



REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACION EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN TRIBUTOS – AREA RENTAS INTERNAS

**EFFECTOS FINANCIEROS DE LAS RETENCIONES DE I.V.A.
SOBRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA
EN LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES DEL SECTOR LÁCTEO**

**Autor Lcda. Zolandy Rodríguez León
C.I. V-15.296.088
Tutor: Prof. M-Sc. Freddy Alberto Mora Bastidas
C.I. V-10.714.724**

MÉRIDA, JULIO 2017



REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACION EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN TRIBUTOS – AREA RENTAS INTERNAS

**EFFECTOS FINANCIEROS DE LAS RETENCIONES DE I.V.A.
SOBRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA
EN LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES DEL SECTOR LÁCTEO**

**Trabajo de Grado presentado para optar al título de Especialista en
Ciencias Contables, Mención Tributos, Área Rentas Internas**

**Autor Lcda. Zolandy Rodríguez León
C.I. V-15.296.088
Tutor: Prof. M-Sc. Freddy Alberto Mora Bastidas
C.I. V-10.714.724**

MÉRIDA, JULIO 2017



REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACION EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN TRIBUTOS – AREA RENTAS INTERNAS

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de Tutor del Trabajo de Grado, presentado por la ciudadana **Zolandy Rodríguez León**, titular de la cédula de identidad **N° V-15.296.088**, para optar al grado de **Especialista en Ciencias Contables, Mención Tributos, Área Rentas Internas**, considero que dicho trabajo cumple con los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del Consejo Técnico del Postgrado.

En la ciudad de Mérida a los catorce (14) días del mes de noviembre de 2016.

Prof., M.Sc. Freddy Alberto Mora Bastidas
C.I. V-10.714.724.

DEDICATORIA

A ti mi amado Esposo, que con gran amor, dedicación, paciencia y constancia me has acompañado en este hermoso camino, permitiéndome no desmayar y siempre continuar.

A ti mi tesoro, mi amada hija Valeria, que con cada hermosa mirada me enseñas que todo vale la pena.

A ti Mami querida que me enseñaste con amor y gran dedicación el valor de estudiar y prepararnos cada día, a mis hermanos y toda mi familia por su apoyo incondicional.

A todos mis queridos compañeros y amigas pilares fundamentales para seguir adelante.

AGRADECIMIENTO

A Dios y la Virgen por acompañarme en cada uno de mis pasos, guiarme y darme la sabiduría necesaria para amanecer cada día con ganas de seguir adelante.

A los profesores y profesionales que me han apoyado y dejado en mi parte de sus conocimientos, animándome a siempre continuar.

A la Universidad de Los Andes, ilustre casa de estudios y fuente de conocimiento.

ÍNDICE GENERAL

	Pp.
APROBACIÓN DEL TUTOR	iii
DEDICATORIA	iv
AGRADECIMIENTO	v
ÍNDICE GENERAL	vi
LISTA DE CUADROS	x
LISTA DE GRÁFICOS	xiv
RESUMEN.....	xvii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULOS	
I EL PROBLEMA.....	4
Planteamiento del problema.....	4
Objetivos de la investigación	12
Justificación de la investigación	13
Delimitación de la investigación	14
Alcance de la investigación	15
II MARCO TEÓRICO	16

	Pp.
Antecedentes de la investigación	16
Bases teóricas	22
Reseña histórica del sistema tributario venezolano	22
Sistema tributario.....	24
Base constitucional y legal del sistema tributario venezolano ..	24
Código Orgánico Tributario.....	26
Ley de impuesto al valor agregado.....	28
Providencia Administrativa N° SNTA/2015/0049.....	31
Ley Orgánica de precios justos.....	37
El impuesto al valor agregado.....	39
Principios tributarios.....	41
Los tributos y su clasificación.....	46
El hecho imponible.....	51
Base imponible	52
Los sujetos pasivos	53
Estudio de indicadores financieros	54
Aspectos generales de las entidades económicas del sector lácteo	56

	Pp.
Lácteos La Gran Pastora, C.A.	58
Bases legales	61
Definición de términos básicos	65
Operacionalización de la variable	68
III MARCO METODOLÓGICO	70
Tipo de investigación	70
Población y muestra	72
Técnicas e instrumentos de recolección de datos	74
Validez y confiabilidad del instrumento	75
Procedimiento de la investigación	77
IV ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	78
Resultados del cuestionario aplicado al departamento contable ..	81
Resultados del cuestionario aplicado al departamento de tributos	91
Resultados del impacto financiero	104
Resultados de la guía de observación	113
Análisis de los resultados	114
V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	121
Conclusiones	121

	Pp.
Recomendaciones	126
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	128
ANEXOS	133

LISTA DE CUADROS

Cuadro	Descripción	Pp.
1	Operacionalización de la variable	68
2	Población de estudio	73
3	Conocimiento de las disposiciones legales que norman el régimen de retenciones de I.V.A.....	81
4	Atención a las actividades contables para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, sujetos a la condición de contribuyentes especiales.....	82
5	Cambios en la situación financiera de la empresa, como consecuencia de haber sido designado como contribuyente especial por parte de la Administración Tributaria.....	83
6	Cambios significativos en los estados financieros de la entidad, por la condición de ser los clientes de la empresa contribuyentes especiales.....	84
7	Necesidad de realizar erogaciones de dinero para la capacitación y adiestramiento del personal, a propósito de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias.....	85
8	Errores, fallas u omisiones en relación al cumplimiento de la obligación tributaria, la gerencia procede a ejecutar de manera inmediata los correctivos necesarios.....	86

Cuadro	Descripción	Pp.
9	Elaboración de auditorías internas de forma periódica que contribuyan a la verificación del correcto proceder en las operaciones sujetas a las obligaciones tributarias.....	87
10	Empleo de servicios de profesionales para realizar auditorías externas.....	88
11	Estudio y análisis de los estados financieros mediante la verificación de indicadores financieros.....	89
12	Procedimientos administrativos establecidos en la empresa, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias para asegurar el logro de los objetivos.....	90
13	Conocimiento sobre las disposiciones legales que regulan el proceso de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado.....	91
14	Existencia de manual de procedimientos para el cumplimiento de las formalidades y obligaciones tributarias.....	92
15	Existencia de procesos escritos para llevar a cabo la recepción de las retenciones de I.V.A.....	93
16	Existencia de procesos escritos para el registro de las retenciones de I.V.A. recibidas de los clientes de la empresa.....	94

Cuadro	Descripción	Pp.
17	Procedimientos establecidos para la declaración y pago de las retenciones de I.V.A. en la empresa...	95
18	Uso del programa computarizado utilizado en la empresa para la solicitud de reportes y exportar la información para la declaración de retenciones de I.V.A. ajustado a las normas vigentes establecidas por la Administración Tributaria.....	96
19	Necesidad de la empresa para contratar nuevo personal, con conocimientos en el área tributaria y dar cumplimiento a los deberes formales exigidos por las disposiciones legales para los contribuyentes especiales.....	97
20	Verificación de los resultados de desempeño y el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias a las que se encuentran sujetos los clientes de la empresa en su condición de contribuyente especial.....	98
21	Solicitud ante la Gerencia Regional de Tributos Internos adscrita al SENIAT, recuperación de las retenciones de I.V.A. acumuladas por descontar...	100
22	Detección de falla en la ejecución de funciones y la forma de dar cumplimiento a las disposiciones legales establecidas por la Administración Tributaria.....	101
23	Procedimientos administrativos establecidos en la empresa que aseguran el logro de los objetivos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.....	103

Cuadro	Descripción	Pp.
24	Impuesto al Valor Agregado: Año 2014.....	105
25	Impuesto al Valor Agregado: Año 2015.....	106
26	Resumen retenciones de I.V.A. no aplicados por la empresa para los años 2014 y 2015.....	107
27	Valores reales de los Estados Financieros de la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., para los años 2014 y 2015.....	110
28	Evaluación de Índices Financieros para los años 2014 y 2015.....	111

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico	Descripción	Pp.
1	Conocimiento de las disposiciones legales que norman el régimen de retenciones de I.V.A.....	81
2	Atención a las actividades contables para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, sujetos a la condición de contribuyentes especiales.....	82
3	Cambios en la situación financiera de la empresa, como consecuencia de haber sido designado como contribuyente especial por parte de la Administración Tributaria.....	83
4	Cambios significativos en los estados financieros de la entidad, por la condición de ser los clientes de la empresa contribuyentes especiales.....	84
5	Necesidad de realizar erogaciones de dinero para la capacitación y adiestramiento del personal, a propósito de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias.....	85
6	Errores, fallas u omisiones en relación al cumplimiento de la obligación tributaria, la gerencia procede a ejecutar de manera inmediata los correctivos necesarios.....	86
7	Elaboración de auditorías internas de forma periódica que contribuyan a la verificación del correcto proceder en las operaciones sujetas a las obligaciones tributarias.....	87

Gráfico	Descripción	Pp.
8	Empleo de servicios de profesionales para realizar auditorías externas.....	88
9	Estudio y análisis de los estados financieros mediante la verificación de indicadores financieros.....	89
10	Procedimientos administrativos establecidos en la empresa, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias para asegurar el logro de los objetivos.....	90
11	Conocimiento sobre las disposiciones legales que regulan el proceso de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado.....	91
12	Existencia de manual de procedimientos para el cumplimiento de las formalidades y obligaciones tributarias.....	92
13	Existencia de procesos escritos para llevar a cabo la recepción de las retenciones de I.V.A.....	93
14	Existencia de procesos escritos para el registro de las retenciones de I.V.A. recibidas de los clientes de la empresa.....	94
15	Procedimientos establecidos para la declaración y pago de las retenciones de I.V.A. en la empresa...	95

Gráfico	Descripción	Pp.
16	Uso del programa computarizado utilizado en la empresa para la solicitud de reportes y exportar la información para la declaración de retenciones de I.V.A. ajustado a las normas vigentes establecidas por la Administración Tributaria.....	96
17	Necesidad de la empresa para contratar nuevo personal, con conocimientos en el área tributaria y dar cumplimiento a los deberes formales exigidos por las disposiciones legales para los contribuyentes especiales.....	97
18	Verificación de los resultados de desempeño y el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias a las que se encuentran sujetos los clientes de la empresa en su condición de contribuyente especial.....	98
19	Solicitud ante la Gerencia Regional de Tributos Internos adscrita al SENIAT, recuperación de las retenciones de I.V.A. acumuladas por descontar...	100
20	Detección de falla en la ejecución de funciones y la forma de dar cumplimiento a las disposiciones legales establecidas por la Administración Tributaria.....	101
21	Procedimientos administrativos establecidos en la empresa que aseguran el logro de los objetivos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.....	103
22	Resumen retenciones de I.V.A. no aplicados por la empresa para los años 2014 y 2015.....	108



REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACION EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN TRIBUTOS – AREA RENTAS INTERNAS

**EFFECTOS FINANCIEROS DE LAS RETENCIONES DE I.V.A.
SOBRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA
EN LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES DEL SECTOR LÁCTEO**

Autor Lcda. Zolandy Rodríguez León
Tutor: Prof. M-Sc. Freddy Alberto Mora Bastidas
Fecha: Julio 2017

RESUMEN

El propósito de esta investigación fue analizar los efectos financieros de las retenciones de I.V.A. sobre la capacidad contributiva en los contribuyentes especiales del sector lácteo. Por lo que metodológicamente se desarrolló como una investigación documental analítica. Tuvo como población de estudio un total de ocho empresas del sector lácteo ubicadas desde el municipio Libertador del Estado Mérida, pasando por el Municipio Campo Elías, hasta el Municipio Alberto Adriani también del Estado Mérida, cuyo objeto principal en términos generales es la producción, fabricación y elaboración de productos lácteos. De la cual se extrajo una muestra no probabilística de tipo intencional u opinática, representada por una (1) empresa, Lácteos La Gran Pastora, C.A. Los instrumentos de recolección de información fueron una guía de observación y la encuesta. Siendo los encuestados las personas que laboran directamente en las áreas relacionadas con la ejecución de las actividades contables y tributarias de la empresa. Los resultados de la investigación mostraron que la empresa pese a tener conocimiento de las normas de rango legal y sublegal que regulan el proceso de retenciones de I.V.A., presenta debilidades y amenazas de tipo administrativo sobre dicho proceso de recepción y emisión, además de que desconocen el impacto financiero que les reporta la aplicación de retenciones de I.V.A. Se concluye que los estados financieros de la empresa y su comportamiento financiero por estar expuesta a un alto volumen de retenciones de I.V.A., no aplicado, revelan cambios significativos en su situación financiera, expuesto por la falta de liquidez para la ejecución de sus operaciones. Se recomienda a la empresa desarrollar un manual de procedimientos que exprese los métodos administrativos a los que se encuentran sujetos los departamentos de contabilidad y tributos, en concordancia con las disposiciones de las normas respectivas.

Palabra clave: efectos, financieros, capacidad, contributiva, contribuyentes, especial, sector lácteo.

INTRODUCCIÓN

El Estado venezolano utiliza su poder de imperio (basado en el principio de legalidad) para proveerse de recursos económicos necesarios para la consecución de sus fines, a través de la aplicación de un sistema tributario que busca la recaudación de determinados impuestos por las ganancias que perciban las personas naturales y jurídicas por el ejercicio de una actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las establecidas en la Constitución y en las leyes.

El Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), viene a ser una carga fiscal sobre la adquisición de bienes y servicios, asumida y financiada por el consumidor final. Este tributo es reconocido como un impuesto indirecto, y representa para el Estado el mayor aporte económico de ingresos dentro de su categoría. A razón de ello, surgió la imperiosa necesidad de establecer mecanismos de mayor control para la recaudación del referido impuesto, es por ello que se crea la Ley del I.V.A. y con ello, la figura de agentes de retención, los cuales son notificados por medio de providencia administrativa.

En fecha 10 de agosto de 2015, se publica en Gaceta Oficial N° 40.720, Providencia Administrativa N° 0049, donde se regula la aplicabilidad de estas retenciones, las cuales vienen a configurar la declaración y pago del impuesto en comento.

La presente investigación se lleva a cabo con la intención de analizar los efectos financieros que puedan surgir por las retenciones de I.V.A. sobre la capacidad contributiva en los contribuyentes especiales del sector lácteo, en primera instancia a razón de la privación que se tiene económicamente de la percepción de ingresos por la aplicación de las retenciones de I.V.A. por parte de sus clientes, y en segunda instancia, los desembolsos generados en el pago de las retenciones de I.V.A. bajo la condición de contribuyente especial, por las adquisiciones a sus proveedores.

La metodología aplicada en la investigación, se enmarcó hacia el diseño documental y de campo, por la necesidad de obtener información útil de manera impresa de diversas fuentes y porque fue necesaria la recolección de información sobre las situaciones acaecidas de manera directa en la Empresa Lácteos La Gran Pastora C.A., tratándose, en consecuencia, de una investigación descriptiva-analítica. Las técnicas para la recolección de datos fueron la observación, la encuesta y la determinación de índices financieros.

Los resultados llevaron a concluir que la empresa ha requerido contratar un mayor número de personal, para el desarrollo de todas las operaciones relacionadas con las retenciones de I.V.A., tanto en la percepción de estos documentos emitidos por parte de sus clientes así como la misma empresa por ser contribuyente especial de este impuesto, lo que se ha traducido en mayores erosiones dinerarias afectando directamente los flujos de caja.

El siguiente trabajo de investigación se estructura mediante la presentación de cinco capítulos, los cuales se mencionan a continuación:

Capítulo I: compuesto por el planteamiento del problema, objetivos de la investigación (general y específicos), justificación, delimitación y alcance.

Capítulo II: compuesto por el marco teórico, donde se plasman las bases teóricas y jurídicas de la investigación, aspectos generales de la empresa, estudio de indicadores financieros y operacionalización de las variables.

Capítulo III: compuesto por el marco metodológico, tipo de investigación, objeto caso de estudio, población y muestra, técnicas e instrumentos de recolección de datos, validación y confiabilidad de los instrumentos y el procedimiento de la investigación.

Capítulo IV: compuesto por el análisis e interpretación de los resultados, determinados por la revisión de la documentación necesaria, aplicación de los instrumentos y cálculos de los indicadores financieros.

Capítulo V: compuesto por las conclusiones y recomendaciones a las que se llegará con la investigación, después de haber analizado los resultados.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

El Estado ejerciendo su poder de supremacía, tiene la facultad de detraer parte de la riqueza de los individuos representados por entes naturales o jurídicos y así proveerse y obtener recursos necesarios para solventar el financiamiento del gasto público en aras de la consecución del bien común, por medio de la recaudación de impuestos. Antiguamente el poder del Estado era omnímodo y absoluto, sin ofrecimiento de ningún tipo de garantía para los individuos contribuyentes, originando esta situación la iniciación de muchos conflictos sociales en la Edad Media.

En tal sentido, los impuestos se encuentran regidos jurídicamente por el derecho público, y se caracterizan principalmente por no percibir una contraprestación directa por parte del acreedor tributario (el Estado), siendo su principio rector el de “capacidad contributiva”, referido esto en términos generales, a la capacidad económica de pago público, consagrando así el principio constitucional de equidad.

Es importante señalar que uno de los aspectos que caracterizan la actuación del Estado es la intervención en las actividades de los particulares, siendo la recaudación tributaria una de las políticas utilizadas. Uno de los elementos de la recaudación viene siendo la capacidad económica del contribuyente que permite establecer criterios para la igualdad de las cargas públicas y debe estar enfocada principalmente en la forma en que el

contribuyente dentro de sus propias limitaciones y con pleno conocimiento sobre su situación patrimonial, esté en la capacidad, bajo distintos criterios a la contribución, y que ésta contribución esté adecuada a la capacidad del contribuyente obligado a pagar el tributo, para no incurrir en sacrificios o padecimientos que le limiten o impidan su existencia y la capacidad de contribuir a las cargas públicas del Estado.

La norma constitucional contempla los principios generales de la política tributaria que deberán seguir tanto el Poder Nacional como los Estados y las Municipalidades. Los principios y postulados suponen la existencia de un único sistema tributario, así como de una sola la capacidad contributiva. El sistema tributario debe ser articulado con base a las directrices que constitucional y legalmente se encuentran atribuidas al sistema nacional y cada subsistema tributario (estados y municipios), y debe subordinar el ejercicio de su capacidad y poder tributario, a los fines que persigan el Poder Nacional o el sistema tributario nacional en el ejercicio del poder en materia tributaria.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) establece en el artículo 133 la responsabilidad contributiva de los ciudadanos, al señalar: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley” (p. 85). Es decir, que por mandato constitucional, en principio, todos los ciudadanos están obligados al cumplimiento de este deber.

Con base a lo anteriormente expuesto, el texto constitucional igualmente establece en el artículo 316, los parámetros del cumplimiento de este deber en los siguientes términos: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad...” (p. 154), y el

artículo 317 constitucional dispone que: “No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio....” (p. 154).

Por consiguiente, el análisis de la capacidad contributiva es lo que permitirá que el impuesto creado no tenga efectos confiscatorios y considere la capacidad económica del sujeto pasivo, es decir, que aquel impuesto excesivo que produzca efectos indeseables o que exceda el límite de lo razonable, puede ser considerado como un impuesto de exacción con carácter confiscatorio; pero es importante conocer en qué momento el sujeto pasivo está teniendo un efecto indeseable por el pago de algún tributo o en poder determinar cuándo se está frente a límite razonable de un tributo.

Ahora bien, dada la situación socio-económica del país, en un momento hizo soportar gran parte del gasto público por medio de la dependencia exclusiva de los ingresos petroleros, cuyos recursos económicos aportados para la planificación del gasto público se consideraban como el gran colchón económico; pero motivado a la contracción económica que sufrió el país, surge en el año 1989 de manera súbita, la necesidad de establecer políticas fiscales que determinaran una transformación en el sistema de recaudación de impuestos, originado esto, por los compromisos adquiridos con el Banco Interamericano de Desarrollo y el Banco Mundial, generando e instaurando nuevas leyes para el mejoramiento de la recaudación de impuestos.

En vista de lo anterior el Ejecutivo en fecha 24/09/1993, dicta la Ley del I.V.A. publicada en G.O. N° 35.304, donde se estableció una alícuota impositiva por las operaciones de consumo del diez por ciento (10%), mientras que para el caso de exportaciones se aplica el cero por ciento (0%)

y para el caso de operaciones de ciertos bienes y servicios suntuarios el quince por ciento (15%).

Según Sanmiguel (2006) “El Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) es un impuesto indirecto al consumo, correspondiente al modelo del impuesto al valor agregado, cuya creación, organización, recaudación, fiscalización y control ha sido reservado legalmente al Poder Nacional” (p. 392). Viene a ser un impuesto generado por la enajenación de bienes y servicios, financiado por el consumidor final, pero a su vez., diseñado con base en la compensación de créditos y débitos fiscales. Este impuesto es reconocido en ciertos casos bajo la característica de efecto cascada, demostrando un costo financiero sobre los productores, debido a que se traslada hacia adelante, cuando las condiciones del bien o servicio en el mercado lo permiten. Además, es un impuesto que presupone una condición especial en su aplicación, ya que es el adquiriente final del bien o servicio, el pagador de este tributo, mientras que el comerciante o vendedor tiene el deber de rembolsar al fisco la diferencia existente entre lo pagado a sus proveedores y lo cobrado a sus clientes.

Ahora bien, la regularización de la Ley del I.V.A. (2014) parte del Código Orgánico Tributario, que si bien, su campo de aplicación se relaciona con todas las situaciones jurídicas derivadas de los tributos, éste en su artículo 19, define al sujeto pasivo como el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, distinguiendo dos tipos de sujetos: contribuyentes o responsables.

Cabe destacar que el artículo 11 de la Ley del I.V.A. (2014) señala que: “La Administración Tributaria podrá designar como responsables del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta Ley”. Significando que los

sujetos pasivos especiales están obligados al cumplimiento de la prestación tributaria por cuenta de otro, perfeccionando el hecho imponible generador de la relación jurídico-tributario.

De esta manera la Administración Tributaria recauda una serie de tributos, en muchos casos anticipados y que son considerados como parte de las metas de recaudación tributaria para la planificación del presupuesto ordinario de la nación, generando esto, situaciones que pudieran considerarse no aceptables para una planificación presupuestaria por parte del Estado, a razón de que estas retenciones de I.V.A. corresponden a los anticipos pagados por las organizaciones y por ende a un compromiso que adquiere el Estado con estas entidades.

A tal efecto las retenciones de I.V.A., surgen como un mecanismo que busca recaudar el impuesto de manera anticipada, por medio de la designación a entes públicos y privados como agentes de retención. La figura de retención del I.V.A. fue establecida por primera vez en Venezuela, en el año 2003 mediante las Providencias Administrativas N° 1.454 y 1.455, las cuales fueron sustituidas por las Providencias Administrativas N° 0056 y 0056-A, publicadas en la Gaceta Oficial N° 38.136, de fecha 28/02/2005 y reimpressa por error material en Gaceta Oficial N° 38.188, de fecha 17/05/2005, respectivamente, posteriormente reformadas y sustituidas por la Providencia Administrativa N° 0030 de fecha 20 de mayo de 2013, Gaceta Oficial N° 40.170, y reformada en última instancia en fecha 10 de Agosto de 2015 publicada en Gaceta Oficial N° 40.720, Providencia Administrativa N° 0049.

Los porcentajes de aplicabilidad para las retenciones son de un setenta y cinco por ciento (75%) o cien por ciento (100%) según sea la condición del sujeto. Estas retenciones generan una serie de efectos económicos considerables a las organizaciones, siendo los principales aspectos a ser

resaltados, el desembolso inmediato de recursos económicos para el pago de estos tributos, cuando se encuentra sujeto a la condición de contribuyente especial, así como la falta de ingresos por las ventas totales en el caso de los clientes sujetos bajo esta condición de contribuyentes especiales, afectando con ello los flujos de caja, y no permitiendo mantener una planificación cónsona sobre estos recursos.

Por consiguiente, el argumento anterior puede ser considerado una contradicción a lo establecido en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), ya que si bien es cierto, según la condición de la Ley del I.V.A., (2014) la cuota tributaria se debe enterar al fisco mensualmente, estas retenciones de I.V.A., hacen anticipar un impuesto sin tener conocimiento de cuál sería su deducción futura entre sus débitos y créditos fiscales, en los contribuyentes especiales, en vista de que estos impuestos retenidos deben enterarse al fisco en su totalidad y sin deducciones, en dos fracciones por mes, según lo que expresa el artículo 14 de la Providencia N° 0049, es decir, que las retenciones aplicadas del 1° al 15° de cada mes, ambos días inclusive, deberán enterarse al fisco según lo dispuesto en el calendario de declaraciones y pagos de los sujetos pasivos especiales. Así mismo se procederá con las aplicadas del 16° al último de cada mes, las cuales se deberán enterar al fisco según lo dispuesto en el calendario de declaraciones y pagos de los sujetos pasivos especiales, atendiendo estos pagos a lo establecido en este calendario fiscal emitido por la Administración Tributaria.

La intención de este tributo, de cierta manera pudiera considerarse que cuando una entidad funge como proveedor de un bien o servicio, el impuesto pagado (crédito fiscal), al momento que se adquirió el bien o servicio, lo compensará al momento que ejecute la enajenación de este mismo bien o servicio, por medio de la recuperación del impuesto cobrado (débito fiscal), situación que no ocurre cuando sus clientes fungen como contribuyentes

especiales de este tributo, pues este impuesto es recuperado por medio de un comprobante fiscal y no en dinero, anticipando este cliente ante la Administración Tributaria, parte del impuesto causado por el proveedor y disminuyendo la entrada de dinero a la entidad por la enajenación del bien o servicio.

La ocurrencia de la capacidad contributiva respecto a este tributo se puede generar al momento en que se ejecute la determinación real mensual de lo que corresponde deducir, ya que existe un tributo pagado anticipadamente que no se sabe si será completamente deducible o no, y en consecuencia se puede afirmar de forma preliminar que se estaría en presencia de una situación que puede encuadrar en una contrariedad constitucional relativa a la capacidad contributiva.

Esto se puede explicar un poco mejor de la siguiente manera: se compara la cantidad correspondiente a cancelar por la obligación tributaria mensual y la cantidad retenida de impuesto por la enajenación de bienes o servicios; si para el caso, la cuota tributaria mensual es mayor al monto retenido, es deber del contribuyente cancelar al fisco la cantidad restante del impuesto, pero si por el contrario, el monto retenido es mayor a la obligación tributaria del mes a declarar, el contribuyente termina pagando más de lo que legalmente le corresponde, ocasionando un saldo de retenciones no aplicadas en el periodo, que serán amortizables en los periodos siguientes, siendo esta situación la evidencia más clara del efecto económico que tienen las organizaciones sujetas a este régimen.

También conviene examinar la Ley Orgánica de Precios Justos, (2015) por su incidencia en las relaciones económicas que tiene con las empresas, esta ley en comento ha sufrido diversas reformas desde su primera aparición en fecha 18 de Julio de 2011, según Gaceta Oficial N°39.715, denominada para entonces, Ley de Costos y Precios Justos, posteriormente es reformada

en fecha 23 de Enero de 2014, pasando a ser Ley Orgánica de Precios Justos, según Gaceta Oficial N° 40.340, y siendo su última reforma la publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.202, de fecha 8 de Noviembre de 2015, y reimpressa por error material en aviso oficial publicado en Gaceta N°40.787, de fecha 12 de noviembre de 2015. Esta ley de carácter orgánico dispone la incidencia que tendrán los tributos en la estructura de costos para la fijación de precios a los bienes y servicios, los cuales están claramente delimitados en esta ley.

De esta manera la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE), quien es el órgano rector para la regulación de los márgenes de ganancias y precios, ha publicado la Providencia Administrativa N°003/2014, mediante la cual se fijan los criterios contables generales para la determinación de precios justos; estableciendo en el numeral 14 del artículo 2 lo siguiente: “Los tributos, las donaciones y liberalidades... a criterios de la SUNDDE no forman parte del costo (...)” (p.5); así mismo el numeral 15 del artículo 2, fija que “El Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) representará un costo, cuando éste no pueda ser recuperado o trasladado conforme a las leyes respectivas, y dicha situación no sea imputable al sujeto de aplicación (p.5).

Estas disposiciones legales traen como consecuencia, que la acumulación de créditos fiscales no compensados sobre las retenciones de I.V.A., no puedan ser considerados para la inclusión en la estructura de costos, y de esta manera las empresas del sector lácteo, sector sometido al estudio de la presente investigación, no pueden considerar este crédito fiscal para la fijación de los precios en sus productos, atentando con ello a la capacidad económica de estas empresas, que bien pudieran en parte, coadyuvar a los efectos financieros que pudieran estar ocasionando las retenciones de I.V.A.

De lo expuesto anteriormente se pueden generar ciertas interrogantes que surgen a causa de los efectos causados por esta recaudación de impuestos:

¿Se tiene conocimiento sobre los principios constitucionales y demás normas legales que regulan los procesos para las retenciones de I.V.A.?

¿Se han identificado debilidades y amenazas en el proceso de emisión y recepción de las retenciones de I.V.A. que pudieran afectar la situación financiera de las empresas del sector lácteo?

¿Se tiene conocimiento del impacto financiero causado por el régimen de retenciones de I.V.A. en las empresas del sector lácteo?

De las interrogantes antes señaladas es posible destacar que las empresas del sector lácteo, considerando las de carácter como sujetos pasivos de la obligación tributaria, pueden estar sorteando alteraciones financieras, a lo cual se pudiera sugerir una planificación financiera y administrativa, para la recurrencia de sus operaciones comerciales, por medio de la evaluación de indicadores financieros.

Objetivos de la Investigación

Objetivo general

Analizar los efectos financieros de las retenciones de I.V.A. sobre la capacidad contributiva en los contribuyentes especiales del sector lácteo

Objetivos específicos

- Estudiar las normas de rango legal y sublegal que regulan el proceso de retenciones de I.V.A.

- Determinar las debilidades y amenazas en el proceso de emisión y recepción de las retenciones de I.V.A. en las empresas del sector lácteo.
- Señalar el impacto financiero de la aplicación del régimen de retenciones de I.V.A. en las empresas del sector lácteo.

Justificación de la Investigación

Conforme a los objetivos planteados en la presente investigación, nace la necesidad de realizar un estudio de los principios y normas de rango legal y sublegal con incidencia directa en la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad, así como en la jurisprudencia en materia de I.V.A., especialmente en las retenciones de I.V.A. realizadas por los sujetos pasivos especiales, y de esta manera determinar si efectivamente las retenciones sobre este tributo, menoscaban la capacidad contributiva de los contribuyentes sujetos de retención.

Para que un tributo se encuentre ajustado a los principios constitucionales no debe constituir un despojo inapropiado al contribuyente, sino por el contrario, debe respetar el derecho de propiedad, es por ello que la presente investigación proporcionará información útil a las empresas del sector lácteo, así como a otras entidades económicas que se encuentren bajo esta misma situación de contribuyente especial, a razón de que al determinar con exactitud el perjuicio que pueden generar las retenciones de I.V.A., permitirá generar mecanismos cónsonos con este proceso tributario que coadyuven a la correcta y oportuna información, obteniendo de ello la minimización de efectos confiscatorios y la maximización de beneficios económicos.

También es importante resaltar que la investigación servirá de apoyo a profesionales en materia tributaria a razón de que las actuales exigencias establecidas por la Administración Tributaria obligan al constante estudio,

investigación y aprendizaje en pro del mejor desempeño y aprovechamiento lícito de los créditos fiscales no compensados que afectan la capacidad contributiva de las empresas en general.

Es por ello, que la importancia de esta investigación afianza el hecho de querer establecer puntos de vista que la providencia SNAT/2015/0049, ha generado a los contribuyentes especiales del sector y a la misma Administración Tributaria, mediante un enfoque teórico y práctico, brindando una herramienta adecuada a las entidades del sector lácteo, sobre un correcto proceso en las labores requeridas por estar sumidas en la condición de contribuyentes especiales.

Finalmente, contribuirá como antecedente y material bibliográfico a futuras investigaciones relacionadas con las retenciones de I.V.A., constituyendo adicionalmente una herramienta de apoyo para profesionales e interesados en lo referente a identificar la capacidad contributiva y el aprovechamiento máximo de los créditos fiscales no compensados.

Delimitación de la Investigación

La presente investigación se llevará a cabo por medio del estudio de una empresa del sector lácteo denominada Lácteos La Gran Pastora, C.A., la cual aportó información administrativa y financiera necesaria para el desarrollo de la investigación. Toda la información administrativa y financiera recabada de esta empresa que da origen a la presente investigación fueron tomadas en cuenta respecto a los años 2014 y 2015, así como la normativa jurídica será toda aquella que regula la aplicabilidad y funcionamiento de las retenciones de I.V.A. vigente.

Alcance de la Investigación

Los resultados de la investigación tendrán un alcance sustancial para la mejora en la aplicabilidad de los procedimientos tributarios relacionados con las retenciones de I.V.A. en las entidades económicas del sector lácteo, procurando alcanzar la maximización de beneficios económicos sobre los créditos fiscales no compensados, en tal sentido, los resultados arrojados comprenderán un apoyo a las entidades del sector en estudio.

Desde el punto de vista normativo se abordará en primera instancia los principios constitucionales referidos a la capacidad económica y la no confiscatoriedad de los tributos, el conjunto de normas reguladoras en materia de I.V.A. (constitución, código, ley, reglamento y providencias), así como también aquellas que tienen incidencia en materia de Impuesto al Valor Agregado en las organizaciones, como lo representa para este caso la Ley Orgánica de Precios Justos (2015).

Los datos necesarios para el desarrollo de la investigación serán obtenidos mediante la aplicación de cuestionarios, declaraciones de Impuesto al Valor Agregado y los estados financieros, elaborando cuadro de datos y determinando indicadores financieros, a fin de analizar el impacto económico y financiero al que ha estado sujeta la entidad económica Lácteos La Gran Pastora C.A., durante los años 2014 y 2015.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

El desarrollo del presente capítulo comprende una revisión y verificación documental de trabajos previos desarrollados dentro del marco de la presente investigación, atendiendo de igual forma dentro de la gama referencial aspectos teóricos y legales con incidencia en las retenciones de I.V.A. y la capacidad contributiva de los contribuyentes sujetos a retenciones de I.V.A. cuyos aportes permitirán aprovechar teorías existentes sobre el problema.

Antecedentes de la Investigación

Los antecedentes bibliográficos tomados como referencia en la presente investigación corresponden a la información más relevante y directamente relacionada a los objetivos planteados. Según Arias (2012), “los antecedentes reflejan los avances y el estado actual del conocimiento en un área determinada y sirven de modelo o ejemplo para futuras investigaciones” (p.106). De manera que estos antecedentes, constituyan un medio de provecho para el logro de los objetivos, los cuales serán presentados manteniendo un orden cronológico en sus fechas de realización.

Arrieta (2013), realizó una investigación titulada **“Impacto Administrativo en la Estructura Organizacional de los Contribuyentes Especiales”**, trabajo especial de grado presentado como requisito previo para optar al grado de Especialista en Ciencias Contables, Mención Tributos, Área Rentas Internas, por ante la Facultad de Ciencias Económicas y

Sociales de la Universidad de Los Andes, con sede en la Ciudad de Mérida, Estado Mérida, Venezuela. El propósito de la investigación fue Determinar el impacto administrativo que tiene en la estructura organizacional de la empresa Bolera El Patio, C.A., la calificación de contribuyente especial por la administración tributaria.

En la investigación la autora plantea que la administración tributaria ejerciendo su potestad como órgano recaudador crea estrategias que le permitan obtener un mayor control de la actuación de los contribuyentes. A través de la Providencia Administrativa N° SANT/2005/0056 se crea la figura de los contribuyentes especiales quienes logran esta designación por el nivel de ingresos anuales obtenidos. Esta calificación trae consigo múltiples cambios en la estructura organizacional de las empresas cualquiera que sea el sector en el que estas se desenvuelvan. Partiendo de esta premisa se estableció como Objetivo General Determinar el impacto administrativo que tiene en la estructura organizacional de la empresa Bolera El Patio, C.A., la calificación de contribuyente especial por la administración tributaria; Bajo una investigación de campo de carácter descriptivo, teniendo como población de estudio al personal que labora en el área administrativa de la mencionada empresa y a los funcionarios pertenecientes a la Sección de Asistencia al Contribuyente de la Administración Tributaria Región Los Andes, poblaciones que fueron tomadas en su totalidad para el estudio.

Las técnicas para la recolección de la información fueron la observación y la entrevista. Los resultados de la investigación llevaron a conocer que la calificación de la empresa Bolera El Patio C.A., como contribuyente especial, produjo un impacto administrativo en su estructura organizacional, debido a que fue necesario la captación y entrenamiento de su talento humano, el establecimiento de políticas y puntos de control interno debido a la extensión en los procedimientos administrativos en oportunidad de la aplicación de las

Retenciones de Impuesto al Valor Agregado I.V.A. Se recomienda el aumento del lapso comprendido entre la notificación de la nueva condición y la entrada en vigencia impuesta por la Administración Tributaria para el nuevo estatus de contribuyente.

La vinculación de la anterior investigación con el problema que se plantea estudiar estuvo dada por los señalamientos que realiza en relación a los contribuyentes especiales como agentes de retención del I.V.A. Lo cual permitirá dar fundamentación teórica a las variables de estudio, e igualmente permitirá dar respuesta al objetivo específico dirigido a determinar las debilidades y amenazas en el proceso de emisión y recepción de las retenciones de I.V.A. en las empresas del sector lácteo.

Pérez (2010), en su trabajo de investigación especial de grado, titulado **“La Gestión Contable del Impuesto al Valor Agregado y su Impacto en los Resultados Financieros en los Contribuyentes Especiales”**, cuyo objetivo general se refirió en “Determinar la Gestión Contable de las Retenciones del Impuesto al Valor Agregado y su Impacto en los Resultados Financieros en los Contribuyentes Especiales”, de la Universidad de Carabobo, para el caso de estudio, empresa Almacenes Frigoríficos del Centro C.A., ubicando la modalidad de la investigación en una investigación de campo de tipo descriptiva-analítica, a razón de que busca precisar los eventos de estudio a través de la comparación de variables entre grupos. Las técnicas para la recolección de datos fueron la observación y la encuesta, la cual fue aplicada a los dos trabajadores del departamento de tributos.

La autora llegó a la conclusión sobre la deficiencia en la empresa que le sirvió de caso de estudio, debido a que no cuenta con la presencia de manuales de procedimientos para la ejecución de las tareas y la revisión exhaustiva de las retenciones de I.V.A., que permitan reconocer y determinar el monto exacto de los créditos fiscales existentes en la empresa, a la vez

que recomendó hacer la solicitud de recuperación de créditos fiscales ante la Administración Tributaria y sincerar las partidas contables por las retenciones de I.V.A. no aplicadas, en sus estados financieros.

Vielma (2008), en su trabajo de investigación titulado **“Efectos de la Retención del I.V.A., en los Contribuyentes Especiales, en Condición de Agentes y Sujetos de Retención”**, de la Universidad de Los Andes, planteo como objetivo general: “Analizar los efectos de la retención del Impuesto al Valor Agregado en los contribuyentes especiales en condición de agente y sujeto de retención, para el caso de estudio: Consorcio Servicios de Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones (SIMCO)”; el diseño escogido para el tipo de investigación fue documental y de campo, y en atención al grado de profundidad fue de un nivel analítico, la recolección de datos la obtuvo a través de la observación, la aplicación de cuestionarios y la determinación de índices financieros.

En función de lo investigado la autora llegó a la conclusión de que la empresa: Servicios de Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones (SIMCO), ha sido impactada por las Retenciones de I.V.A. con extensión a procedimientos administrativos a razón de un alto porcentaje de retenciones de I.V.A. acumuladas, con incidencia en los flujos de caja y una disminución en la capacidad de pago, ofreciendo recomendaciones a la Administración Tributaria sobre el porcentaje de aplicación de las retenciones de I.V.A. y los mecanismos de recuperación de créditos fiscales, así mismo sus recomendaciones a la empresa fueron de realizar una revisión exhaustiva de los estados financieros y las retenciones y mantener una sincronización adecuada entre las cuentas por cobrar y por pagar.

En este sentido los antecedentes descritos por ambos autores guardan estrecha relación con la presente investigación a razón de los efectos

financieros causados por las retenciones de I.V.A. a los contribuyentes sujetos bajo esta condición y a las empresas en general.

La investigación de Peraza (2007), titulada **“Evaluación del Control Interno Tributario en Materia de Retenciones de I.V.A. de la empresa Preca S.A.”**, de la Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado, se planteó como objetivo general la evaluación del control interno tributario en materia de retenciones de I.V.A. de la empresa Preca S.A., basándose en una investigación de campo cuyo diseño de estudio fue descriptivo, la recolección de datos la obtuvo a través de la observación directa, la revisión documental y a aplicación de cuestionarios.

La autora pudo concluir que a pesar de la existencia de un departamento de tributos en la empresa, existe un control interno en materia de retenciones de I.V.A., con ciertas debilidades y deficiencias, lo que pudiera generar algún incumplimiento de los deberes formales y materiales establecidos en la Ley, a lo que la autora recomienda un manual de procedimiento en materia de retenciones de I.V.A. y una supervisión constante por el departamento de auditoría interna para garantizar el correcto cumplimiento en todas las sucursales de la empresa Preca S.A.; configurando la investigación de la autora en una estrecha relación con los objetivos de esta investigación, por el rango de importancia de las retenciones de I.V.A., el adecuado procedimiento de aplicabilidad y el correcto procedimiento en las operaciones concernientes a las formalidades establecidas en la Ley.

Por otra parte, Guerrero (2006), en su trabajo especial de grado, titulado, **“Principios Tributarios Constitucionales de la Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad en la Ley de Impuesto al Débito Bancario”**, de la Universidad de Los Andes, donde presento como objetivo general: “Análisis de los Principios Tributarios Constitucionales de la Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad en la Ley de Impuesto al Débito Bancario”, para el caso

de estudio Empresa AB C.A., basados en los aspectos legales establecidos en la constitución y en la situación financiera de la empresa; el diseño de la investigación se enmarco en una investigación de campo, por medio de la aplicación de una metodología exploratoria, y los instrumentos y técnicas para la recolección de los datos de información, fue por medio de la observación, la recopilación de información documental y la aplicación de cuestionarios.

El análisis de estos aspectos, llevo al autor a concluir que el impacto de este tributo en la capacidad contributiva del contribuyente no está siendo afectada, ya que determino que la empresa por medio de sus ingresos, costos y gastos mantiene un índice de rendimiento económico adecuado, a lo que bien puede hacer frente a esta exacción impositiva, así mismo se pudo determinar que la Ley del I.B.D., no viola los principios tributarios establecidos en la constitución y objeto de análisis en la investigación y por ultimo pudo determinar que este impacto económico causado por este impuesto podía ser llevado al costo del bien o servicio, sin que tuviera una incidencia directa en la empresa sujeta a la investigación. El objetivo planteado por la autora constituye un importante beneficio a la presente investigación enmarcado en el estudio de la capacidad contributiva de las empresas, sobre la aplicación de tributos.

Los rasgos de información antes señalados, por la revisión de trabajos especiales de grado, enmarcados al contexto de la presente investigación constituyen una herramienta fundamental para la ampliación del conocimiento sobre el tema de investigación y así mismo el reconocimiento de una amplia gama de perspectivas en referencia a la aplicabilidad de las retenciones de I.V.A., la capacidad contributiva de los contribuyentes, la incidencia en sus operaciones financieras y los efectos financieros, orientando la presente investigación a la pertinencia y relevancia que causará a la empresa en estudio.

Bases Teóricas

Para llevar a cabo una adecuada investigación es imperante la fundamentación teórica que se pueda articular, que sienta las bases de soporte inicial en la investigación de manera coherente y sistemática, y que permita a partir de allí, establecer sus interrelaciones al objetivo planteado. Es por ello que a continuación se presentan los siguientes elementos conceptuales:

Reseña Histórica del Sistema Tributario Venezolano

Los Estados para su funcionamiento y la satisfacción de sus necesidades requieren de medios propicios para la consecución de sus fines, es por ello que en Venezuela para finales del siglo XX, el petróleo se había convertido en la principal actividad económica del país, superando ampliamente la totalidad de las exportaciones no petroleras que tenía para aquella época, convirtiéndose así en una país con actividad petrolera meramente rentista y no preparado para serlo como productor.

A medida que esta explotación petrolera aumentaba, muchos influyentes del país discutían sobre esa inmensa renta, a lo que en el año 1936, el escritor Arturo Uslar Pietri manifestó que esta renta no debería consumirse sino invertirse en la creación de nuevas riquezas para las generaciones venideras, de allí su famoso artículo “Sembrar el Petróleo”, demostrándose de esta forma que en cierta medida se fomentó el país rentista, donde los ciudadanos y responsables del crecimiento y desarrollo de nuestro país nos acostumbramos a las dádivas gubernamentales, al subsidio y a la protección arancelaria del Estado, la cual no fue impuesta como un medio para el desarrollo del país, sino como una política permanente de Estado, lo que origino cerca de los años 70, un colapso económico por el agotamiento del capitalismo y el rentismo petrolero.

Históricamente en Venezuela no se había concedido relativa importancia a los tributos, a razón de que existían suficientes riquezas provenientes de la explotación petrolera, creando este beneficio la poca o nula participación ciudadana a la construcción de un mejor país, lo que sin duda mostro un escaso nivel de madurez tributaria.

La contracción económica que sufrió Venezuela cerca de los años 80, hizo cambiar drásticamente la realidad del país, a razón de que estos recursos petroleros no eran suficientes y además volátiles, es por ello que el Estado a raíz de la imperiosa necesidad de solventar su crisis económica y en aprovechamiento de su poder omnímodo, en colaboración y apoyo con el Banco Mundial, estructuró programas que mantenían tendencias generalizadas en América Latina, para la transformación en el sistema de recaudación de impuestos, generando nuevas leyes que contribuyeran a una adecuada y simplificada recaudación de tributos, que facilitaran el control e hicieran más productiva la carga fiscal.

Motivado el Estado por un adecuado control fiscal, se genera la necesidad ineludible de un organismo generador de políticas tributarias así como de la administración de las mismas, es por ello que nace el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, hoy en día conocido como Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

En fecha 23 de marzo de 1.994, mediante Decreto Presidencial publicado en la Gaceta Oficial N° 35.427, se crea el Servicio Nacional de Administración Tributaria; posteriormente mediante Decreto Presidencial Número 310 de fecha 10 de agosto de 1994, publicado en la Gaceta Oficial N° 35.525 se crea el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria; luego el 8 de noviembre de 2001, se dicta la Ley del Servicio

Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, publicada en Gaceta Oficial N° 37.320 y el 30 de Diciembre de 2015 se reforma la Ley del SENIAT, según Gaceta Oficial N° 6.211. En atención a las estrategias planteadas por las administraciones tributarias de otros países de América Latina, en Venezuela se adoptó un sistema de categorización de contribuyentes, a lo que se le denominó Contribuyentes Especiales, quienes fungen como entes recaudadores de impuesto, y que representan una relevancia fiscal ante la administración tributaria.

Sistema Tributario

Los Estados se encuentra supeditados a instaurar un sistema tributario adecuado y conforme a sus necesidades, que le permitan planear y ejecutar acciones de recaudación tributaria que coadyuven a la consecución de sus fines; según Sanmiguel (2006) define los sistemas tributarios como: “racionales, armónicos, y efectivos, es decir que han sido armonizados y relacionados en forma científica y sistemática entre sí, con metas fiscales y extrafiscales claras y exactas”. (p. 658).

Es por ello que en Venezuela el sistema tributario está fundamentado en los principios constitucionales de legalidad, progresividad, equidad, justicia, capacidad contributiva, no retroactividad y no confiscación. Este sistema distribuye la potestad tributaria en tres niveles de gobierno: nacional, estatal y municipal.

Base Constitucional y Legal del Sistema Tributario Venezolano

Los tributos en Venezuela de conformidad con el principio de legalidad tributaria se encuentran regulados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), el Código Orgánico Tributario (2014) y las demás leyes, reglamentos, decretos, providencias y jurisprudencias

concernientes a un tributo en específico. En el presente trabajo de investigación, se hará énfasis en las disposiciones contenidas en la Ley del I.V.A. (2014) y su Reglamento, Providencias y Jurisprudencias. También conviene examinar algunas leyes relacionadas a la materia, como es el caso del a Ley Orgánica de Precios Justos (2015) y sus Providencias.

Tal como se señaló anteriormente la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en atención a sus principios rectores, establece en sus artículos 133, 156, 316 y 317, el fundamento jurídico para los tributos en el país. De esta manera y en concordancia con lo indicado anteriormente en referencia a los principios tributarios constitucionales se menciona lo siguiente:

- a. “Toda Persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuesto, tasa y contribuciones que establezca la ley”. Artículo 133.
- b. “El sistema tributario procurará la justa distribución de la cargas públicas, según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo el principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”. Artículo 316.
- c. “No podrán cobrarse impuestos, 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”. Artículo 317.
- d. “Es de la competencia del Poder Público Nacional:...12. La creación, organización, recaudación y control de los impuestos sobre la renta,

sobre sucesiones, donaciones, demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y las minas;(…) y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los estados y municipios por esta constitución o por ley”. Artículo 156.

Cabe resaltar que en el sentido más amplio la Constitución Nacional regula de manera directa dos aspectos fundamentales relacionados con los tributos, el primero de ellos, da a conocer el sentido estricto del deber de los ciudadanos de coadyuvar al gasto público general del Estado, y en segundo lugar los principios constitucionales que dirigen el poder de imposición. Estos principios legítimos amplían su perspectiva en el Código Orgánico Tributario.

Código Orgánico Tributario

En el año 1959, cuando se celebran las II Jornadas de Derecho Tributario en la ciudad de México, surge la necesidad de Codificar el Derecho Tributario, a fin de que se puedan presentar de manera sistemática y ordenada los principios rectores, es por ello que la Organización de Estados Americanos (O.E.A.) y el Banco Interamericano de Desarrollo (B.I.D.), designan un destacado grupo de profesionales tributaristas quienes se encargan de desarrollar un modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina.

En el año 1976, en Venezuela se designa una comisión para la elaboración del proyecto del Código Orgánico Tributario, presentado ante el Congreso, y no es sino hasta el primero de julio del año 1982, que se promulga el C.O.T., estableciendo un lapso de 180 días para que entrará en vigencia, siendo la fecha específica el 30 de enero de 1983. Con la entrada en vigencia de este Código, se establecen un conjunto de principios que le permiten al Estado ejercer el poder tributario y a los contribuyentes los

mecanismos de defensa dentro del principio del debido proceso administrativo tributario.

El C.O.T. venezolano, ha sufrido cuatro reformas importantes a saber, en los años 1992, 1994, 2001 y la última en el año 2014, la primera de ellas dio reconocimiento en materia de infracciones y sanciones en atención a la creación de la Ley del I.V.A., la segunda reforma instauro la unidad tributaria como medida de actualización y corrección anual, sobre las bases de cálculo incorporadas en la ley, la tercera hizo énfasis en las facultades del Fisco para averiguar, fiscalizar, castigar y percibir impuestos y la cuarta y última reforma tipifica más ilícitos, aumenta las sanciones y multas y amplía las atribuciones de la autoridad tributaria para embargar bienes cuando se registre el incumplimiento de la norma.

Este código se origina con el fin de normar el campo tributario, en lo referente al ámbito impositivo, que encamina al legislador a fijar las pautas y dictar leyes especiales, así también se enmarca en el reconocimiento de la naturaleza, características y modalidades de la obligación tributaria, las facultades del Fisco, los deberes y derechos de los contribuyentes, las sanciones por su incumplimiento y los recursos que los particulares pueden ejercer contra los actos u omisiones de la Administración Tributaria.

Garay (2012), explica que:

Lo que hace el Código Tributario es unificar las reglas, al menos aquellas que pueden servir de normas fundamentales para todo tipo de tributos y para las autoridades y demás entes territoriales como las dependencias federales, los municipios o los mismos estados regionales. (p. 91).

Este instrumento jurídico está compuesto por aspectos regulatorios y procedimentales, fuentes del derecho tributario venezolano, entre ellos, se pueden mencionar: el reconocimiento de los principios que la rigen; las fuentes de las normas tributarias; su interpretación; la clasificación de los

tributos, sus características, la relación entre sujeto activo y pasivo; las infracciones; las sanciones; los procedimientos de recaudación, inspección y revisión y los actos administrativos a que den lugar.

El vigente Código Orgánico Tributario está estructurado de la siguiente manera:

1. Título I: Disposiciones Preliminares. (Art. Del 1 al 12).
2. Título II: De La Obligación Tributaria. (Art. Del 13 al 78).
3. Título III: De Los Ilícitos Tributarios y De Las Sanciones. (Art. 79 al 130).
4. Título IV: De La Administración Tributaria. (Art. Del 131 al 245).
5. Título V: De La Revisión De Los Actos De La Administración Tributaria y De Los Recursos Administrativos. (Art. Del 246 al 265).
6. Título VI: De los Procedimientos Judiciales, del Cobro Ejecutivo y de las Medidas Cautelares. (Art. 266 al 339).
7. Título VII: Disposiciones Transitoria y Finales. (Art. 340 al 349).

Ley del Impuesto al Valor Agregado (L.I.V.A.)

Antecedentes

El Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), también conocido como el Impuesto a las Ventas o al Valor Añadido, tiene su génesis según explica Sanmiguel (2006): “en las antiguas civilizaciones como la egipcia y la ateniense” (p.392). Posteriormente durante la primera guerra mundial cerca del año 1914, se inicia el conocimiento sobre el impuesto a las ventas en Europa, según expresa Moya (2012) “primero se estableció en Alemania y luego paso a Francia, pasando por otros países Europeos” (p.306). Alrededor del año 1967, se impuso en la mayoría de los países por exigencia de la Comunidad Económica Europea la sustitución de los sistemas nacionales a un sistema impositivo común de I.V.A.

Más tarde fue incorporado este sistema en América Latina, siendo los primeros países que ajustaron sus legislaciones a un ordenamiento jurídico tributario Argentina y Colombia, luego México, Perú, Ecuador, Venezuela, Bolivia y Paraguay, encontrándose actualmente tan reconocido a nivel mundial que ya es implementado en aproximadamente 140 países.

Refiere Sanmiguel (2006), que cerca de la década de los años 90, debido a la alta contracción económica en la que se encontraba inmersa el país, originado por la inestabilidad de los precios del petróleo, el fácil acceso al Banco Mundial y al Fondo Monetario Internacional para el endeudamiento externo, fueron los aspectos relevantes que generaron la creación urgente de reformas en el sistema tributario venezolano.

Moya (2012) expresa:

En Venezuela, este impuesto fue creado mediante Ley Habilitante otorgada al entonces Presidente Ramón J. Velázquez, en fecha 30 de septiembre de 1993, el cual creó mucho malestar en la población, por lo que estuvo en vigencia hasta el 01 de enero de 1994. (p.305).

Desde su promulgación la Ley del I.V.A., ha sufrido diversas reformas, a saber, desde su creación hasta la actualidad han sido doce los cambios practicados, desde la inclusión de alícuotas, aumentos, disminuciones y hasta cambios en su denominación, siendo su primera reforma el 30 de diciembre del año 1993, cuya primicia fue la inclusión de la alícuota del quince por ciento (15%), para operaciones de consumo suntuario, con entrada en vigencia el primero de enero de 1994.

A partir del primero de agosto de 1994, la modificación fue su denominación, pasándose a llamar Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, en enero del año 1995, se incrementa la alícuota al doce y medio por ciento (12,5%), en agosto de 1996, aumenta a dieciséis y medio

por ciento (16,5%), para mayo de 1999, nuevamente sufre el cambio de denominación volviéndose a llamar Impuesto al Valor Agregado, y estableciéndose modificaciones a la alícuota general, disminuyendo al quince y medio por ciento (15,5%), se fijó un ocho por ciento (8%) para las importaciones y prestaciones de servicio en el Puerto Libre de Nueva Esparta y una alícuota del cero por ciento (0%), para las exportaciones.

En Julio del año 2000, nuevamente se reduce la alícuota general al catorce y medio por ciento (14,5%), se elimina la alícuota del ocho por ciento (8%), y se mantiene la del cero por ciento (0%). En julio del año 2002, se adiciona la alícuota del diez por ciento (10%) para la importación de bienes de lujo. En septiembre del mismo año, sufre un aumento la alícuota general al dieciséis por ciento (16%), y se incorpora la alícuota reducida para la importación de bienes y servicios para determinados productos al ocho por ciento (8%).

Posteriormente en Agosto del 2004 se disminuye la alícuota general al quince por ciento (15%), en octubre de 2005, se rebaja la alícuota al catorce por ciento (14%), en febrero del año 2007, se publica dos reducciones a la alícuota general, la primera al once por ciento (11%) a partir de marzo y posteriormente al nueve por ciento (9%) a partir de julio de ese mismo año. A partir de abril de 2009 entra en vigencia el aumento de la alícuota general al doce por ciento (12%).

En fecha 18 de noviembre de 2014 fue publicada en Gaceta Oficial N° 6.152, la última reforma de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, donde se mantiene la alícuota del doce por ciento (12%) como alícuota general y aumenta en un quince por ciento (15%) adicional la alícuota impositiva para la adquisición de bienes y servicios de consumo suntuario quedando en veintisiete por ciento (27%) el impuesto para bienes de lujo.

Providencia Administrativa N° SNTA/2015/0049

Cabe resaltar que de estas disposiciones legales mencionadas anteriormente emerge la Providencia N° SNTA/2015/0049, de fecha 10 de agosto de 2015 publicada en la Gaceta Oficial N° 40.720, la cual sustituye la Providencia N° SNTA/2013/0030, publicada en la Gaceta Oficial N° 40.170, de fecha 20/05/2013, donde establece la forma de cálculo para las retenciones de I.V.A. cuando corresponda el 75% o 100% y la fijación para identificar el impuesto causado en el comprobante de retención de I.V.A.

En correspondencia con lo dicho, es importante señalar a quienes se les denomina agentes de retención, por lo que el artículo 1° de la Providencia Administrativa N° 0049, señala:

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 hubiere sido calificado y notificado como especial.

Los sujetos pasivos calificados y notificados 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 (...).

Romero (2013) señala que los agentes de retención son: “aquellos entes encargados de detraer una cantidad de dinero a determinados pagos o abonos en cuenta, para posteriormente enterarlos al Fisco Nacional” (p. 63).

Respecto a las situaciones en las que no procede la aplicabilidad de las retenciones de I.V.A., esta Providencia establece en su artículo 3, las situaciones en las que quedan excluidas, a lo que dispone:

1. Las operaciones no se encuentren sujetas al Impuesto al Valor Agregado o estén exentas o exoneradas del mismo.

2. El proveedor sea un contribuyente formal del impuesto.
3. El proveedor sea un agente de percepción del impuesto y se trate de operaciones de ventas de bebidas alcohólicas, fósforos, cigarrillos, tabacos y otros derivados del tabaco.
4. Los proveedores hayan sido objeto de algún régimen de percepción anticipada del Impuesto al Valor Agregado, con ocasión de la importación de los bienes. En estos casos, el proveedor deberá acreditar ante el agente de retención la percepción soportada.
5. Se trate de operaciones pagadas por empleados del agente de retención con cargo a cantidades otorgadas por concepto de viáticos.
6. 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.).
7. Las compras de bienes muebles o prestaciones de servicios vayan a ser pagadas con cargo a la caja chica del agente de retención, siempre que el monto de cada operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T.).
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 estuviere inscrito en el Registro Nacional de Exportadores, haya efectuado durante los últimos seis (6) meses solicitudes de recuperación de créditos fiscales, con ocasión de su actividad de exportación.
10. El total de las ventas o prestaciones de servicios exentas o exoneradas del proveedor, represente un porcentaje superior al 50% del total de sus operaciones de ventas o prestaciones de servicios, durante el ejercicio fiscal anterior.

11. Las compras sean efectuadas por los órganos de la República, los Estados y los Municipios, que hubieren sido calificados y notificados como sujetos pasivos especiales por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.
12. Las compras sean efectuadas por entes públicos sin fines empresariales, creados por la República, que hubieren sido calificados y notificados como sujetos pasivos especiales por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.
13. Las operaciones y el Impuesto al Valor Agregado, sean pagados conforme al supuesto de excepción previsto en el artículo 146 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.

Cabe resaltar que con la entrada en vigencia de esta Providencia N° 0049, se destacan algunas modificaciones en relación a la Providencia N° 0030, entre ellas resalta algunas exclusiones tipificadas en el artículo 3, numerales 3, 10 y 13 de la providencia en comento, las cuales establecen las excepciones cuando se trate de agentes de percepción del impuesto, cuando el total de las ventas o prestaciones de servicios exentas o exoneradas del proveedor, represente un porcentaje superior al 50% del total de sus operaciones, y cuando las operaciones y el I.V.A., sean pagados conforme al supuesto de excepción previsto en el artículo 146 dispuesto en el Código Orgánico Tributario, respectivamente.

La práctica de las retenciones estará sujeta a un porcentaje, según el impuesto causado en la operación y estará comprendido por el setenta y cinco por ciento (75%), en condiciones generales, según lo dispone el artículo 4 de la citada Providencia 0049.

La retención aplicada será de un cien por ciento (100%), conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de esta Providencia, cuando:

1. El monto del impuesto causado no esté indicado en la factura o nota de débito. Para esta situación la cantidad a retener será la de aplicar la siguiente formula:

$$\text{B.I.} = \frac{\text{Pfac}}{(\text{AI}/100)+1}.$$
$$\text{Mert} = \text{Pfac} - \text{B.I.}$$

Se entiende por:

B.I.: Base Imponible;

Mret: Monto a retener;

Pfac: Precio facturado de los bienes y servicios gravados;

AI: Alícuota Impositiva.

2. La factura o nota de débito no cumpla con los deberes formales establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y demás disposiciones reglamentarias.
3. La consulta en el Portal Fiscal, indique que el proveedor de bienes o prestador de servicios está sujeto a la retención del 100% o que el proveedor no esté inscrito en el Registro Único de Información Fiscal (R.I.F.).
4. Se refiera a las operaciones mencionadas en el artículo 2 de la presente Providencia.

Los agentes de retención, es decir los contribuyentes especiales, están obligados a enterar el impuesto retenido a sus proveedores quincenalmente, según lo previsto en el calendario fiscal dispuesto por la Administración Tributaria, y sujeto al terminal del número de registro de información fiscal, a lo que deberá ingresar al portal de la página web del SENIAT y proceder a realizar la declaración de todas las compras realizadas durante el periodo de imposición, posterior a la declaración el portal le permitirá escoger la forma

de pago del tributo, ofreciendo las opciones manual o electrónica, para la opción manual emitirá una planilla que será con la que se deberá realizar el pago en una institución financiera del Estado, por medio de efectivo o cheque de gerencia, y para el pago electrónico, el portal creará un enlace con la institución bancaria del Estado, con la que el contribuyente deberá tener previamente una cuenta bancaria, y de esta forma proceder al pago electrónico, todo ello conforme a lo resuelto en los artículos 14 y 15 respectivamente de la providencia en comento.

Según lo dispuesto en el artículo 6, el impuesto retenido no pierde su carácter de crédito fiscal, cuando estos califiquen como contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado, pudiendo ser deducido previo el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley que establece dicho impuesto.

Para efectos de que el proveedor pueda descontar el impuesto retenido, para el periodo en el cual se le aplicó la retención, deberá poseer el comprobante de retención emitido por el agente de retención, conforme a los requisitos exigidos en el artículo 16 de esta providencia. En caso de que el comprobante de retención sea entregado con posterioridad al periodo en el cual se realizó la retención, el proveedor podrá descontarlo en el periodo en el cual se produjo la entrega del mismo, tal y como lo expresa el artículo 7.

Según el artículo 8, para los casos en los cuales la cuota tributaria sea inferior al impuesto retenido, el contribuyente podrá descontar estas retenciones acumuladas, contra las cuotas tributarias de los siguientes periodos de imposición tributarias.

No obstante, en caso de transcurrido los tres periodos de imposición sobre los cuales se puede llevar a cabo el descuento de las retenciones acumuladas, y que para ese entonces, aún exista algún excedente, el

contribuyente puede optar por la recuperación total o parcial del saldo acumulado.

Esta información para la recuperación de las retenciones acumuladas, se realizará sobre lo efectivamente declarado, se podrá presentar una solicitud al mes, se deberá acompañar de todos los documentos que acrediten la solicitud e indicar la decisión de compensar o ceder, identificando los tributos, montos y cesionario, así como el tributo sobre el cual el cesionario efectuará la imputación respectiva, y en caso de que la Gerencia Regional de Tributos Internos detecte diferencia en las solicitudes de recuperación de impuestos, estará en pleno derecho de ejecutar un procedimiento de verificación. Todo ello de conformidad con lo dispuesto en los artículos 9 y 10 de la Providencia N° 0049 y siguiendo el orden establecido en el artículo 49 del C.O.T.

A tal efecto la Administración Tributaria contará con un plazo no mayor de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha de recepción de la solicitud para decidir, en cuyo caso, la falta de pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria, se entenderá que ha resuelto negativamente la solicitud.

Según lo dispuesto en los artículos citados, se puede considerar que existe cierta desfiguración con lo implementado en el Código Orgánico Tributario, a razón primeramente de que la solicitud de reintegro puede efectuarse luego de haber agotado tres periodos de imposición fiscal y no como lo establece el C.O.T., cuando sea líquido y exigible, así como la limitación del otorgamiento de este beneficio en el supuesto de que el agente de retención no haya declarado y enterado todos los importes retenidos.

El artículo 18 de la Providencia en comento, dispone sobre las sanciones a las que estarán sometidos los agentes de retención por incumplimiento de

los deberes previstos en esta Providencia Administrativa, conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario.

Ley Orgánica de Precios Justos

La demanda de consumo sobre bienes, productos y servicios se ha incrementado de manera desmesurada, sin la previsión en muchos casos de infinidad de factores que confluyen sobre esta situación, generando índices de inflación de los cuales nada ni nadie puede escapar, esto a consecuencia de que existe una gran problemática en los niveles de producción, a razón de que la producción nacional no logra alcanzar los niveles deseados.

Es por ello que el Estado ejerciendo su poder de supremacía crea la Ley Orgánica de Precios Justos, con su última reforma publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.202, de fecha 8 de Noviembre de 2015, y reimpressa por error material en aviso oficial publicado en Gaceta N° 40.787, de fecha 12 de noviembre de 2015, cuyo objeto principal según lo establecido en el artículo 1º es:

(...) establecer las normas para la determinación de precios de bienes y servicios, los márgenes de ganancia, los mecanismos de comercialización, y los controles que se deben ejercer para garantizar el acceso de las personas a bienes y servicios a precios justos (...).

Es decir, que la intensión principal de esta ley es establecer controles de supervisión que permitan una adecuada regulación para la fijación de precios sobre los productos, bienes y servicios en el mercado y el reconocimiento de un techo para la generación de las ganancias.

De esta manera la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE), quien es el órgano rector para la regulación de los márgenes de ganancias y precios justos, mantiene vigente la Providencia Administrativa N° 003/2014, de fecha 7 de febrero de 2014,

mediante la cual se fijan los criterios contables generales para la determinación de precios justos, es por ello que en el artículo 2, numeral 14 dispone que: “Los tributos, donaciones y liberalidades... a criterios de la SUNDDE no forman parte del costo” (p.5); y el numeral 15, fija que “El Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) representará un costo, cuando éste no pueda ser recuperado o trasladado conforme a las leyes respectivas, y dicha situación no sea imputable al sujeto de aplicación” (p. 5).

Bajo esta premisa se entiende que no se pueden incluir aspectos relacionados a los tributos en la construcción de la estructura de costos que deberán establecer las empresas, con el fin de obtener la base para la colocación de los precios justos a los bienes y servicios que estén en disposición de ser adquiridos por consumidores finales, cuyas ganancias no podrán sobrepasar el límite establecido de hasta un máximo de 30% sobre el costo del producto, bien o servicio ofrecido o producido.

Ahora bien, cabe resaltar que se puede considerar inexacto la no inclusión de tributos en la fabricación de una estructura de costos, ya que sin bien conocemos las disposiciones jurídicos-legales que existen en Venezuela en materia tributaria, conformada por impuestos, tasas y contribuciones, estas son bastante extensas, y sin menoscabo de lo dispuesto en el artículo 133 Constitucional, el cual establece que: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”, también es cierto que algunos tributos agudizan la efectiva realización de estos pagos, violentando de esta manera lo establecido en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

La falta de reconocimiento de la ardua carga tributaria existente en las empresas venezolanas, hace considerar que esta norma regulatoria para la fijación de precios, y márgenes máximos de ganancia, transgrede los

principios de capacidad contributiva y la no confiscatoriedad sobre los sujetos obligados a la presente ley.

La exclusión de los tributos sobre la estructura de costos, genera una real desnaturalización a la renta, causando como lo dicho anteriormente un efecto confiscatorio y sin medición a la capacidad económica del ente.

El Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), tiene como principal característica la de ser un impuesto indirecto, que se ocasiona por la transmisión en operaciones de venta o compra de bienes o servicios en el territorio nacional y es pagado por el adquiriente del bien o quien recibe el servicio.

La Ley del I.V.A. en su artículo 1º, define lo siguiente:

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

Para Sanmiguel (2006), el I.V.A. constituye: “Un impuesto indirecto al consumo, cuya creación, organización, recaudación, fiscalización y control, ha sido reservada legalmente al Poder Nacional” (p. 393). Es importante reconocer la acción indirecta de este impuesto, debido a la forma en que se paga y se declara, a razón de que quien realmente paga este impuesto es el consumidor final del bien o servicio, pero está en manos del comerciante, fabricante, productor o prestador de servicios, el deber de declarar y pagar este impuesto al Fisco.

Romero (2013), expresa:

Se le denomina impuesto al valor agregado porque grava las ventas y prestaciones de servicios realizadas en las distintas etapas del proceso de comercialización –y es precisamente- ese valor agregado que adquiere todo bien y/o servicio en las diversas fases de tal proceso las que –efectivamente- afectan este tributo (p.26).

Este impuesto ha representado para la economía venezolana un gran avance, ya que ha generado un equilibrio al sistema tributario, pues ha alcanzado un posicionamiento en relación a los impuestos directos, y ha provocado una revolución en la historia tributaria nacional, a consecuencia del efecto causado por el sistema de recaudación tributaria, sin embargo no deja de ser un impuesto si se pudiera decir injusto, a razón de que grava de igual manera lo adquirido por una persona de escasos recursos económicos, con respecto a una persona que goza de una más favorable posición económica.

Características del Impuesto al Valor Agregado

Según lo expone Moya (2012), “las características del impuesto al valor agregado son las siguientes:

1. Establecido en una ley. Llamado igualmente principio de reserva legal, y es que todo tributo debe estar establecido en una ley.
2. Es un impuesto indirecto, ya que grava el consumo que es una manifestación mediata de riqueza (...).
3. Es un impuesto real, ya que no toma en atención las condiciones subjetivas del contribuyente (...).
4. Se puede decir que es un impuesto a la circulación, ya que grava los movimientos de riquezas (...)
5. No es un impuesto acumulativo, que afecte en mayor grado a los productos con mayor valor agregado (...)

6. No se incurre en una doble tributación con el gravamen del impuesto.
7. El impuesto es soportado o trasladado al consumidor final (pp.307-308).

Principios Tributarios

Los principios de la tributación, de acuerdo a Jarach (2007) “representan las premisas y supuestos de aplicación de determinados tributos, dado que encamina, instruye y delimita el ámbito de acción del mismo” (p. 299).

Principio de Legalidad

Este principio es ejercido por el poder público nacional y su consagración parte del artículo 317 del texto constitucional e igualmente se encuentra contenidos en las normas de rango legal y sublegal, con garantía de justicia y razonabilidad en la imposición, cuyas actuaciones de poderes están sometidas al imperio de la ley, considerado como el principio común del derecho constitucional tributario. Este principio constitucional está consagrado en el artículo 317 constitucional, y establece que: “No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes” (...) (p. 154).

Todo ejercicio de poder público por parte del Estado debe someterse a las leyes y normas vigentes, que norman las situaciones reales que se forman en una sociedad y no sometidas a la voluntad de personas, lo que entonces sería contrario al principio. La creación de las leyes debe direccionándose hacia lo justo, sin condiciones de parcialidades y reconociendo el derecho de cada uno.

Evans (1998), al estudiar el alcance del principio de legalidad tributaria dispone que: “Solo por ley se pueden fijar los elementos esenciales de la

relación jurídico-tributaria: la definición del hecho imponible, la base del tributo, la tarifa, el contribuyente” (p.16). Este principio de legalidad se enmarca evidentemente en el reconocimiento de cada uno de los elementos que configuran la creación de una norma en relación a su marco de acción legal.

Principio de Generalidad

Constituye el deber de todas las personas de contribuir con los gastos públicos de la Nación, sin excepciones ni privilegios, independientemente de su condición social, raza, sexo, nacionalidad o cualquier otra particularidad que posea, sobre las que se determine un hecho imponible. A tal efecto el artículo 133 constitucional, establece: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar al gasto público mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley” (p. 85).

Nadie puede ser eximido de este deber constitucional por principios personales, solo existe la excepción cuando estén constituidas exenciones, rebajas y cualquier otro incentivo fiscal que haya sido otorgado legalmente en un determinado periodo, sobre un determinado grupo de personas en virtud de cumplir con ciertas características, lo que bien pudiera estar dado por el beneficio de no pagar tributo o tributar en menor cuantía, aun cuando se haya generado el hecho imponible.

Principio de Igualdad

Enunciando este principio se puede considerar la interpretación del mismo para dos elementos básicos que conforman los tributos, el primero de ellos es la consideración y el respeto igualitario de las cargas tributarias de los contribuyentes, y el segundo hace referencia a que todos los ciudadanos son iguales ante la Ley, y sobre ello se entiende que los tributos se aplican por igual a todos los ciudadanos, refiriéndose específicamente al monto o

cantidad a pagar, es decir al quantum del tributo y no al quantum numérico, esto alude al reconocimiento de: en diferentes condiciones, entonces diferentes montos del tributo, recordando con ello el axioma “todos somos iguales en la medida de nuestras desigualdades”. Conforme a lo establecido en el artículo 21 constitucional que hace referencia que “Todas las personas son iguales ante la ley” (...) (p. 40).

Principio de Progresividad

El principio establece que la fijación concreta de la contribución o impuesto al que está sometido el contribuyente para el financiamiento del gasto público sea en proporción a su capacidad económica. Con este principio el Estado busca que el tributo pagado por el sujeto obligado no sea desproporcionado y se encuadre a su nivel de ingreso y capacidad contributiva. Cabe destacar que este principio de progresividad se enmarca sobre la base imponible a la que está sujeta el gravamen, es decir que a mayor base imponible del contribuyente, mayor será el porcentaje de impuesto a pagar.

Este principio de progresividad no es aplicable a todos los tributos existentes en Venezuela, a razón de que la consideración de los impuestos indirectos no se ajustan a este principio, por su conformación técnica, sin embargo los impuestos directos, representado con el mejor ejemplo como lo es el impuesto sobre la renta, cuya tributación se encuadra en un porcentaje establecido según su base imponible.

Dispone la Constitución, en su artículo 316:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo el principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos (p. 154).

Es necesario destacar que este principio en parte colisiona con la realidad económica y social que se vive actualmente en el país, a consecuencia de que la administración tributaria, bajo el ejercicio de su poder tributario, en estos últimos años ha desarrollado un modelo regresivo, el cual ha dado como resultado, minimizar la evasión fiscal, en beneficio del logro de los recursos necesarios para el gasto público, y promoviendo un escenario de fiscalizaciones dirigido más enfáticamente a los impuesto indirectos, es decir el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), impuesto no cónsono con este principio de progresividad.

Principio de la No Confiscación

Se orienta hacia la protección del derecho de la propiedad privada, es decir, que este principio opera como el límite que tienen las facultades impositivas públicas, por lo que se considera inconstitucional aquel tributo que en la generalidad de los casos, cause un daño al patrimonio de un contribuyente.

Este principio de no confiscatoriedad lo dispone la constitución en sus artículos 115: “Se garantiza el derecho de propiedad (...)” (p. 80); en concordancia con el artículo 317: “(...) Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio (...)” (p. 154).

La confiscatoriedad de un tributo puede generar un impedimento en el ejercicio de una actividad económica, en la condición de una propiedad o hasta en la restricción de cualquier libertad pública, a lo que Brewer Carias citado por Evans (1998), expone que: “Basta que un impuesto este configurado sin base legal, o sea injusto o desigual, o de otra manera excesivo, para que por irrazonable, deba ser estimado por el juez como confiscatorio”(p. 21); por ello que el Estado no puede ejercer su potestad

tributaria en detrimento del derecho de propiedad, por la aplicación de porcentajes o alícuotas onerosas que configuren una privación ilegítima de la propiedad, imposibilitando la práctica de actividades lucrativas lícitas de preferencia.

Principio de Capacidad Contributiva

Este principio tiene su objetivo en el reconocimiento de un límite material, en cuanto a lo dispuesto en la norma tributaria, es decir a la capacidad económica del contribuyente, con ello en concordancia con lo dispuesto en la constitución en referencia a los principios de progresividad e igualdad, de manera que no atropelle la capacidad económica de un contribuyente por su deber de coadyuvar al gasto público de la nación. La constitución hace referencia a este principio por lo dispuesto en el artículo 316: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente” (...) (p. 154).

Principio de Justicia Tributaria

Con este principio se busca un equilibrio entre los principios que rigen en materia tributaria, en el sentido que debe existir la igualdad, la progresividad, la generalidad, la no confiscación y la capacidad contributiva, de esta manera se estará dando cumplimiento a la norma constitucional, a razón de generar una armonía tributaria, sin distorsiones que dañen el cauce de este principio. Esto se identifica por lo dispuesto en los artículos 316 y 317 constitucionales, respectivamente, donde hace referencia a la justa distribución de las cargas públicas, atendiendo el principio de progresividad, la prohibición de cobro de tributos no establecidos en ley y que los tributos existentes no pueden causar efectos confiscatorios.

Los Tributos y su Clasificación

Los tributos son ingresos públicos corrientes, que percibe el Estado para su sostenimiento. Los tributos siempre han sido necesarios para que cumplimiento de los fines del Estado y por esta razón que nace la obligación tributaria, que no es más que el vínculo que existe entre el Estado en sus tres niveles de jerarquía (Nacional, Estatal y Municipal), y los ciudadanos que pueden ser categorizados entre personas naturales y personas jurídicas, y representa la voluntad soberana y coercitiva del Estado.

Dependiendo del tipo de contraprestación que paga el contribuyente esta se puede clasificar en:

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones

Impuestos.

Representa el tributo de mayor excelencia y se caracteriza por no recibir una contraprestación directa, por parte del acreedor tributario, y está regido por su principio rector de “Capacidad Contributiva”, el cual alude a quien más tiene más paga, es decir, que quienes mayores ingresos obtengan, mayor será su aporte para el financiamiento estatal, respetando igualmente el principio de equidad.

Según Candal (2011), “El impuesto representa la expresión más importante de la potestad tributaria del Estado, aquella en la cual más típicamente manifiesta su soberanía en el campo financiero” (p. 33).

Los impuestos nacen de leyes expedidas por la Asamblea Nacional, y representan cargas obligatorias para los contribuyentes, que deben pagar, para financiar al Estado en el cumplimiento de sus fines.

Para Moya (2012) los impuestos son: “los tributos exigidos por el Estado a quienes se hallan en situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado” (p. 218).

1.1.- Elementos de los Impuestos

Los impuestos están representados por diferentes elementos, los cuales son los que configuran el impuesto en sí, ellos son:

- ✓ Sujeto Activo: Representado por el Estado (Nacional, Estatal y Municipal).
- ✓ Sujeto Pasivo: El contribuyente (Persona natural o jurídica).
- ✓ Hecho Imponible: Situación de facto generadora del tributo.
- ✓ Base Imponible: Cuantificación del hecho imponible, sujeta a la tarifa de impuesto.
- ✓ Cuota Tributaria: Es la que resulta de aplicar un porcentaje a la tarifa de la base imponible.

1.2.- Tipo Impositivo de los Impuestos

Generalmente los impuestos son calculados en base a porcentajes variables, llamados alícuotas, calculados sobre un valor particular de la base imponible. Entre ellos se pueden considerar:

1.2.1.- Impuestos Directos

Son los que representan el gravamen o la imposición que la administración tributaria, establece sobre la renta o la propiedad de los contribuyentes, es soportado directamente por quien lo paga, anteriormente se consideraba que no era transferible a otras entidades, pero esta situación desaparece por el efecto que tienen los impuestos inmobiliarios, los cuales si pueden ser trasladados. Bajo esta categoría de Impuestos directos se pueden distinguir:

- Impuestos Reales: Son impuestos que no toman en consideración la capacidad contributiva del sujeto o determinadas características personales, como: nacionalidad, sexo, domicilio, estado civil, entre otras.
- Impuestos Personales: Son impuestos que se generan en base a la participación directa del contribuyente.

1.2.2.- Impuestos Indirectos

Representan el monto que se impone y se recauda por la transferencia o compra de bienes y la prestación o consumo de servicios.

1.3.- Impuesto Proporcional

Se refiere a que la alícuota o porcentaje de impuesto no sufre modificaciones, por el valor de la base imponible. Se refiere al gravamen aplicado en base a un tanto por ciento sin considerar los recursos del contribuyente y su aplicabilidad es más gravosa que el impuesto progresivo. (Ejemplo: El I.V.A.).

1.4.- Impuesto Progresivo

Es aquel impuesto que refiere que a mayor base imponible, es decir, mayor ganancia, mayor es el porcentaje o alícuota de impuesto a pagar. Es el gravamen que se incrementa a medida que aumenta el nivel de ingreso del contribuyente. (Ejemplo: I.S.L.R.).

Tasas.

Están representadas por las cantidades de dinero que un particular o contribuyente paga a la Administración Pública por el uso o beneficio de un servicio público. Para Moya (2012) las tasas: “Son el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente”. (p.221).

Candal (2011), expresa que las tasas son “Retribuciones que el Estado obtiene por la prestación de determinados servicios, tales como el correo o el aseo urbano y tiene un carácter voluntario en el sentido de que ellas se pagan en virtud de la demanda de un servicio(...)”. (p.34).

Es importante aclarar la diferencia que existe entre la tasa y el precio público. El precio público genera ingresos permitiendo un margen de utilidad, se establece mediante una relación contractual y se presta en condición de libre competencia, a diferencia de la tasa, la cual solo genera un ingreso relativo al costo del servicio, es regida por ley, es considerada bajo un monopolio del Estado y su valor es divisible.

Pérez de Ayala, citado por Moya (2012) considera que “las tasas son un tributo que se establece expresamente por la ley a favor del Estado u otro ente público y exigible cuando se presta efectivamente un determinado servicio en forma individual” (p. 222).

Características de las Tasas

Según Moya (2012) las tasas se caracterizan por:

- El principio de ser una norma legal, ya que son creadas mediante ley.
- Representa un tributo establecido y exigido por el Estado bajo la virtud de su poder de imperio.
- El hecho imponible esta dado bajo la prestación efectiva de un servicio por parte del Estado al contribuyente o pagador de la tasa.
- El producto de lo recaudado debe ser de uso exclusivo para la prestación del servicio.
- Debe calificarse como un servicio divisible a razón que pueda fragmentarse en unidades de uso y consumo, a determinados contribuyentes.
- La prestación del servicio que da lugar al cobro de tasas, debe ser vinculante e inherente a la soberanía estatal. (p.225).

Por consiguiente se puede aseverar que las tasas representan aspectos fundamentales que lo distancian de la definición de impuestos, a consecuencia de que estas tasas son generadas de manera espontánea, no existe coerción alguna por parte del Estado para con el contribuyente y constituye una condición en beneficio de un particular.

Contribuciones.

De acuerdo a Sanmiguel (2006) “(...) consisten en una prestación pecuniaria obligatoria establecida por Ley, destinada a la financiación de obras o servicios públicos, basada en el beneficio especial que experimentan los bienes de los sujetos pasivos” (p. 219).

Se puede afirmar entonces que las contribuciones representan una condición tributaria que difiere de lo que representan los impuestos y las tasas, en virtud de que constituyen actividades que el Estado realiza con fines generales y que proporcionan un beneficio al contribuyente.

En este orden de ideas dispone Moya (2012) que las contribuciones especiales se definen como: “La prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas” (p. 228).

Las contribuciones pueden ser categorizadas por contribuciones de mejoras, que representan el pago obligatorio al Estado a consecuencia de la realización de una obra de carácter público, que representa una utilidad a la comunidad e incrementa el valor de sus inmuebles, y las contribuciones de seguridad social, destinadas al aporte a instituciones de carácter público que persiguen fines sociales y que son aportados a organismos como el I.V.S.S., I.N.C.E.S., S.P.F., F.A.O.V., entre otras.

Por su parte Candal (2011), dispone que las contribuciones “son las prestaciones que cobra el Estado por obras o servicios realizados en beneficio de la colectividad y de las cuales el contribuyente se beneficia de modo indirecto” (p. 34).

El Hecho Imponible

El hecho imponible constituye un elemento esencial en los tributos, pues es ella quien marca el nacimiento de la obligación tributaria. Para Sanmiguel (2006), lo conceptualiza bajo los siguientes términos: “es el conjunto de circunstancias o de hechos a cuya ocurrencia la ley vincula el conocimiento de la obligación tributaria, y que puede ser un hecho material o un acto jurídico” (p. 376).

A este mismo efecto, el Código Orgánico Tributario (2014) define el hecho imponible en su artículo 36, de la siguiente manera: “es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Mientras que la ley del I.V.A. (2014) en su artículo 3 estatuye cuales son las actividades y negocios jurídicos sujetos a esta ley.

El hecho imponible se considera materializado en las siguientes circunstancias:

1. Bajo una situación de hecho, es decir, cuando se haya realizado la circunstancia material necesaria que genere el supuesto de hecho.
2. Bajo situaciones jurídicas que estén claramente constituidas, es decir, supuesto de derecho.

Por consiguiente los hechos imponibles bajo el concepto de la ley del I.V.A., (2014) serán de consideración relevante lo definido por ley y el reglamento, en los casos de la definición de venta de bienes muebles a título oneroso, cuando se genere la nacionalización de un bien, es decir por las importaciones; por la prestación de servicios a título oneroso, por la exportación de bienes muebles, en reconocimiento a la alícuota del cero por ciento (0%), como lo dispone la ley y por último, por la exportación de servicios, es decir, la prestación del servicio a personas no domiciliadas o residenciadas, igualmente se gravará con el cero por ciento (0%).

Base Imponible

Representa la magnitud aritmética de un hecho imponible gravable. Para Moya (2012) es: “El parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorado en términos monetarios” (p. 200).

La ley del I.V.A. (2014), define la base imponible en su artículo 20, de la siguiente manera: “(...) es el precio facturado del bien, siempre que no sea menor del precio corriente en el mercado”. Según Sanmiguel (2006), establece que la base imponible: “Consiste en la valoración monetaria de un hecho imponible. Se puede considerar como su valoración bruta” (p. 133).

Los Sujetos Pasivos

Sanmiguel (2006), define al sujeto pasivo como: “aquel obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias. Es el que está sometido al cumplimiento de la obligación” (p. 666). Este sujeto puede estar representado como contribuyente, quien es el que incurre en un hecho imponible y sobre quien recae la obligación tributaria, o responsable, que sin incurrir en un hecho imponible, por disposición de la ley, está llamado a cumplir con la obligación tributaria.

La Ley del I.V.A. (2014) en sus artículos 5, 6, 7, 8, 9 y 10, dispone quienes son los sujetos pasivos sometidos a esta norma, a lo que es de importancia mencionar:

1. Los contribuyentes ordinarios: quienes representan los ofertantes de las prestaciones de servicios, los industriales, comerciantes, importadores y toda persona natural o jurídica, que realice actos de negocio, considerados por esta Ley, como hechos imponibles, las empresas públicas, constituidas como sociedades mercantiles, las empresas de arrendamientos financieros, los bancos, los institutos autónomos y demás entes descentralizados.
2. Contribuyentes Ocasionales: los importadores no habituales de bienes muebles, las empresas públicas constituidas bajo la figura jurídica de sociedades mercantiles, los institutos autónomos y los entes desconcentrados de los Estados y Municipios.

3. Contribuyentes Formales: Son todos aquellos sujetos que realicen exclusivamente actividades exentas o exoneradas de este impuesto, y solo están obligados a cumplir con los deberes formales indicados en la Providencia SNAT/2003/1677, de fecha 31/03/2003.

Cabe resaltar que el artículo 11 de la Ley en comento estatuye lo siguiente:

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

Lo dispuesto en este artículo 11 de la Ley de I.V.A. (2014), se debe articular con lo dispuesto en los artículos 5, 58 y 59, del Reglamento de la Ley de I.V.A., con relación a la obligación que tienen de informar con mayor detalle, la operabilidad que tendrán estos responsables ante la Administración Tributaria de enterar y pagar lo retenido.

Estudio de Indicadores Financieros

Toda empresa al ser constituida y llevar a cabo operaciones comerciales, debe manejarse bajo una planificación de acciones, a razón de que permitan lograr una correcta y adecuada ejecución de funciones, que proporcionen el mayor beneficio posible. Es por ello que Altuve (2009) señala que: “el objetivo de las finanzas se centra en la planificación, coordinación, control y evaluación eficiente de los recursos que se destinan a tal fin para lograr de esta manera el valor total de la empresa en términos económicos y sociales”. (p.22).

A tal efecto el análisis financiero se fundamentará en la relación que se busca al ejercer efectos comparativos con datos extraídos de los estados financieros y con ello conocer de manera objetiva la situación financiera real

de la empresa, de manera que se demuestre la eficiencia de las operaciones o el desvío de los objetivos a alcanzar.

En este sentido, y para conocer los efectos financieros causados en las empresas del sector lácteo, se considerarán como principales indicadores los siguientes:

$$\text{Índice de Liquidez} = \frac{\text{Activo Circulante} - \text{Retenciones Acum. De I.V.A.}}{\text{Pasivo Circulante}}$$

Muestra la capacidad que tiene la empresa para dar respuesta a sus obligaciones contraídas en corto plazo, haciendo uso de sus activos más líquidos.

$$\text{Índice de Solvencia} = \frac{\text{Activo Circulante}}{\text{Pasivo Circulante}}$$

Indica la capacidad que tiene la empresa para enfrentar sus obligaciones a corto plazo, con el número de veces que con sus activos circulantes pueden cubrir sus pasivos circulantes.

$$\text{Indicador de Gestión (Periodo Medio de Cobranza)} = \frac{\text{Cuentas por Cobrar} * 365}{\text{Ventas}}$$

Muestra el nivel de eficiencia con el cual la empresa utiliza sus recursos, mide la habilidad de la empresa para recuperar el nivel de sus ventas.

$$\text{Indicador de Gestión Periodo Medio de Pagos} = \frac{\text{Cuentas por Pagar} * 365}{\text{Compras}}$$

Muestra el nivel de eficiencia con el cual la empresa utiliza sus recursos, mide la eficiencia del pago para la adquisición de insumos.

$$\text{Margen Operacional} = \frac{\text{Utilidad Operacional}}{\text{Ventas}}$$

Muestra si efectivamente la empresa es o no lucrativa en sí misma, sin considerar la forma de financiamiento.

$$\text{Endeudamiento Total} = \frac{\text{Pasivo Total}}{\text{Activo Total}}$$

Este indicador expresa el nivel de dependencia de la empresa frente a sus acreedores.

Aspectos Generales de las Entidades Económicas del Sector Lácteo

En cuanto al presente estudio se ha tomado en consideración empresas vinculadas al sector lácteo, sujetas a la condición de contribuyentes especiales, designadas por la Administración Tributaria, ubicadas desde el municipio Libertador del Estado Mérida, pasando por el Municipio Campo Elías hasta el Municipio Alberto Adriani también del Estado Mérida, cuyo objeto principal en términos generales es la producción, fabricación y elaboración de productos lácteos.

Tratándose de un sector con una cantidad de empresas considerables, que desarrollan sus actividades económicas en torno a un mercado con altos volúmenes de circulación de inventarios, que llevan a considerarlo un importante sector en la economía venezolana.

Caracterizándolo Boscán y Sandrea (2004) como un sector relacionado con la autosuficiencia o la independencia alimentaria del país. En este sentido, el razonamiento económico referido a la consideración acerca de ventajas comparativas, costo de oportunidad y costos para el consumidor, entre otros aspectos, cobra especial importancia cuando se habla de políticas relacionadas con el sector agrícola. Por lo que se trata de un sector que de acuerdo a Paredes (2002) registra una evolución perfectamente delimitada en tres etapas:

La primera etapa se caracterizó por un crecimiento sostenido de la producción nacional con la incorporación de nuevas tierras a la actividad pecuaria y a través del aumento del rebaño nacional. Durante este período el Estado invirtió agresivamente en infraestructura -carreteras, electrificación- y el sector privado y la inversión extranjera instalaron las primeras plantas procesadoras de leche y mataderos industriales en la cuenca del lago de Maracaibo, lo que promovió el desarrollo de esta zona lechera al asegurar un mercado estable para la incipiente producción.

La segunda etapa se caracterizó en sus primeros años por el boom económico venezolano, consecuencia única de los altos precios internacionales del petróleo. Esta bonanza permitió la implementación de políticas de apoyo al sector productor, a la industria y al consumo. Fue de gran importancia, en el inicio de esta etapa, la implementación del “Programa del vaso de leche escolar” que se inició a mediados de los 70 y que fue la primera iniciativa de masificación del consumo de leche pasteurizada para beneficiar a los niños de las clases sociales más necesitadas. Sin embargo, en 1983 ocurre la primera gran devaluación del bolívar y se rompe el espejismo de la Venezuela Saudita.

Se instauró un control de cambio y se favoreció al sector lácteo a través de un elevado paquete de incentivos con acceso a dólares preferenciales. Se importaron alrededor de 110,000 vientres especializados en leche, además de insumos, maquinarias y equipos. Se entregaron créditos a tasas inferiores a la inflación lo que atrajo a un gran número de personas que entraron al negocio, por motivos financieros, sin tener experiencia o conocimiento en el ramo. Si bien ese paquete de incentivos promovió un crecimiento de la producción del 3.8% interanual, no tuvo el mismo efecto sobre el consumo, ya que a partir de 1984, el consumo de leche pasteurizada sufrió una muy

importante reducción debido a la eliminación de los subsidios al consumo en ese rubro.

La tercera etapa, según Rolando (2003) se caracteriza por desequilibrios macroeconómicos que han llevado a la economía a entrar en crisis y que han aumentado dramáticamente los niveles de pobreza. Esta terrible situación ha traído como consecuencia una erosión en el poder adquisitivo del venezolano la cual ha contraído significativamente el consumo de alimentos de alta densidad nutricional como la leche. Adicionalmente, en la última década no han existido políticas públicas a largo plazo, tampoco privadas, orientadas al circuito lácteo y apuntadas a fomentar el incremento cuantitativo y cualitativo de la producción lechera nacional, con el fin de cubrir los requerimientos del mercado, a precios razonables, para así poder incrementar el CPC.

Lácteos La Gran Pastora C.A.

La empresa Lácteos La Gran Pastora C.A., es una empresa constituida y domiciliada en Venezuela, registrada el 16 de Julio de 2007 por ante el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Estado Mérida, quedando asentada bajo el N° 37 del Tomo A-21.

La dirección fiscal de la compañía es en la Carretera panamericana, Sector Salado Alto, Galpón S/N, Parroquia Montalbán, Municipio Campo Elías, Estado Mérida.

El Capital Suscrito de los Asociados es de Cien Millones Bolívares (Bs. 100.000.000,00) quedando ajustado por la Reconversión Monetaria en el 2008 en Cien Mil Bolívares Fuertes (100.000,00).

En fecha 16 de Diciembre de 2011, en Asamblea Extraordinaria de accionistas se aumenta el Capital Social de la empresa a la cantidad de

Ochocientos Mil Bolívares Fuertes (Bs. 800.000,00), quedando registrado este aumento de capital bajo el No. 5, del año 2011, Tomo 258-A RM1MERIDA.

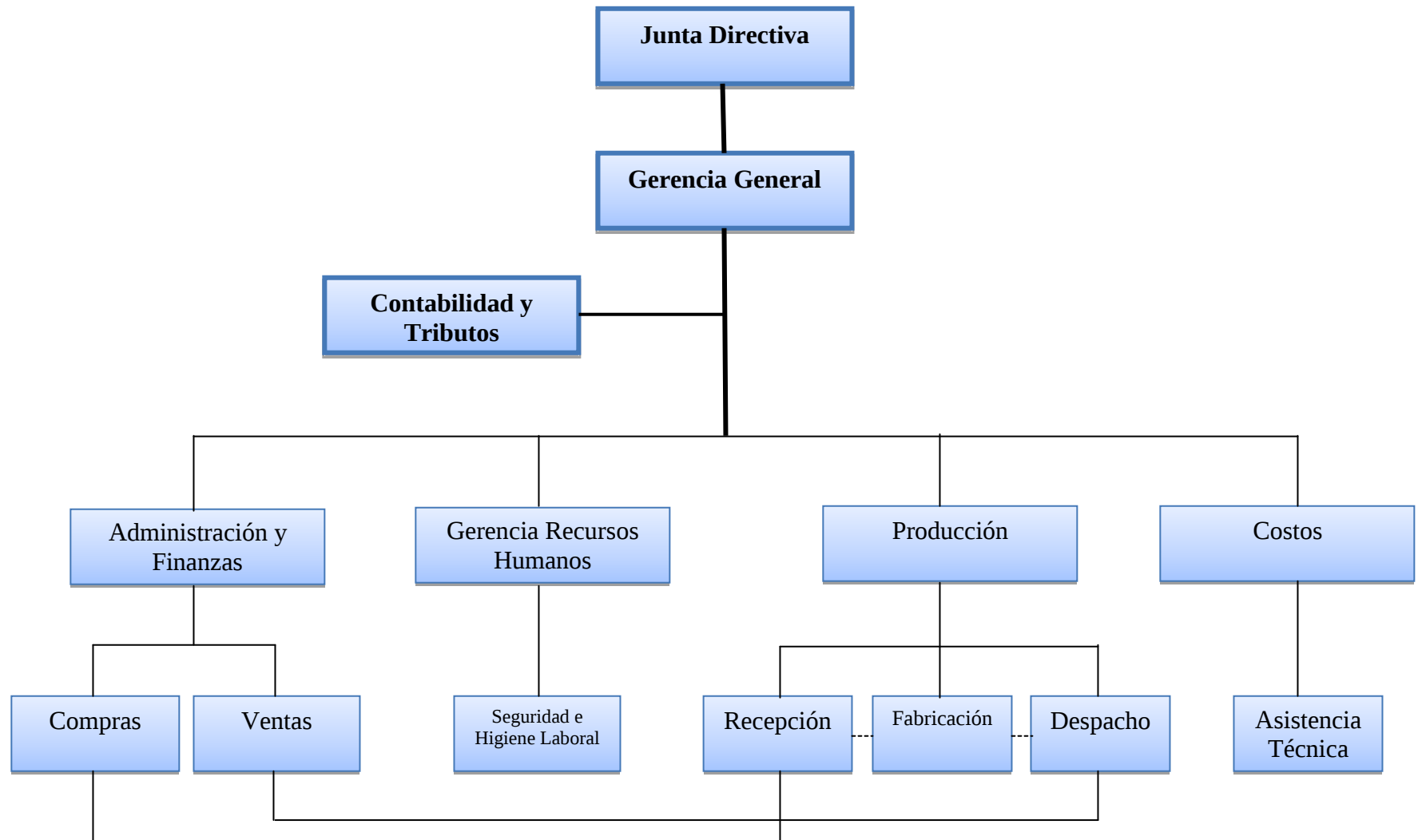
Más tarde en fecha 17 de Octubre de 2014, en Asamblea Extraordinaria de Accionistas se aumenta nuevamente el Capital Social de la empresa a la cantidad de Ocho Millones de Bolívares Fuertes (Bs. 8.000.000,00), quedando este aumento de capital registrado bajo el No. 12, del año 2014, Tomo 283-A RM1MERIDA.

El objeto principal de la compañía es la compra, venta, distribución elaboración, importación y exportación al mayor y detal de todo lo relacionado con la producción y venta de derivados lácteos, entre otros, leche en cualquier presentación, crema de leche, mantequilla, quesos de cualquier tipo. Compra, venta distribución, elaboración, importación y exportación al mayor y detal de todo lo relacionado con charcutería, pudiendo realizar cualquier otra operación de licito comercio y relacionados con tales fines y sin ningún limitante.

Misión: Somos una empresa de alimentos funcionales de excelente calidad, pensando en la nutrición y salud de las familias, brindándoles una alternativa alimenticia con un gran sentido de responsabilidad social y con una vocación de respeto al entorno y de promoción del consumo responsable y desarrollo sostenible de su gente.

Visión: Ser empresa líder e innovadora en la fabricación de productos lácteos de la región, organizada e industrializada, con valor agregado para el mercado nacional, generando una cultura de servicio y calidad.

Lácteos La Gran Pastora, C.A.
Rif J-29567113-0
Organigrama Funcional



Bases Legales

El problema en estudio encuentra su fundamento legal en las siguientes leyes venezolanas:

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999).
- Código Orgánico Tributario (2014).
- Ley de Impuesto al Valor Agregado (2014), y
- Providencia Administrativa N° SNTA/2015/0049.

La **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela** establece:

- Progresividad del tributo

Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos (p. 154).

- Legalidad del tributo

Artículo 317. No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente. En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena. Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La Administración Tributaria Nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley (p. 154).

El Código Orgánico Tributario (2014), señala:

- Objeto

Artículo 1: Las disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de estos tributos.

Para los tributos aduaneros el Código Orgánico Tributario se aplicará en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, a los recursos administrativos y judiciales, la determinación de intereses y en lo relativo a las normas para la administración de tales tributos que se indican en este Código; para los demás efectos se aplicará con carácter supletorio.

Las normas de éste Código se aplicará en forma supletoria a los tributos de los estados, municipios y demás entes de la división político territorial. El poder tributario de los estados y municipios para la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes le atribuyan, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será ejercido por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía que le son otorgadas, de conformidad con la Constitución y las leyes dictadas en su ejecución.

Para los tributos y sus accesorios determinados por administraciones tributarias extranjeras, cuya recaudación sea solicitada a la República de conformidad con los respectivos tratados internacionales, éste Código se aplicará en lo referente a las normas sobre el juicio ejecutivo.

- Contribuyentes especiales y su deber con la administración tributaria

Artículo 25. “Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes”.

Artículo 26. “El responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el Reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él.” La responsabilidad a la que hace referencia el artículo 25 y 26 del Código Orgánico Tributario, consiste en el traslado de una obligación que es del acreedor del tributo (fisco) hacia un intermediario (agente de retención), que se encargará de retener impuesto previsto a un tercero (contribuyente) y enterarlo al fisco a nombre de éste.

Artículo 27. Son responsables directos, en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. Los agentes de retención o de percepción, que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen. Si el agente enteró a la Administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar de la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente.

Parágrafo Primero. Se considerarán como no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley y su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto.

Parágrafo Segundo. Las entidades de carácter público que revistan forma pública o privada serán responsables de los tributos dejados de retener, percibir o enterar, sin perjuicio de la responsabilidad penal o administrativa que recaiga sobre la persona natural encargada de efectuar la retención, percepción o enteramiento respectivo.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (2014)

Artículo 1. De la materia del impuesto. Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas.

- Agentes de Retención

Artículo 11. La Administración Tributaria podrá designar como responsables del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta Ley.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá designar como responsables del pago del impuesto que deba devengarse en las ventas posteriores, en calidad de agentes de percepción, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta Ley. A tal fin, la Administración Tributaria podrá designar como agentes de percepción a sus oficinas aduaneras.

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

Providencia Administrativo N° SNTA/2015/0049

- Agentes de Retención

Artículo 1: 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 hubiere sido calificado y notificado como especial.

Los sujetos pasivos calificados y notificados 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 (...).

Definición de Términos Básicos

Administración tributaria: Ente encargado por el ejecutivo nacional para realizar la recaudación ejecutar procedimientos de verificación y fiscalización de los tributos controlando y ejerciendo una inspección sobre las actuaciones de los entes pasivos, esta facultado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias según normas y leyes establecidas luego de determinado el hecho imponible (Legislación Fiscal, 2009).

Capacidad contributiva: Capacidad económica que tiene una persona para poder asumir la carga de un tributo o contribución (Gerencie.com).

Contribuyente especial: Corresponde a un segmento de contribuyentes, personas naturales o jurídicas, que reciben la designación por parte de la Administración Tributaria, producto de sus ingresos anuales y el desenvolvimiento que han logrado en el sector económico al que pertenecen (Martínez, 2009, p. 70).

Crédito fiscal: Es el impuesto soportado, entre otros documentos, en las facturas de proveedores, facturas de compras, notas de débito y de crédito recibidas que acrediten las adquisiciones o la utilización de servicios efectuados en el período tributario respectivo (Diccionario Básico Tributario Contable, 2017).

Débito fiscal: Es el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) recargado en las boletas, facturas, liquidaciones, notas de débito y notas de crédito emitidas

por el concepto de ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo (Diccionario Básico Tributario Contable, 2017).

Flujo de caja: Acumulación neta de activos líquidos en un periodo determinado y, por lo tanto, constituye un indicador importante de la liquidez de una empresa (ABC de la Economía, 2017).

Ganancia: Riqueza que una o las distintas partes involucradas obtienen como producto de una transacción o proceso económico (Definición ABC, 2017).

Obligación tributaria: 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. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales (Artículo 13, Código Orgánico Tributario, 2014).

Organización: Sistema sociotécnico, abierto, integrado por varios subsistemas, que mantiene en forma constante una interacción con el ambiente, es decir, con sus clientes, proveedores, entidades gubernamentales y muchos otros agentes externos que ejercen influencias considerables dentro de sí (Chiavenato, 1999).

Persona jurídica: Todo el que tiene aptitud para el derecho y ante él; el sujeto susceptible de adquirir derechos y de aceptar y cumplir obligaciones, ya lo sea por sí o por representante (Caballeas, 2001. p. 225)

Persona natural: El hombre cual sujeto del Derecho, con capacidad para adquirir y ejercer derechos para contraer y cumplir obligaciones, para responder de sus actos dañosos o delictivos (Cabanellas, 2001, p. 226).

Precios justos: El establecido por la SNCP luego de haber considerado que el ya previamente fijado es excesivo. El precio justo esta compuesto por:

(i) la información suministrada por las empresas, incluyendo sus estructuras de costos, (ii) gastos generales y (iii) la utilidad esperada. Así como también elementos que por su vinculación puedan considerarse validos. Sus cálculos están sujetos a cualquier metodología establecida por la SNCP, la cual establecerá sus lineamientos tanto generales como especiales (Ley de Costos y Precios Justos, 2011).

Recaudación: Proceso mediante el cual las autoridades tributarias cobran a los causantes y contribuyentes todo tipo de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, y contribuciones establecidos en la Ley (Jarach, 2007).

Responsables: Aquellos sujetos pasivos que por disposición expresa de la ley deben cumplir con las obligaciones atribuidas a los contribuyentes (Martínez, 2009, p. 71).

Sector lácteo: Sector de la industria que tiene como materia prima la leche procedente de animales (por regla general vacas) (Organización de la Naciones Unidas Para la Alimentación y la Agricultura, 2017).

Operacionalización de la Variable

Cuadro 1: Operacionalización de la Variable.

Objetivo general: Analizar los efectos financieros de las retenciones de I.V.A. sobre la capacidad contributiva en los contribuyentes especiales del sector lácteo.

Objetivos Específicos	Variables	Dimensiones	Indicadores	Instrumentos	Fuentes
Estudiar las normas de rango legal y sublegal que regulan el proceso de retenciones de I.V.A.	Efectos Financieros de las Retenciones del I.V.A. Contribuyentes especiales del sector lácteo	Normas de rango legal y sublegal	-Principios Constitucionales -Sistema tributario -Clasificación -Hecho imponible -Base imponible -Agentes de retención -Rango jurídico de la providencia -Contribuyentes especiales -Porcentaje de retenciones -Procedimiento de recuperación de tributos -Sanciones	-Consulta bibliográfica -Guía de observación -Encuesta	-Instrumentos legales: Constitución, Código, Leyes, Reglamentos y Providencia -Empleados de la empresa

Objetivos Específicos	Variables	Dimensiones	Indicadores	Instrumentos	Fuentes
Determinar las debilidades y amenazas en el proceso de emisión y recepción de las retenciones de I.V.A. en las empresas del sector lácteo.	Efectos Financieros de las Retenciones del I.V.A. Contribuyentes especiales del sector lácteo	Debilidades y amenazas	Situación administrativa y financiera de la empresa	-Guía de observación -Cuestionario	-Registros contables -Declaraciones de IVA -Empleados de la empresa
Señalar el impacto financiero de la aplicación del régimen de retenciones de I.V.A. en las empresas del sector lácteo.	Efectos Financieros de las Retenciones del I.V.A. Contribuyentes especiales del sector lácteo	Impacto financiero	-Índices financieros	-Matriz de indicadores financieros -Cuestionario	-Registros contables -Declaraciones de IVA -Empleados de la empresa

Fuente: Rodríguez (2017).

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

El desarrollo del capítulo estará orientado sobre la clase de estudio que se llevará a cabo en el presente trabajo de investigación. Según lo definido por Arias (2012): “La investigación científica es un proceso metódico y sistemático dirigido a la solución de problemas o preguntas científicas, mediante la producción de nuevos conocimientos, los cuales constituyen la solución o respuesta a tales interrogantes” (p. 22).

La metodología es considerada como el conjunto de procedimientos que se encaminan para alcanzar el logro de un fin. Según lo expuesto por Arias (2012) “El método científico es el conjunto de pasos, técnicas y procedimientos que se emplean para formular y resolver problemas de investigación (...) (p.19).

A continuación se describe la metodología utilizada en la presente investigación, tomando en consideración las características que detentan los objetivos planteados, con el único fin de determinar el tipo de investigación y el nivel de alcance que se obtendrá.

Tipo de Investigación

Según la clasificación de los tipos de investigación planteados por Arias (2012), para el presente trabajo, serán considerados de acuerdo a su diseño y a su nivel.

1.- Tipo de Investigación según el Diseño

Este tipo de investigación permite adoptar las estrategias que contribuirán a dar respuesta al problema en estudio, sobre la forma en que se podrá recopilar la información y los datos necesarios. En este sentido el presente estudio se describe como una investigación documental y de campo.

Se define como investigación documental por la necesidad de obtener información útil de manera impresa, así como otros tipos de documentos de diversas fuentes, con el objeto de recopilar, organizar e interpretar, la información, que asegure la confiabilidad y objetividad en la presentación de los resultados; por medio de información extraída de normas legales, informativas y electrónicas tomadas de las páginas de internet.

Es de campo, porque será necesaria la recolección de información de manera directa de las empresas del sector lácteo, sobre los hechos y situaciones acaecidos en el problema a investigar, con el fin de identificarlos, entender su naturaleza, conocer las causas y sus efectos, haciendo uso de los métodos que correspondan. Palella (2010), considera que la investigación de campo: “consiste en la recolección de datos directamente de la realidad donde ocurren los hechos, sin manipular ni controlar variables” (p. 88).

2.- Tipo de Investigación según el Nivel

Según Arias (2012) “El nivel de investigación se refiere al grado de profundidad con que se aborda un fenómeno u objeto de estudio” (p. 23)

Desde esta perspectiva, en el presente trabajo se utilizará el tipo de investigación analítica, pues se pretende enmarcar situaciones específicas, a razón de que parte de una revisión documental en contraposición a la realidad de los hechos y situaciones palpables. Tamayo (2001) establece que: “La investigación analítica consiste en la comparación de variables entre

grupos de estudio y el control sin aplicar o manipular las variables, estudiando estas según se dan naturalmente en los grupos” (p. 48).

Tal como ha sido señalado, este tipo de investigación analítica procura identificar los elementos que generan y componen el problema de estudio y los factores de relación que dan cuenta a la integración del mismo.

A partir de estos conceptos, la presente investigación es considerada como una investigación de nivel analítico, a razón de que tiene como objetivo analizar los efectos financieros de las retenciones de I.V.A. sobre la capacidad contributiva de los contribuyentes especiales del sector lácteo, durante los periodos fiscales 2014 y 2015, basada en información real y existente de la problemática durante el periodo de la investigación.

Población y Muestra

La población constituye todos los elementos necesarios a considerar, con características comunes, de los que se obtendrá información relevante en una investigación, según Palella (2010), define a la población como “El conjunto finito o infinito de elementos, personas o cosas pertinentes a una investigación”. (p.105).

En la presente investigación la población de estudio se encuentra representada por las empresas del sector lácteo ubicadas desde el municipio Libertador del Estado Mérida, pasando por el Municipio Campo Elías hasta el Municipio Alberto Adriani también del Estado Mérida, cuyo objeto principal en términos generales es la producción, fabricación y elaboración de productos lácteos, que ascienden a un total de ocho (8) empresas:

Cuadro 2. Población de estudio

Item	Razón Social	Rif	Domicilio Fiscal	Tipo de Contrib.	Municipio
1	Milazzo Lácteo, C.A.	J-30042364-6	Av. Los próceres, Galpón 2, Sector La Pedregosa	C.E.	Libertador
2	Lácteos La Gran Pastora, C.A.	J-29567113-0	Carretera Panamericana, Sector Salado Alto, Ejido.	C.E.	Campo Elías
3	Lácteos San Antonio, C.A	J-30420151-6	El Vigía Carretera Vía Zea.	C.E.	Alberto Adriani
4	Lácteos Santa María, S.A.	J-30446292-1	El Vigía Calle 1. Mérida	C.E.	Alberto Adriani
5	Lácteos y Charcutería La Unión, C.A.	J-40333323-8	El Vigía Carretera Panamericana. Mérida	C.E.	Alberto Adriani
6	Lácteos Cordillera, C.A.	J-29540366-6	El Vigía Zona Industrial	C.E.	Alberto Adriani
7	Quesera Lácteos San Benito, C.A.	J-31468433-7	El Vigía, Carretera Panamericana	C.E.	Alberto Adriani
8	Lácteos y Charcutería Las Palmeras, C.A.	J-30031615-7	Mucujepe, Carretera Panamericana	C.E.	Alberto Adriani

Fuente: Rodríguez (2017).

La muestra representa una parte representativa de la población, para Hernández, Fernández y Baptista (2010): “La muestra es un subconjunto de elementos que pertenecen a ese conjunto definido en sus características al que llamamos población” (p.175).

Para el desarrollo de la presente investigación, la muestra estará representada por una (1) empresa: Lácteos La Gran Pastora, C.A., tomando en cuenta que la investigadora trabaja en la misma, y tiene el acceso a la información requerida para el estudio. Tratándose de una muestra no probabilística, del tipo Intencional u Opinático.

El muestreo no probabilístico de acuerdo a Arias (2012) consiste en “un procedimiento de selección en el que se desconoce la probabilidad que tienen los elementos de la población para integrar la muestra” (p. 85). Dentro de este muestreo se encuentra el Muestreo Intencional u Opinático, que de

acuerdo al autor mencionado se refiere a la “selección de los elementos con base en criterios o juicios del investigador” (p. 85).

La empresa Lácteos La Gran Pastora C.A., es una empresa calificada como contribuyente especial cuya notificación en forma expresa fue realizada por la Administración Tributaria, en fecha 10 de diciembre del 2010, para iniciar sus operaciones bajo esta condición de contribuyente especial a partir del 16 de Diciembre del año referido, siendo responsables de ejecutar y llevar a cabo las actividades a las que se encuentran sujetas los contribuyentes especiales y que a su vez guardan relación con la problemática aquí planteada sobre las retenciones de I.V.A.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Las técnicas de recolección de datos, constituyen las diversas formas de las que se podrá obtener la información necesaria, y los instrumentos según lo plantea Palella (2010), es: “cualquier recurso del cual pueda valerse el investigador para acercarse a los fenómenos y extraer de ellos información”. (p.125).

Cabe destacar que con la finalidad de constituir la adecuada y necesaria recolección de datos se pueden considerar recursos cuantitativos y cualitativos, es por ello que en estos procedimientos de recolección de datos se pueden utilizar la revisión documental, la observación directa, y el cuestionario.

Sobre este particular y en función de los objetivos definidos en el presente estudio, referido al Análisis de los Efectos Financieros de las Retenciones de I.V.A. Sobre la Capacidad Contributiva en los Contribuyentes Especiales del Sector Lácteo, durante los ejercicios fiscales 2014 y 2015, se

emplearon una serie de instrumentos y técnicas factibles para la recolección de la información, conducentes alcanzar los fines planteados.

En correspondencia con lo ya dicho, la recolección de datos utilizada para llevar a cabo el presente estudio se hizo por medio de la observación en los procesos relacionados con las retenciones de I.V.A. para los años 2014 y 2015; a esta recolección de información también contribuyó la técnica de la encuesta y estuvo presentada por escrito mediante la elaboración de un cuestionario, contentivo de una serie de preguntas que los encuestados debieron responder sin la intervención del encuestador. Los encuestados fueron las personas que laboran directamente en las áreas relacionadas con la ejecución de las actividades contables y tributarias de la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A. Al respecto la investigadora diseñó dos (2) cuestionarios con preguntas mixtas, es decir, cada cuestionario comprende preguntas cerradas y abiertas, el primero con diez (10) preguntas para los profesionales del área contable y el segundo con once (11) preguntas para los profesionales del área tributaria.

Validez y Confiabilidad del Instrumento

Según Hernández y otros (2010): “La validez, en términos generales, se refiere al grado en que un instrumento realmente mide la variable que pretende medir” (p. 201). Esto se logra mediante la revisión de expertos y las opiniones que a su juicio puedan emitir sobre el contenido de la investigación, la redacción y pertinencia, estableciendo las recomendaciones necesarias, de manera que el investigador las considere para su investigación.

En este sentido, los instrumentos seleccionados fueron validados por tres especialistas en las áreas de metodología, contabilidad y tributos, a fin de que una vez remitida la información de la investigación, entre ellos, objetivo

general y específicos, sistema de operacionalización de variables y los cuestionarios, emitieran su juicio y recomendaciones sobre las diferentes evidencias encontradas, en relación a la coherencia del contenido y pertinencia de la investigación así como la ilación entre los objetivos planteados, la operacionalización de las variables y las preguntas redactadas en los cuestionarios, todo ello por medio de la hoja de validación entregada a cada experto.

La confiabilidad la define Palella (2010) como: “El grado en que las mediciones están libres de la desviación producida por los errores causales” (p. 164). La confiabilidad representa la aplicabilidad repetida de un instrumento de medición a un mismo individuo que produce resultados aproximados en diferentes circunstancias.

Cabe resaltar que previo al desarrollo de la presente investigación se realizó un diagnóstico, con el fin de identificar la naturaleza de un posible problema para investigar, por medio de una guía de observación estructurado con diez (10) preguntas cerradas, a los profesionales en las áreas de contabilidad y tributos en la empresa del sector lácteo sometida a la investigación, cuyas respuestas condujeron a llevar a cabo la presente investigación.

La aplicación de los cuestionarios que forman parte de los instrumentos de recolección de datos en la presente investigación, fueron aplicados a los profesionales que laboran en la empresa conducente a la investigación y sus respuestas mostraron cierta similitud a los resultados obtenidos por la aplicación del cuestionario durante el diagnóstico del problema.

Por consiguiente, se puede considerar que el instrumento de medición representa cierto grado de confiabilidad a razón de entender que la variable medida se mantiene en el tiempo.

Procedimiento de la Investigación

A continuación se desglosa de manera resumida cada uno de los pasos desarrollados que conforman el presente trabajo de investigación:

Paso 1: Se prepara un diagnóstico, con el fin de determinar el propósito de la investigación, se procede a desarrollar el capítulo I, donde se definen los objetivos y se desarrolla del planteamiento del problema.

Paso 2: Se identifican los antecedentes de la investigación y se desarrollan las bases teóricas referidas al presente estudio, estas bases teóricas hacen mención a la norma que lo regula y la información documental pertinente al tema de las retenciones de I.V.A. Desarrollo del capítulo II.

Paso 3: Se define la metodología a emplear, reconociendo el tipo de investigación que se llevará a cabo, se determina la población y muestra, se elaboran los cuestionarios pertinentes para obtener la información necesaria sobre los efectos financieros generados en la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., sobre la capacidad contributiva. Desarrollo del capítulo III.

Paso 4: Posterior al desarrollo de información y la aplicación de los instrumentos, se procede a realizar el análisis e interpretación de los resultados obtenidos sobre los distintos tipos de información que se obtengan. Desarrollo del capítulo IV.

Paso 5: Una vez obtenido y analizados los resultados de los instrumentos aplicados en la investigación, se procede a llevar a cabo las conclusiones y recomendaciones necesarias y pertinentes que dieron origen a la investigación. Desarrollo del capítulo V.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Una vez desarrollada y finalizada la revisión en el marco teórico sobre los objetivos relacionados acerca de los principios tributarios constitucionales sobre la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad, y los diferentes instrumentos, reglamentos y providencias contenidas en el ordenamiento jurídico venezolano en materia tributaria, se estableció una idea general acerca de la evolución sobre las disposiciones legales en materia de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), y su vinculación directa con la aplicación de las retenciones de I.V.A., por parte de los contribuyentes especiales.

En este orden de ideas, es importante destacar que el ordenamiento jurídico venezolano esta creado de acuerdo a la jerarquía de las normas de Hans Kelsen, a lo que define Hernández (2004):

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

Las normas ordinarias quienes representan en primera instancia la estructura jerárquica, conformada por las leyes formales, constituyen un carácter general definido por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), para determinadas materias, es por ello que la Ley del I.V.A. (2014), representa una norma de rango jurídico que regula lo concerniente del impuesto al consumo y grava el valor añadido en cada

etapa de circulación de bienes, desde su producción hasta el consumidor final, definiendo dentro de su estructura un articulado compuesto por los siguientes elementos: el sujeto pasivo, la base imponible, la alícuota, los hechos imponible, la temporalidad y la territorialidad. Dado que existe esta jerarquización jurídica, la Ley del I.V.A. (2014), se encuentra por encima de todos los reglamentos y providencias que se derivan de esta norma y entendiendo que por encima de esta Ley con mayor rango de legalidad se encuentran el Código Orgánico Tributario (2014) y la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999).

En atención a estas razones, al analizar este Régimen de Retenciones de I.V.A., establecido en la Providencia N°0049 y el rango de jerarquización de nuestro ordenamiento jurídico, se entiende que su pretensión es normar la generalidad de las retenciones de I.V.A., sin alterar en el rango legal la Ley del I.V.A. (2014), en su espíritu, propósito y razón de ser, tal y como lo dispone el artículo 236, numeral 10 constitucional. Con la finalidad de lograr tales propósitos, este acto de carácter sublegal, no puede alterar la naturaleza de este impuesto indirecto, ni su carácter plurifásico y no acumulativo, ni establecerse supuestos que rompan con la esencia de los elementos de esta Ley, ya que de fraccionarse esta disposición constituiría un quebrantamiento legal por un acto de rango sublegal, generando a su vez una violación directa al principio constitucional de legalidad, al establecerse modificación alguna sobre este impuesto y sus elementos.

Tal y como se indicó en el marco metodológico, se procedió a la recolección, revisión y análisis de los cuestionarios aplicados a los profesionales de las áreas de contabilidad y tributos de la empresa Lácteos La Gran Pastora C.A., con la finalidad de identificar las debilidades y amenazas causadas por el régimen de retenciones de I.V.A., sobre la capacidad contributiva de la empresa, dando cumplimiento a lo indicado en el segundo objetivo específico de la presente investigación. En tal sentido se

elaboraron dos (2) cuestionarios dirigidos a las áreas mencionadas y los mismos fueron validados por expertos profesionales en las áreas de contabilidad, tributos y metodología.

La aplicación de los instrumentos se llevó a cabo en la empresa Lácteos La Gran Pastora C.A., siendo entregados los cuestionarios al personal que labora en las áreas de contabilidad y tributos de la misma.

En este orden de ideas, los resultados obtenidos por la aplicación de los instrumentos a los profesionales de la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., se describen seguidamente:

Resultados del Cuestionario aplicado al área contable

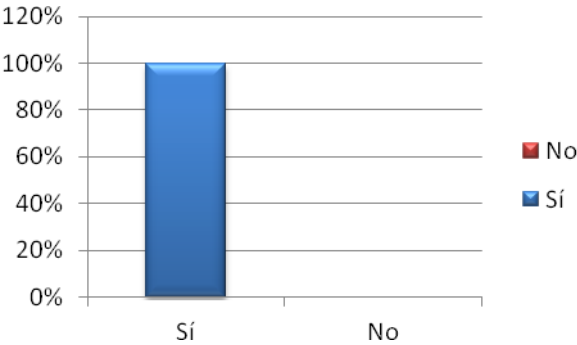
Determinación de las debilidades y amenazas para el proceso de recepción de las retenciones de I.V.A.

Cuadro 3.
Conocimiento de las disposiciones legales que norman el régimen de retenciones de I.V.A.

1. ¿Conoce usted las disposiciones legales que norman el régimen de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado?	
Encuestado	Respuesta
Contador	Sí
Analista Contable	Sí

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 1. Conocimiento de las disposiciones legales que norman el régimen de retenciones de I.V.A.



Fuente: Rodríguez (2017).

De las respuestas obtenidas se concluye que el 100% del personal que labora en el departamento de contabilidad tiene conocimiento de las normas que regulan el régimen de aplicación de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado.

Cuadro 4.

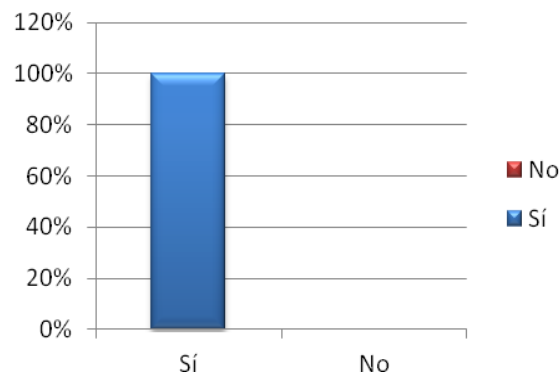
Atención a las actividades contables para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, sujetos a la condición de contribuyentes especiales.

2. ¿Se mantiene usted atento a las actividades contables concernientes al cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, sujetos por la condición de contribuyentes especiales?	
Encuestado	Respuesta
Contador	Sí
Analista Contable	Sí

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 2.

Atención a las actividades contables para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, sujetos a la condición de contribuyentes especiales.



Fuente: Rodríguez (2017).

Como se puede observar las respuestas de los encuestados coinciden en 100%, sobre la atención que prestan a las actividades en el departamento de contabilidad sujetas al cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

Cuadro 5.

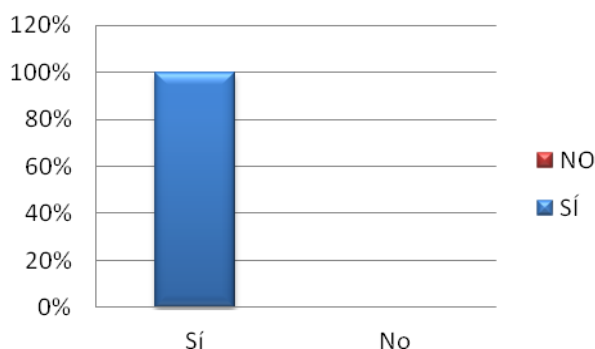
Cambios en la situación financiera de la empresa, como consecuencia de haber sido designado como contribuyente especial por parte de la Administración Tributaria.

3. ¿Considera usted que se han originado cambios en la situación financiera de la empresa, como consecuencia de haber sido designado como contribuyente especial por parte de la Administración Tributaria?	
Encuestado	Respuesta
Contador	Sí, las erogaciones quincenales para la cancelación del tributo generan un alto volumen en los movimientos de flujo de caja.
Analista Contable	Sí

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 3.

Cambios en la situación financiera de la empresa, como consecuencia de haber sido designado como contribuyente especial por parte de la Administración Tributaria.



Fuente: Rodríguez (2017).

El 100% de la muestra considera que efectivamente si han ocurrido cambios en la situación financiera de la empresa, esto a consecuencia del alto volumen de movimientos en el flujo de caja de la empresa.

Cuadro 6.

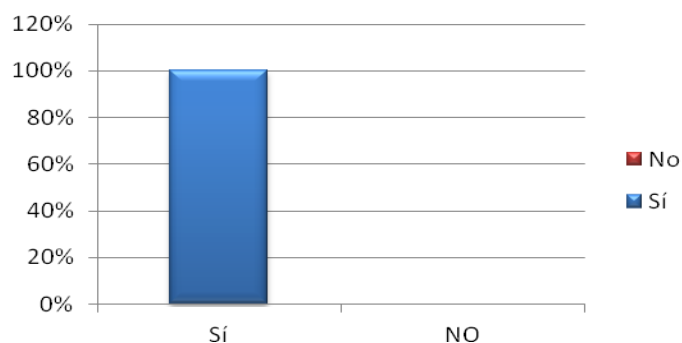
Cambios significativos en los estados financieros de la entidad, por la condición de ser los clientes de la empresa contribuyentes especiales.

4. ¿Se han generado cambios significativos que afecten los estados financieros de la entidad, por la condición de ser los clientes de la empresa, contribuyentes especiales?	
Encuestado	Respuesta
Contador	Sí, consecuencia presentada por la disminución de los ingresos a caja producto de las ventas sujetas casi en su totalidad a Retenciones de I.V.A., las cuales son acumuladas sin poder obtener una compensación.
Analista Contable	Sí

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 4.

Cambios significativos en los estados financieros de la entidad, por la condición de ser los clientes de la empresa contribuyentes especiales.



Fuente: Rodríguez (2017).

Visto el resultado de la muestra cuyas conclusiones arrojaron que el 100%, observa que efectivamente los estados financieros de la empresa han sufrido cambios significativos producto de la disminución de los ingresos a caja y el acumulado de las retenciones de I.V.A. sin haber sido compensadas.

Cuadro 7.

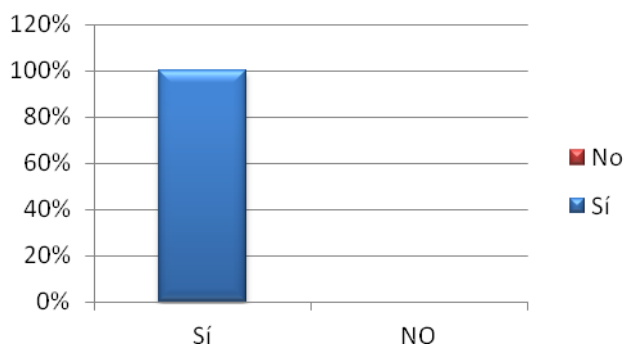
Necesidad de realizar erogaciones de dinero para la capacitación y adiestramiento del personal, a propósito de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias.

5. ¿La empresa se ha visto en la necesidad de realizar erogaciones de dinero para la capacitación y adiestramiento del personal, a propósito de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias?	
Encuestado	Respuesta
Contador	Sí
Analista Contable	Sí

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 5.

Necesidad de realizar erogaciones de dinero para la capacitación y adiestramiento del personal, a propósito de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias.



Fuente: Rodríguez (2017).

Se observa que el 100% de la muestra afirma que efectivamente se ha contratado personal capacitado en el área de contribuyentes especiales para mejorar y dar cumplimiento a los deberes y formalidades exigidas por la Administración Tributaria.

Cuadro 8.

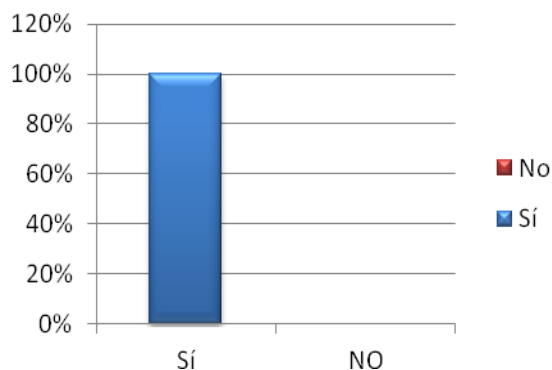
Errores, fallas u omisiones en relación al cumplimiento de la obligación tributaria, la gerencia procede a ejecutar de manera inmediata los correctivos necesarios.

6. ¿En caso de presentarse algún error, falla u omisión en relación al cumplimiento de la obligación tributaria, la gerencia procede a ejecutar de manera inmediata los correctivos necesarios?	
Encuestado	Respuesta
Contador	Sí
Analista Contable	Sí

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 6.

Errores, fallas u omisiones en relación al cumplimiento de la obligación tributaria, la gerencia procede a ejecutar de manera inmediata los correctivos necesarios.



Fuente: Rodríguez (2017).

La totalidad de la muestra, es decir el 100%, informa que efectivamente la gerencia de la empresa al detectarse algún error, falla u omisión en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, estas son corregidas de manera inmediata.

Cuadro 9.

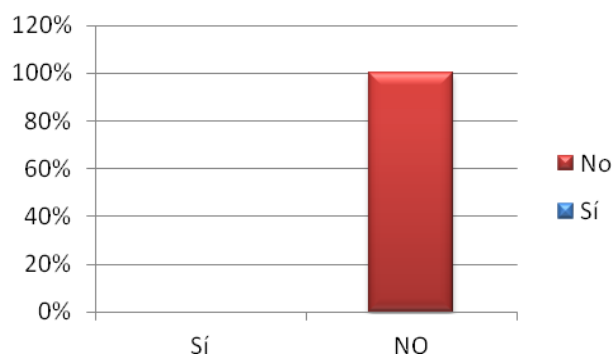
Elaboración de auditorías internas de forma periódica que contribuyan a la verificación del correcto proceder en las operaciones sujetas a las obligaciones tributarias.

7. ¿Se realizan en la empresa auditorías internas de forma periódica que contribuyan a la verificación del correcto proceder en las operaciones sujetas a las obligaciones tributarias?	
Encuestado	Respuesta
Contador	No
Analista Contable	No

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 7.

Elaboración de auditorías internas de forma periódica que contribuyan a la verificación del correcto proceder en las operaciones sujetas a las obligaciones tributarias.



Fuente: Rodríguez (2017).

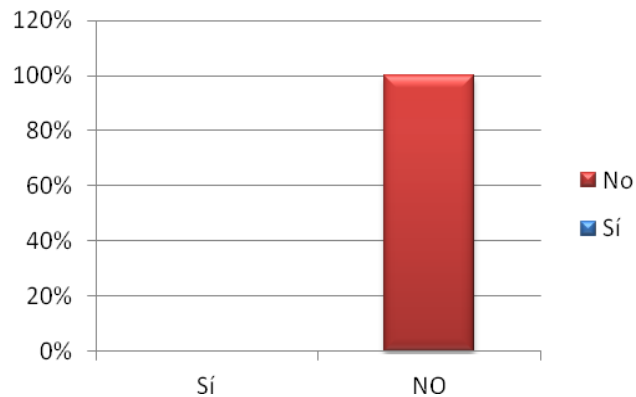
El 100% de los encuestados responden que la empresa no efectúa auditorías internas para la verificación de las operaciones sujetas a las obligaciones tributarias.

Cuadro 10.
Empleo de servicios de profesionales para realizar auditorías externas.

8. ¿La empresa utiliza los servicios de profesionales para realizar auditorías externas?	
Encuestado	Respuesta
Contador	No
Analista Contable	No

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 8.
Empleo de servicios de profesionales para realizar auditorías externas.



Fuente: Rodríguez (2017).

Contemplado el resultado, el 100% de los encuestados responde que la empresa no solicita los servicios de profesionales para realizar auditorías externas.

Cuadro 11.

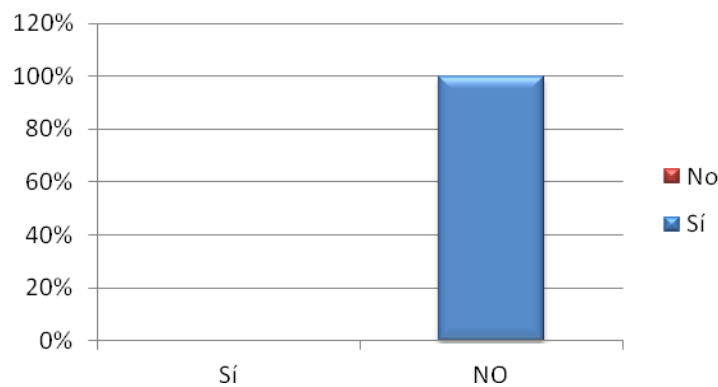
Estudio y análisis de los estados financieros mediante la verificación de indicadores financieros.

9. ¿Los estados financieros son estudiados y analizados mediante la verificación de indicadores financieros?	
Encuestado	Respuesta
Contador	No
Analista Contable	No

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 9.

Estudio y análisis de los estados financieros mediante la verificación de indicadores financieros.



Fuente: Rodríguez (2017).

Visto el resultado a la interrogante, el 100% de los encuestados respondió que la empresa no realiza análisis de sus estados financieros mediante la verificación de indicadores financieros.

Cuadro 12.

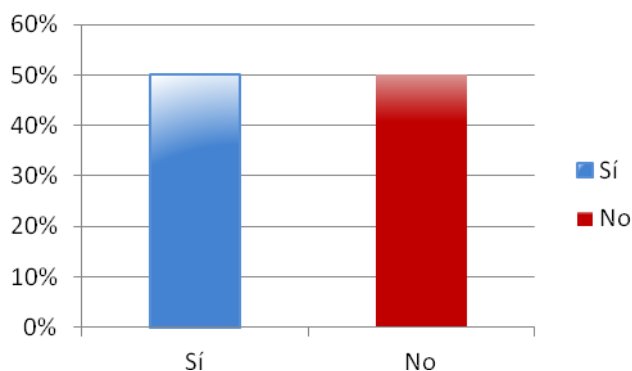
Procedimientos administrativos establecidos en la empresa, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias para asegurar el logro de los objetivos.

10. ¿Considera usted que los procedimientos administrativos establecidos en la empresa, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aseguran el logro de los objetivos?	
Encuestado	Respuesta
Contador	No
Analista Contable	Sí

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 10.

Procedimientos administrativos establecidos en la empresa, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias para asegurar el logro de los objetivos.



Fuente: Rodríguez (2017).

El resultado obtenido de la muestra se encuentra dividido en un 50% para cada uno de los encuestados, consecuencia de los diferentes puntos de vista de los profesionales sobre la aplicación de procedimientos administrativos que permitan el pleno cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Resultados del Cuestionario aplicado al departamento de tributos.

Cuadro 13.

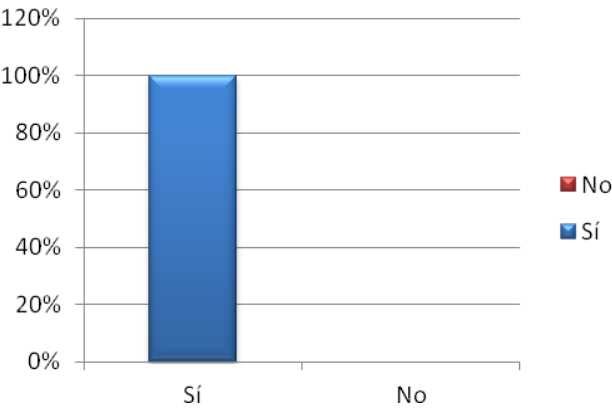
Conocimiento sobre las disposiciones legales que regulan el proceso de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado.

1. ¿Conoce usted las disposiciones legales que regulan el proceso de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado?	
Encuestado	Respuesta
Coordinador Tributario	Sí
Analista Tributario	Sí

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 11.

Conocimiento sobre las disposiciones legales que regulan el proceso de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado.



Fuente: Rodríguez (2017).

El resultado arrojado de la muestra refleja que el 100% de las personas encargadas del departamento tributario tienen pleno conocimiento sobre las regulaciones establecidas por la Administración Tributaria sobre los procesos de Retenciones de I.V.A.

Cuadro 14.

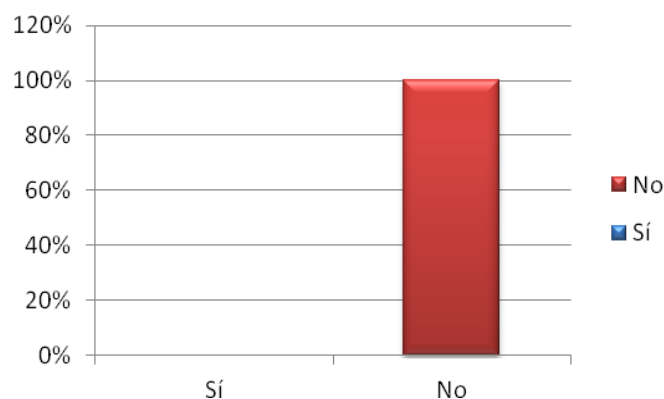
Existencia de manual de procedimientos para el cumplimiento de las formalidades y obligaciones tributarias.

2. ¿Existe en la empresa un manual de procedimientos para el cumplimiento de las formalidades y obligaciones tributarias?	
Encuestado	Respuesta
Coordinador Tributario	No
Analista Tributario	No

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 12.

Existencia de manual de procedimientos para el cumplimiento de las formalidades y obligaciones tributarias.



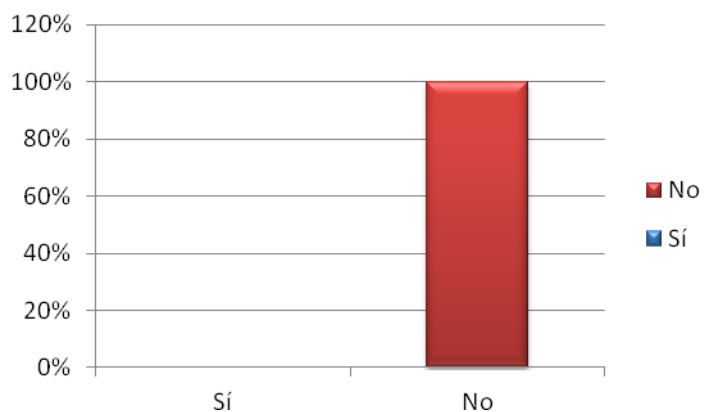
Fuente: Rodríguez (2017).

En la interrogante planteada sobre la existencia de manuales de procedimientos para el cumplimiento de las formalidades y obligaciones tributarias, la muestra responde en un 100% que no existen tales manuales.

Cuadro 15.**Existencia de procesos escritos para llevar a cabo la recepción de las retenciones de I.V.A.**

3. ¿Están pautados por escrito los procesos para llevar a cabo la recepción de las retenciones de I.V.A.?	
Encuestado	Respuesta
Coordinador Tributario	No
Analista Tributario	No

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 13.**Existencia de procesos escritos para llevar a cabo la recepción de las retenciones de I.V.A.**

Fuente: Rodríguez (2017).

Se observa que el 100% de la muestra confirman la no existencia de procedimientos escritos para llevar a cabo la recepción de las retenciones de I.V.A.

Cuadro 16.

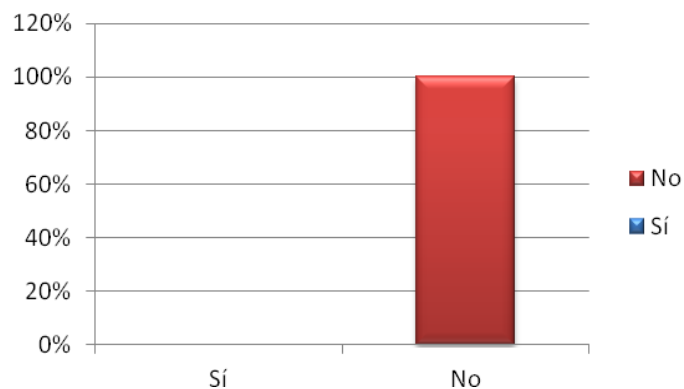
Existencia de procesos escritos para el registro de las retenciones de I.V.A. recibidas de los clientes de la empresa.

4. ¿Están pautados por escrito los procedimientos para la recepción y registro de las retenciones de I.V.A. recibidas de los clientes de la empresa?	
Encuestado	Respuesta
Coordinador Tributario	No
Analista Tributario	No

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 14.

Existencia de procesos escritos para el registro de las retenciones de I.V.A. recibidas de los clientes de la empresa.



Fuente: Rodríguez (2017).

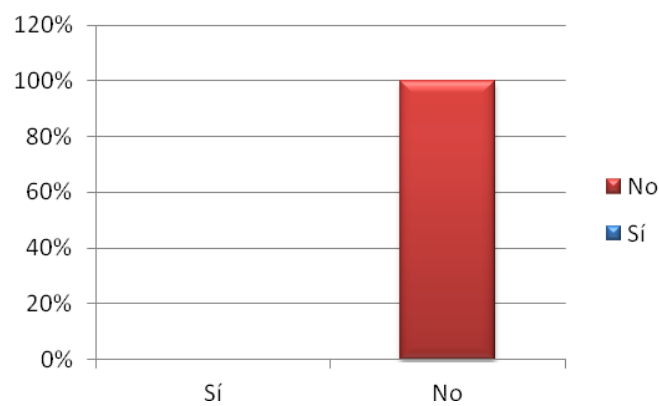
De acuerdo a la información suministrada el 100% de la muestra responde que no tienen por escrito los procedimientos para la recepción de las retenciones de I.V.A. aplicadas por los clientes de la empresa.

Cuadro 17.
Procedimientos establecidos para la declaración y pago de las retenciones de I.V.A. en la empresa.

5. ¿Se encuentran establecidos los procedimientos de declaración y pago de las retenciones de I.V.A. en la empresa?	
Encuestado	Respuesta
Coordinador Tributario	No
Analista Tributario	No

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 15.
Procedimientos establecidos para la declaración y pago de las retenciones de I.V.A. en la empresa.



Fuente: Rodríguez (2017).

Vista las repuestas de los encuestados el 100% coinciden en que no existes procedimientos establecidos para la ejecución de la declaración y pago de las retenciones de I.V.A. en la empresa.

Cuadro 18.

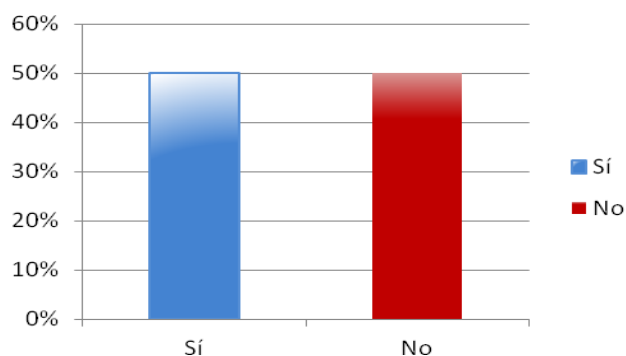
Uso del programa computarizado utilizado en la empresa para la solicitud de reportes y exportar la información para la declaración de retenciones de I.V.A. ajustado a las normas vigentes establecidas por la Administración Tributaria.

6. ¿El programa computarizado utilizado en la empresa al momento de solicitar los reportes y exportar la información para la declaración de retenciones de I.V.A. se ajusta a las normas vigentes establecidas por la Administración Tributaria?	
Encuestado	Respuesta
Coordinador Tributario	No, en varias oportunidades hemos tenido que hacer algunas correcciones por no presentar la información tal y como es requerida por las disposiciones legales de la Administración Tributaria.
Analista Tributario	Sí, los reportes solicitados por mí, siempre suministran la información tal como dispone la ley.

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 16.

Programa computarizado utilizado en la empresa para la solicitud de reportes para la declaración de retenciones de I.V.A. ajustado a las normas vigentes establecidas por la Administración Tributaria



Fuente: Rodríguez (2017).

Al analizar las respuestas de los encuestados, se puede observar que el 50% de la muestra considera que el sistema computarizado no se ajusta a las normas establecidas por la Administración Tributaria al momento de presentar la exportación del sistema para proceder con la declaración. Por otra parte el otro 50% de la muestra considera que sí lo hace a sus requerimientos.

Cuadro 19.

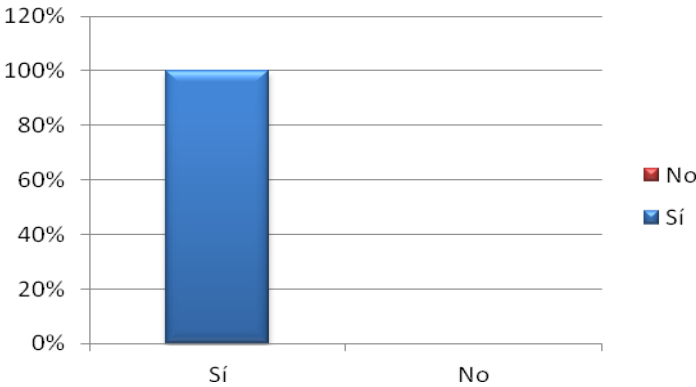
Necesidad de la empresa para contratar nuevo personal, con conocimientos en el área tributaria y dar cumplimiento a los deberes formales exigidos por las disposiciones legales para los contribuyentes especiales.

7. ¿La empresa se ha visto en la necesidad de contratar nuevo personal, con conocimientos en el área tributaria a fin de dar cumplimiento a los deberes formales exigidos por las disposiciones legales para los contribuyentes especiales?	
Encuestado	Respuesta
Coordinador Tributario	Sí
Analista Tributario	Sí

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 17.

Necesidad de la empresa para contratar nuevo personal, con conocimientos en el área tributaria y dar cumplimiento a los deberes formales exigidos por las disposiciones legales para los contribuyentes especiales.



Fuente: Rodríguez (2017).

Visto el resultado de la muestra, se observa que el 100% de los encuestados afirma la inclusión de nuevo personal a la empresa para así poder dar cumplimiento a los deberes formales exigidos por las disposiciones legales de los contribuyentes especiales.

Cuadro 20.

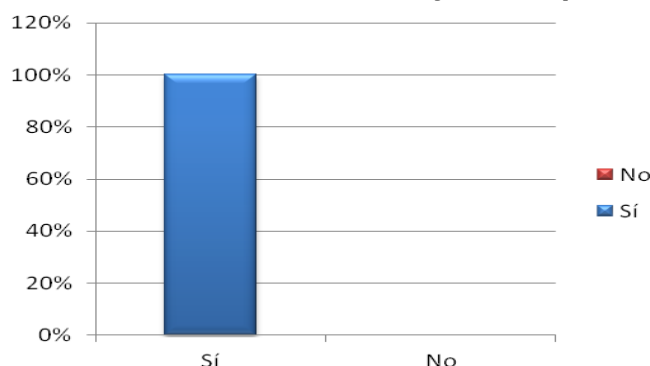
Verificación de los resultados de desempeño y el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias a las que se encuentran sujetos los clientes de la empresa en su condición de contribuyente especial.

8. ¿Se verifican los resultados de desempeño y el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias a las que se encuentra sujeta los clientes de la empresa en su condición de contribuyente especial, por la emisión de comprobantes de retenciones de I.V.A.?	
Encuestado	Respuesta
Coordinador Tributario	Sí, al cierre de cada mes se realiza una revisión de toda la documentación de retenciones de I.V.A. recibidas, comparándola con las facturas de venta, de manera que efectivamente se encuentren en cumplimiento de las normas tributarias y también se hace una verificación contable conciliándola con el portal de la Administración Tributaria.
Analista Tributario	Sí, al vencimiento del mes se realiza una revisión de todos los documentos de retenciones de I.V.A.

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 18.

Verificación de los resultados de desempeño y el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias a las que se encuentran sujetos los clientes de la empresa en su condición de contribuyente especial.



Fuente: Rodríguez (2017).

Visto los resultados de la muestra se observa que el 100%, afirma que se realiza una verificación al cierre de mes de los comprobantes de retenciones de I.V.A., conciliando con la información reportada por la Administración Tributaria, de manera que se pueda determinar el cumplimiento de las disposiciones legales tributarias y los saldos contables.

Cuadro 21.

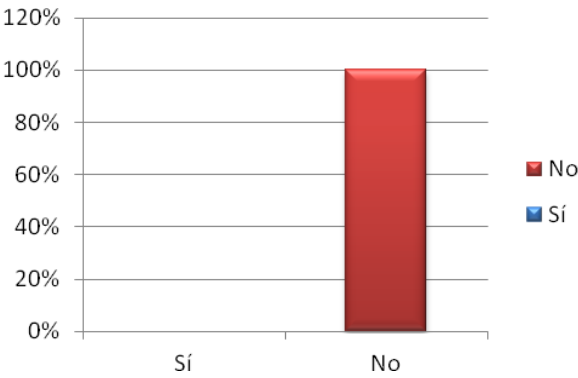
Solicitud ante la Gerencia Regional de Tributos Internos adscrita al SENIAT, recuperación de las retenciones de I.V.A. acumuladas por descontar.

9. ¿La empresa ha dirigido ante la Gerencia Regional de Tributos Internos adscrita al SENIAT, la recuperación de las retenciones de I.V.A. acumuladas por descontar?	
Encuestado	Respuesta
Coordinador Tributario	No, aún no hemos alcanzado una cantidad bastante elevada como para la solicitud ante la Administración Tributaria.
Analista Tributario	No

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 19.

Solicitud ante la Gerencia Regional de Tributos Internos adscrita al SENIAT, recuperación de las retenciones de I.V.A. acumuladas por descontar.



Fuente: Rodríguez (2017).

Según lo observado el comportamiento de la muestra revela que el 100% afirma que no se ha realizado ninguna solicitud para la recuperación de créditos fiscales ante la Administración Tributaria, alegando que no han alcanzado un monto considerable para tal solicitud.

Cuadro 22.

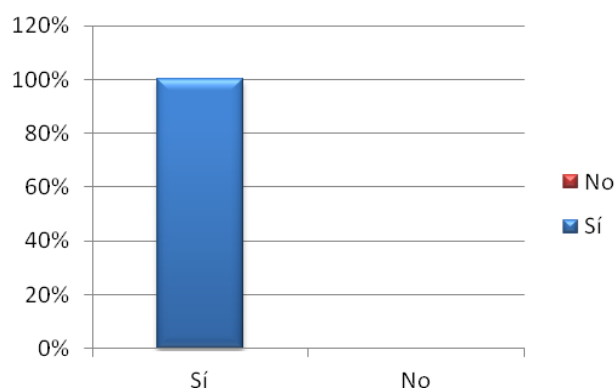
Detección de falla en la ejecución de funciones y la forma de dar cumplimiento a las disposiciones legales establecidas por la Administración Tributaria.

10. ¿Detecta alguna falla en la ejecución de sus funciones y la forma de dar cumplimiento a las disposiciones legales establecidas por la Administración Tributaria?	
Encuestado	Respuesta
Coordinador Tributario	Sí, a razón de que no existen manuales, o procesos establecidos por escrito para la ejecución de las funciones y cumplimiento de los deberes formales establecidos por la Administración Tributaria, lo que hacemos se realiza por el conocimiento obtenido.
Analista Tributario	Sí, ya que deberíamos ejercer nuestras funciones tomando en cuenta nuestro conocimiento y por procedimientos previamente establecidos por escrito en la empresa.

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 20.

Detección de falla en la ejecución de funciones y la forma de dar cumplimiento a las disposiciones legales establecidas por la Administración Tributaria.



Fuente: Rodríguez (2017).

Al analizar las repuestas de los encuestados se observa que el 100% de la muestra acepta que existen fallas en la ejecución de sus funciones y en la

forma de dar cumplimiento a las disposiciones establecidas por la Administración Tributaria al no encontrarse manuales y procedimientos establecidos por escrito.

Cuadro 23.

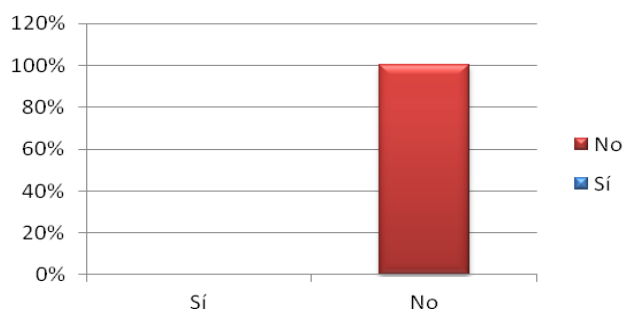
Procedimientos administrativos establecidos en la empresa que aseguran el logro de los objetivos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

11. ¿Considera usted que los procedimientos administrativos establecidos en la empresa, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aseguran el logro de los objetivos?	
Encuestado	Respuesta
Coordinador Tributario	No, ya que al no existir ningún procedimiento por escrito, cualquier situación se puede pasar por alto, generando esto, graves problemas a la empresa.
Analista Tributario	No, la falta de manuales escritos para los procesos crea un problema en la ejecución de funciones y por ello dar cumplimiento al logro efectivo de los objetivos.

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 21.

Procedimientos administrativos establecidos en la empresa que aseguran el logro de los objetivos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.



Fuente: Rodríguez (2017).

Tal y como lo expresa el cuadro 14, el 100% de la muestra coincide en que los procedimientos administrativos al no estar por escrito puede traer como consecuencia una mala ejecución en las funciones de los responsables del departamento, lo que no propicia el logro de los objetivos de la empresa.

Resultados del Impacto Financiero

En este orden de ideas, el Impuesto al Valor Agregado es un tributo indirecto, concebido para que la carga tributaria recaiga por su traslación al consumidