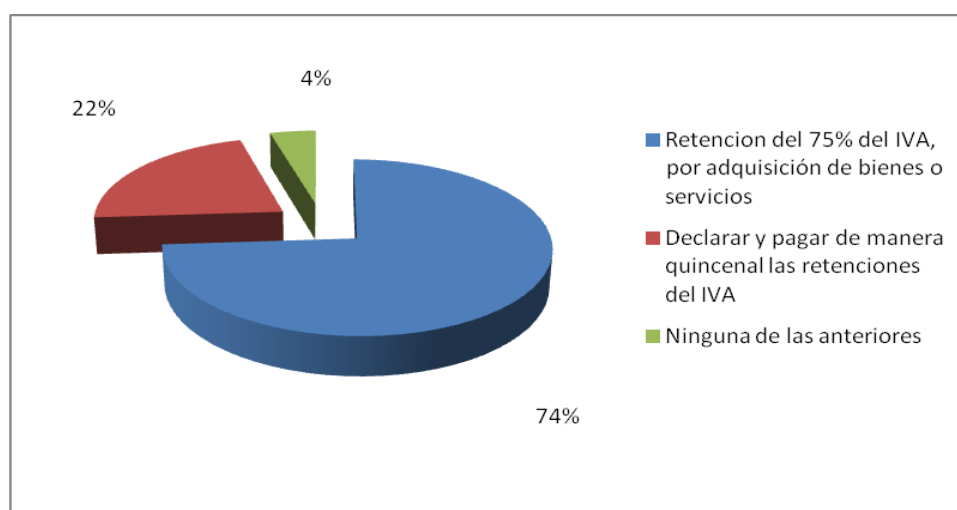


Grafico 3. Información acerca de ser agentes de retención de IVA, los contribuyentes especiales

Al consultar a los contribuyentes especiales si fueron informados al ser notificados que pasan a ser agentes de retención de IVA, lo que implica que del total encuestados 74% señalaron que deben realizar una retención del 75% del IVA, por adquisición de bienes o servicios, un 22% manifestaron que le fue informado sobre declarar y pagar de manera quincenal las retenciones de IVA y un 4% de los encuestados respondió ninguna de las anteriores.

Seguidamente se consultó a los contribuyentes que adicionalmente de los deberes formales a que está obligado sabe que como contribuyente especial también debe cumplir con otros deberes formales, obteniendo lo siguiente:

Cuadro 3

Otros deberes formales de los contribuyentes especiales

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Calendario especial para declaración y pago	14	61
Pagar los tributos solo en oficinas receptoras de fondos nacionales, asignadas	6	26
Actualización del registro de información (rif)	2	9
Deben consultar el portal fiscal del Seniat periódicamente	1	4
TOTALES	23	100

Fuente: Elaboración propia (2010). Datos tomados de la aplicación del Cuestionario.

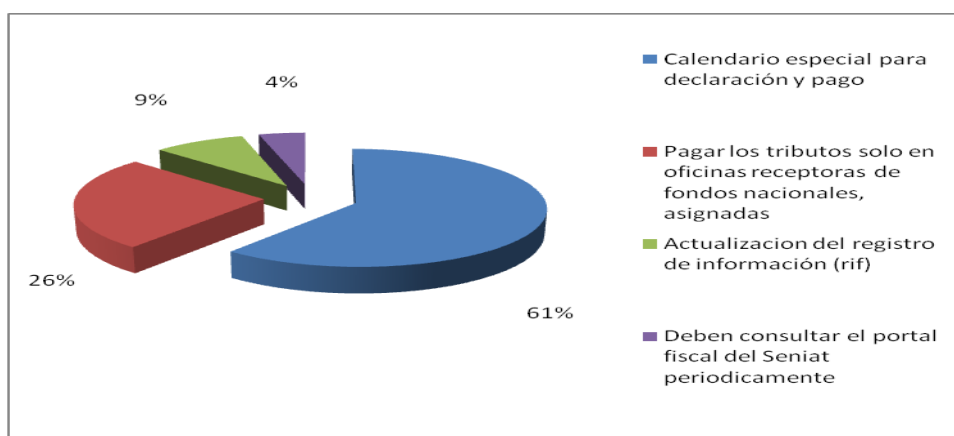


Gráfico 4. Otros deberes formales de los contribuyentes especiales

Del total de los encuestados se determinó que un 61% conocen que tienen un calendario especial para declarar y pagar, un 26% deben pagar los tributos solo en las oficinas receptoras de fondos nacioness asignadas, un 9% deben actualizar el rif y un 4% debe consultar el portal fiscal del Seniat periodicamente.

Posteriormente se consulto a los contribuyente si consideraba que con la calificación de contribuyentes especiales contribuia a varias interrogantes de los cuales se obtuvieron los siguientes resultados:

Cuadro 4

Contribuye la calificación de contribuyentes especiales

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Mayores niveles de recaudación	12	52
Mayor Control al Contribuyente	10	43
Fomentar la cultura tributaria	1	4
Otros, especifique	0	0
TOTALES	23	100

Fuente: Elaboración propia (2010). Datos tomados de la aplicación del Cuestionario.

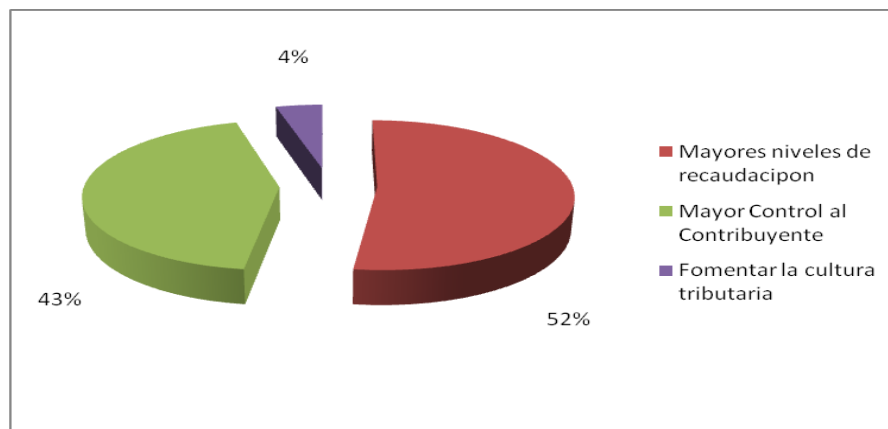


Gráfico 5. Contribuye la calificación de contribuyentes especiales

Al consultar a los contribuyentes si la calificación de contribuyentes especiales contribuye, se pudo conocer que del total encuestados 52% a mayores niveles de recaudación, 43% a mayor control del contribuyente y 4% a fomentar la cultura tributaria.

En cuanto al conocimiento que tienen los contribuyentes de la existencia de un área de contribuyentes especiales en el sector Mérida, y considerando que se han cubierto las expectativas a los usuarios a que estaría atribuido, por lo que se tienen los siguientes resultados:

Cuadro 5

Atencion del area de contribuyentes especiales a los usuarios

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
La atención es directa y personalizada	13	57
El área mantiene un personal calificado	9	39
Las charlas informativas dictadas	1	4
Indiferente	0	0
Otros	0	0
TOTALES	23	100

Fuente: Elaboración propia (2010). Datos tomados de la aplicación del Cuestionario.

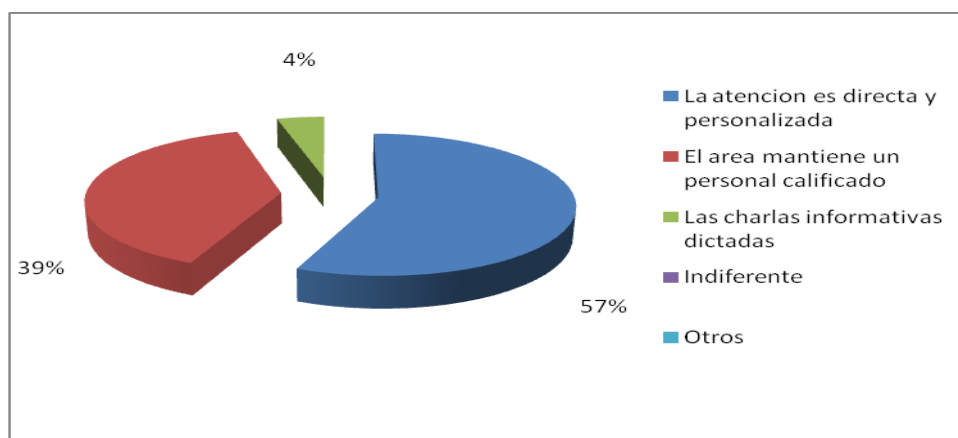


Grafico 6. Atencion del area de contribuyentes especiales a los usuarios

En cuanto a las expectativas de los contribuyentes especiales respecto a los funcionarios del area del sector Mérida estaria atribuido 57% a la atención directa y personalizada, 39% a que el area mantiene un personal calificado y 4% a las charlas informativas dictadas.

Con relación al cumplimiento con las obligaciones tributarias como contribuyente especial que ha sido necesario en su empresa obteniendo los siguientes resultados:

Cuadro 6

Obligaciones tributarias de los contribuyentes especiales su incidencia

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Contratar un(a) contador(a) actualizado(a)	6	26
Incremento de nomina para actividades tributarias	7	30
Nuevos equipos tecnológicos y sistemas	10	43
Indiferente		0
Otros		0
TOTALES	23	100

Fuente: Elaboración propia (2010). Datos tomados de la aplicación del Cuestionario.

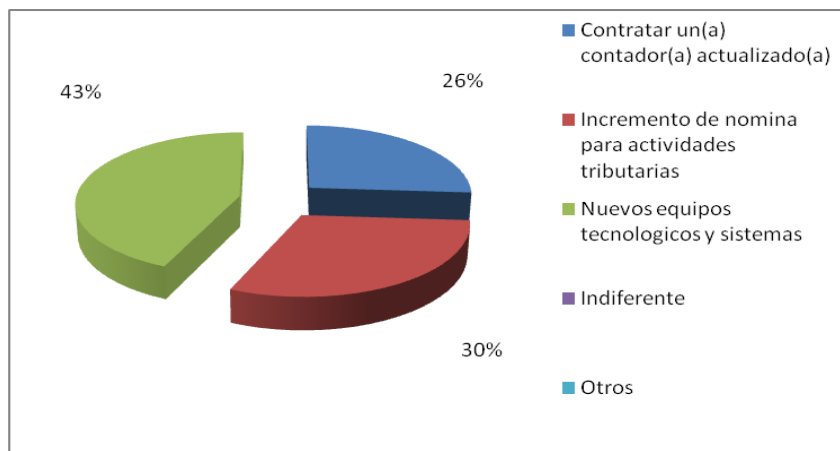


Grafico 7. Obligaciones tributarias de los contribuyentes especiales su incidencia

En cuanto a las obligaciones tributarias como contribuyente especial que ha sido necesario para su empresa: Contratar un(a) Contador(a) actualizado(a) estaría atribuido 26%, incremento de nomina para actividades tributarias sobre el 30% y en nuevos adelantos tecnologicos y sistemas estaria en un 43%.

Al consultar al contribuyente si con la calificación de contribuyente especial su empresa pudiera verse afectada en las situaciones que se señalan a continuación y de las cuales se obtuvieron los siguientes resultados:

Cuadro 7

Afectación de la calificación de contribuyente como especial

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Flujo de caja	15	65
Pago de impuesto anticipado	8	35
Agencias bancarias asignadas distantes del domicilio fiscal	0	0
Otros		0
TOTALES	23	100

Fuente: Elaboración propia (2010). Datos tomados de la aplicación del Cuestionario.

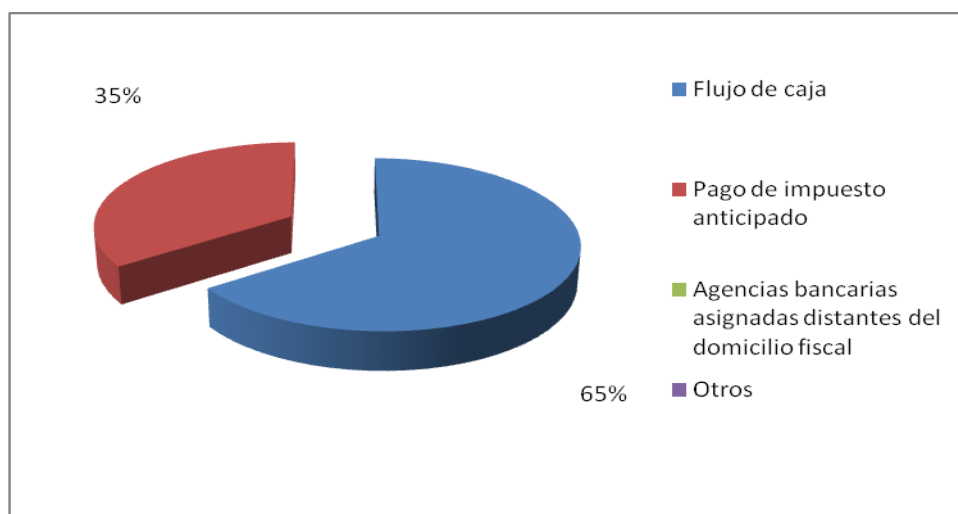


Grafico 8 Afectación de la calificación de contribuyente como especial

Al consultar a los contribuyentes si debido a la calificación de contribuyentes especiales su empresa se pudiera verse afectada, se pudo conocer que del total encuestados 65% en su flujo de caja y 35% pago de impuesto anticipado.

Finalmente se les consulto a los contribuyentes de que manera ha incidido la calificación de contribuyente especial en su empresa, obteniendo los siguientes resultados:

Cuadro 8

Incidencia de la calificación de contribuyente como especial

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
De manera favorable	8	35
De manera desfavorable	15	65
Es indiferente		0
Otros		0
TOTALES	23	100

Fuente: Elaboración propia (2010). Datos tomados de la aplicación del Cuestionario.

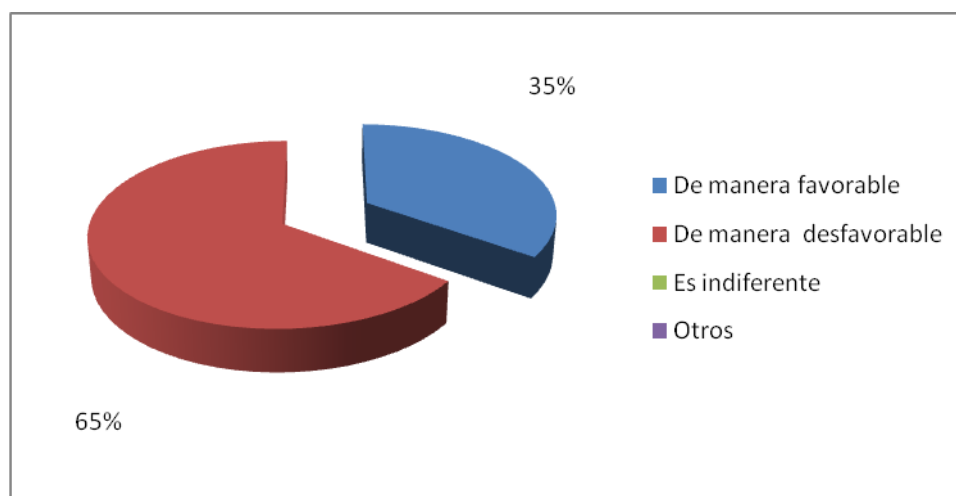


Grafico 9 Incidencia de la calificación de contribuyente como especial

Del total de los encuestados se determinó que un 35% conocen consideran de manera favorable y un 65% de manera desfavorable.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Una vez analizados los resultados obtenidos de la aplicación del Cuestionario dirigido a los contribuyentes especiales sector construcción del impuesto al valor agregado del Municipio Libertador del estado Mérida y la revisión documental, se presentan las siguientes conclusiones: Los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado afirmaron que fueron notificados mediante providencia administrativa de la calificación como contribuyente especial por parte de la administración tributaria y de los cuales se le informo que los mismos pasaron a ser agentes de retención del IVA, debiendo retener el 75% del IVA por la adquisición de bienes o servicios, declarar y pagar quincenalmente las retenciones de IVA, efectuadas. Así también, deben cumplir con otros deberes formales adicionales a los que vienen cumpliendo como contribuyentes ordinarios del IVA tales como: adaptarse a un calendario especial para declarar y pagar, pagar los tributos solo en oficinas receptoras de fondos nacionales asignadas, actualización del rif una vez calificados y consultar el portal fiscal de forma permanente.

La mayoría de los contribuyentes especiales encuestados opinaron que la calificación de contribuyente especial contribuye a mayores niveles de recaudación.

También se observó que los contribuyentes especiales consideran que los funcionarios del SENIAT del área de contribuyentes especiales del sector Mérida cubren sus expectativas debido a la atención directa y personalizada que reciben.

En cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, un 43% de los contribuyentes especiales consideran que han tenido que recurrir a la inversión de nuevos equipos tecnológicos y de sistema, un 30% en incremento de nomina para actividades tributarias y 26% en contratación de contador actualizado en materia tributaria.

En cuanto a la consideración de que los contribuyentes especiales deberían contar con personal profesional calificado en su empresa, los mismos respondieron afirmativamente ya que contribuirá en lo siguiente:

- Se evita cometer tantos errores.
- Se cumple con las obligaciones a tiempo.
- Se tiene mayor control a nivel administrativo.
- Se evita caer en la imposición de sanciones
- Facilidad en el manejo de sistemas y programas.

Seguidamente, se observó que un 57% de los contribuyentes especiales manifestaron que sus empresas se ven afectadas por la calificación de contribuyente especial en su flujo de caja ya que los anticipos de retenciones de IVA hacen que se pague un impuesto antes que la misma factura a la cual se le ha otorgado un crédito comercial, considerando a la vez que el porcentaje de retención del IVA de un 75% sobre la adquisición de compras o servicios es muy elevada.

En lo que respecta a la designación como contribuyente especial, el contribuyente manifestó que ha incidido de manera desfavorable en atención a que siente mayor presión en el cumplimiento de los deberes formales que son mas, mayor control y seguimiento por parte de la administración tributaria, la disponibilidad inmediata de un flujo de caja para atender a pagos anticipados de retenciones de IVA.

Recomendaciones

Una vez presentadas las conclusiones en cuanto a los efectos de la calificación contribuyente especial en los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, para el periodo 2009-2010, se presentan las siguientes recomendaciones:

Los contribuyentes especiales estudiados manifiestan la disposición de efectuar una buena planificación de forma que le permita cumplir con la responsabilidad asignada, de manera tal que cumplan con las retenciones, las declaraciones y pagos en el lapso y fecha correspondiente. Sin embargo, se ven afectados en sus flujos de caja por cuanto las retenciones de IVA siempre son adelantadas y el porcentaje (75%) es elevado vulnerando el principio constitucional de la capacidad contributiva. Por lo que se recomienda a la administración tributaria revisar el porcentaje de retención establecido ya que si bien la recaudación de tributos a través de impuestos indirectos es pieza clave para obtener ingresos permanentes, hay que adecuarlos a las necesidades y características de cada situación, estas no deben ser divorciadas de la realidad económica del país. Al mismo tiempo que los contribuyentes especiales deben de considerar el hecho de hacer llegar su preocupación ante la administración tributaria por la violación de sus derechos constitucionales, el cual establece el mismo texto son irrenunciables.

Finalmente, se recomienda al SENIAT seguir mejorando el sistema que ha Implementado para el Portal Fiscal, de manera que se pueda cubrir la demanda creciente de sus necesidades para estos contribuyentes, de manera efectiva y en el menor tiempo posible.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arias, F. (2006). *El Proyecto de Investigación*. Editorial Epísteme.
- Bohórquez, L (2003) *Efectos financieros y administrativos causados por las retenciones del IVA en los contribuyentes especiales*. Trabajo de Grado de Especialista en Contaduría no publicado, Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (2000). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5453 (Extraordinario). 24-03-2000.
- Código Orgánico Tributario. (2001). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 37305 (Extraordinario). 17-10-2001.
- Escorcio de A, K (2007). *Cumplimiento de los Deberes Formales y Materiales de los Contribuyentes Especiales del Impuesto al Valor Agregado*. Trabajo de Grado para optar al título de Especialista en Contaduría Mención Auditoría no publicado, Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado.
- Hurtado, J. (2007). *El Proyecto de Investigación. Metodología de la Investigación Holística*. (5ta. Ed.). Caracas-Venezuela. Fundación Servicios y proyecciones para América Latina.
- Jarach, D (1993). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires-Argentina. Editado por Gangallo.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. (2005). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38263 (Extraordinario). 01-09-05.

Ley de reforma parcial de la ley de impuesto al consumo suntuario y las ventas al mayor. (1996). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 36095 (Extraordinario). 27-11-96.

Mattar, J. (1998) *Efectos que se producen sobre los Sujetos Pasivos al ser incorporados a la División de Contribuyentes Especiales en la Región Centro Occidental*. [Resumen en línea] Trabajo de grado de especialidad no publicado. Universidad Nacional Yacambú, Barquisimeto. Disponible: www.ucla.edu.ve/dac/vjornadas/Ponencias/27/2702.PDF [Consulta: 2010: Febrero 23]

Moya, J. (2006). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (5ta ed.)*. Caracas-Venezuela. Mobilibros.

Pittaluga, L (2006). *Principios Constitucionales de la Tributación*. Editado por Caracas-Venezuela. Editorial Torino.

Providencia Administrativa N° 0685. Providencia sobre Sujetos Pasivos Especiales. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38622 (Extraordinario). 08-02-07.

Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056. Mediante el cual se designan Agentes de Retención del Impuesto al Valor agregado – Sujetos Pasivos Calificados como Especiales. *Gaceta Oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela*, 38136. (Extraordinario). 28-02-05.

Providencia Administrativa N° 0034. Mediante el cual se establece la obligación de declarar por Internet a los sujetos pasivos especiales. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 39171. (Extraordinario). 05-05-09.

Providencia Administrativa N° 0308, sobre el Calendario de sujetos pasivos especiales y agentes de retención para aquellas obligaciones que deben cumplirse para el año 2009. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 39087. (Extraordinario). 26-03-08.

Sol. J. (2004) Clasificación de los impuestos y el impuesto tipo Valor Agregado. En Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela. Asociación Venezolano de derecho tributario. Caracas

Reglamento Sobre el Cumplimiento de Deberes Formales y pago de Tributos para determinados Sujetos Pasivos con similares características. *Gaceta Oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela*, 35816, decreto N° 863. (Extraordinario). 13-10-95.

Sampieri, R; Fernández, C. y Baptista, P. (2003). *Metodología de la Investigación*. (3ra. Ed.). México-D.F. Editorial Mc Graw Hill.

Tamayo, M. (2003). *El proceso de la investigación científica*. México-D.F. Editorial Limusa.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2006). *Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales*. Caracas-Venezuela. Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador.

Valdés, C (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá- Colombia. Editado por Editorial Nomos S.A.

Villegas, H. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (9na ed.) Buenos Aires-Argentina. Editorial Astrea.

ANEXOS

ANEXO A

Cuadro 1 Operacionalización de Variables

Cuadro 1

Operacionalización de variables

Objetivo General: Analizar los efectos de la calificación contribuyente especial en los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, para el periodo 2009-2010.					
Objetivos específicos	Items	Categoría o variable	Indicadores	Fuente	Instrumento de recolección de datos
1. Enunciar las diferencias existentes entre los contribuyentes ordinarios y los contribuyentes especiales.	1-4	Diferencias entre contribuyentes ordinarios y especiales.	-Concepto -Fundamentos legales	-Constitución Nacional -Código Orgánico Tributario -Ley del impuesto al valor agregado y su reglamento -Providencias administrativas que regulan a los sujetos pasivos especiales -Glosario de términos del portal fiscal del SENIAT.	Registro de Observación Documental
2. Reconocer los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes especiales.	5-10	Deberes formales de los contribuyentes especiales	-Preceptos legales -Ámbito de aplicación	-Código Orgánico Tributario -Ley del impuesto al valor agregado y su reglamento -Providencias administrativas que regulan a los sujetos pasivos especiales.	Registro de Observación Documental

Objetivos específicos	Items	Categoría o variable	Indicadores	Fuente	Instrumento de recolección de datos
3. Determinar los efectos derivados de la calificación contribuyente especial en los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, durante el periodo 2009-2010.	1-15	Efectos de la calificación contribuyente especial en los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, durante el año 2009.	- Efectos de la calificación contribuyente especial en los sujetos pasivos del IVA.	Contribuyentes especiales sector construcción con domicilio fiscal en el Municipio Libertador del estado Mérida.	Cuestionario Muestra intencional 23 empresas del sector construcción
4. Detectar las fortalezas y debilidades del establecimiento del área de contribuyentes especiales en la oficina de tributos internos (SENIAT) del Municipio Libertador del estado Mérida	1-8	Fortalezas y debilidades del establecimiento del área de contribuyentes especiales en la oficina de tributos internos (SENIAT) del Municipio Libertador del estado Mérida.	-Fortalezas del establecimiento del área de contribuyentes especiales. -Debilidades del establecimiento del área de contribuyentes especiales.	Funcionarios del SENIAT que desempeñen sus funciones en el área de contribuyentes especiales del Municipio Libertador del estado Mérida.	Guía de Entrevista 4 funcionarios área contribuyentes especiales

Fuente: Molina, 2010.

Anexo B
Registro de Observación Documental

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIDAD EN CIENCIAS CONTABLES
MENTIÓN TRIBUTOS ÁREA: RENTAS INTERNAS

REGISTRÓ DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

Aspectos a observar:			
Ítems	Categoría: Señalar las leyes y normas aplicadas a los contribuyentes especiales en materia de IVA.	Fuente	Artículo/ Página
1	Definición de contribuyentes ordinarios	Ley del IVA	Art. 5°; pág. 28
2	Definición de los contribuyentes especiales	Providencia Administrativa N° 0685	Art. 32
3	Deberes formales de contribuyentes ordinarios	Código orgánico tributario	Art. 145; pág. 29
4	Deberes formales de los contribuyentes especiales	Código orgánico tributario; Providencia Administrativa N° 056; Providencia Administrativa N° 0069; Providencia Administrativa N° 0117; Providencia Administrativa N° 0073	Art 145; pág. 29, 31, 33, 34

Aspectos a observar:			
Ítems	Categoría: Describir los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes especiales.	Fuente	Artículo/ Página
5	Agente de retención del IVA	Código orgánico tributario Ley del IVA Reglamento del IVA Providencia administrativa 056	Art 27 Art 11 Art 5,58,59 Art 1
6	Calendario de contribuyentes especiales	Código orgánico tributario Providencia Administrativa N° 056 Providencia Administrativa N° 0069 Providencia Administrativa N° 0117	Art 40
7	Pagar en oficinas receptoras de fondos nacionales, asignadas	Código orgánico tributario Providencia Administrativa N° 056	Art 40
8	Registro de libros de compras y de ventas en forma electrónica	Providencia administrativa N° 056	Art 19
9	Actualización del registro de información fiscal (rif)	Providencia Administrativa N° 0073; Providencia Administrativa N° 056	- -
10	Consultar el portal fiscal de la pagina del Seniat	Providencia Administrativa N° 056	-

ANEXO C
Cuestionario

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIDAD EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN TRIBUTOS ÁREA: RENTAS INTERNAS

CUESTIONARIO

El cuestionario que a continuación se presenta contiene un conjunto de preguntas con alternativas de respuesta, con las cuales se persigue determinar los efectos derivados de la calificación contribuyente especial de los sujetos pasivos sector construcción del impuesto al valor agregado del Municipio Libertador del estado Mérida, periodo 2009-2010, y va dirigido a una muestra intencional no probabilística de contribuyentes especiales con domicilio fiscal en el Municipio Libertador del estado Mérida.

Los datos obtenidos a través de este instrumento serán tratados confidencialmente y sólo servirán para fines de la investigación. De la veracidad con que usted responda cada una de las interrogantes, dependerá la validez de los resultados de la investigación.

Agradeciendo de antemano su valiosa y gentil contribución.

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIDAD EN CIENCIAS CONTABLES, MENCIÓN TRIBUTOS

CUESTIONARIO

Categoría: *Efectos de la calificación contribuyente especial de los sujetos pasivos del sector construcción del impuesto al valor agregado del Municipio Libertador del estado Mérida, periodo 2009-2010*

A continuación se le presenta un conjunto de preguntas relacionadas con la categoría indicada, por favor seleccione con una equis “X” su respuesta.
Sea tan amable de leer cuidadosamente cada una de las preguntas seleccionando solamente una de las respuestas alternativas y exprese su opinión.

1. ¿Fue usted notificado mediante providencia administrativa como contribuyente especial por la administración tributaria?

SI ()NO ()
2. Si la respuesta es afirmativa ¿En el momento en que fue notificado como contribuyente especial, le fue informado que pasa a ser agente de retención del IVA? Lo cual implica:

Retención del 75% del IVA, por adquisición de bienes o servicios ()

Declarar y pagar de manera quincenal las retenciones del IVA ()

Ninguna de las anteriores ()
3. Además de los deberes formales a que está obligado, sabe que como contribuyente especial también debe cumplir con otros deberes formales, tales como:

Calendario especial para declaración y pago ()

Pagar los tributos solo en oficinas receptoras de fondos nacionales

Asignadas ()

Actualización del registro de información fiscal (rif) ()

Deben consultar el portal fiscal del seniat periódicamente ()
4. Considera usted que con la calificación de contribuyentes especiales se contribuye a:

- a) Mayores niveles de recaudación ()
 - b) Mayor control al Contribuyente ()
 - c) Fomentar la cultura tributaria ()
 - d) Otros, Especifique: ()
-
-

5. ¿Existe en el SENIAT sector Mérida un área de contribuyentes especiales, si considera que los funcionarios de dicha área han cubierto las expectativas como usuario, esta estaría atribuido a:

- La atención es directa y personalizada ()
 - El área mantiene un personal calificado ()
 - Las charlas informativas son dictadas con frecuencia ()
 - Otros, especifique: ()
-
-

6. Para cumplir con las obligaciones tributarias como contribuyente especial ha sido necesario para su empresa:

- Contratar un(a) Contador(a) actualizado(a) ()
 - Incremento de nómina para actividades tributarias ()
 - Nuevos equipo tecnológicos y sistemas ()
 - Todas las anteriores ()
 - Otros, especifique ()
-
-

7. ¿Considera usted que con la calificación de contribuyentes especiales su empresa pudiera verse afectada en lo siguiente:?

- Flujo de caja ()
 - Pago de impuesto anticipado ()
 - Agencias bancarias asignadas distantes del domicilio fiscal ()
 - Otros, Especifique: ()
-
-

8. ¿De qué manera considera usted que la designación como contribuyente especial ha incidido en su empresa?

De manera favorable	()
De manera desfavorable	()
Es indiferente	()
¿Por qué? Especifique	

¡MUCHAS GRACIAS POR SU COLABORACION!

ANEXO D
Validación de los Instrumentos

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉRIDA - VENEZUELA

Mérida, 05 de noviembre de 2012

Ciudadano(a):

Presente.-

Por medio de la presente me dirijo a usted muy respetuosamente en la oportunidad de saludarle y a la vez solicitarle su valiosa colaboración como experto en el área de _____, para validar los instrumentos de medición a utilizar en el trabajo de grado titulado **Efectos de la calificación contribuyente especial en los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado – sector construcción del Municipio Libertador – estado Mérida. Periodo 2009-2010**, tomando como unidades de estudio los contribuyentes especiales con actividad de construcción domiciliados en el municipio libertador del estado Mérida. Proyecto de Trabajo de Grado presentado por mi persona en el Postgrado de Ciencias Contables de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, para optar al Grado de Especialista en Ciencias Contables.

Anexo, se encuentra el detalle del objetivo general de la investigación, los objetivos específicos, el cuadro de variables, los instrumentos de recolección de datos y el instrumento para la ejecución de la validación, tomando en cuenta las opciones valorativas siguientes: (4) Excelente; (3) Buena; (2) Regular; (1) Deficiente. (Utilizar una “x” en la opción seleccionada). Los aspectos cualitativos a tomar en cuenta son: presentación, claridad, pertinencia, relevancia y factibilidad.

Expresando gratitud con anticipación,

Atentamente,

Lic. Gladys Coromoto Molina Gonzalez

Objetivos de la Investigación

Objetivo general

Analizar los efectos de la calificación contribuyente especial en los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, para el periodo 2009-2010.

Objetivos específicos

1. Señalar las leyes y normas aplicadas a los contribuyentes especiales en materia de IVA.
2. Describir los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes especiales.
3. Determinar los efectos derivados de la calificación contribuyente especial de los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, durante el periodo 2009-2010.

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉRIDA - VENEZUELA

VALIDACIÓN

En mi carácter de experto en el área de **Lenguaje**, valido los instrumentos de medición a utilizar en el trabajo de grado titulado **Efectos de la calificación contribuyente especial en los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado – sector construcción del Municipio Libertador – estado Mérida. Periodo 2009-2010**, tomando como unidades de estudio los contribuyentes especiales con actividad de construcción domiciliados en el municipio libertador del estado Mérida.

Hago constar que dichos instrumentos cumplen con los requisitos y méritos suficientes para ser aplicados en la investigación y ser sometidos a la presentación pública y evacuación respectiva.

En la ciudad de Mérida, a los 05 días del mes noviembre del año 2012.

Validado por: _____
C.I.: _____
Profesión: _____
Lugar de Trabajo: _____
Cargo Desempeñado: _____
Firma: _____

APRECIACIÓN CUANTITATIVA

GUÍA DE REGISTRO DOCUMENTAL

Objetivos	Indicadores a Observar	Escala de Evaluación				Observaciones
		Excelente (4)	Bueno (3)	Regular (2)	Deficiente (1)	
1	1					
	2					
	3					
	4					
2	5					
	6					
	7					
	8					
	9					
	10					

Observaciones: _____

APRECIACIÓN CUALITATIVA

GUÍA DE REGISTRO DOCUMENTAL

CRITERIOS	Excelente (4)	Bueno (3)	Regular (2)	Deficiente (1)
Presentación del Instrumento				
Claridad en la redacción de los ítems				
Pertinencia de la variable con los indicadores				
Relevancia del contenido				
Factibilidad de la aplicación				

Observaciones:

APRECIACIÓN CUANTITATIVA

Aplicada a los contribuyentes especiales sector construcción del Municipio Libertador del estado Mérida, para el periodo 2009-2010.

CUESTIONARIO

Objetivos	Indicadores a Observar	Escala de Evaluación				Observaciones
		Excelente (4)	Bueno (3)	Regular (2)	Deficiente (1)	
3	1					
	2					
	3					
	4					
	5					
	6					
	7					
	8					

Observaciones: _____

APRECIACIÓN CUALITATIVA

CUESTIONARIO

CRITERIOS	Excelente (4)	Bueno (3)	Regular (2)	Deficiente (1)
Presentación del Instrumento				
Claridad en la redacción de los ítems				
Pertinencia de la variable con los indicadores				
Relevancia del contenido				
Factibilidad de la aplicación				

Observaciones: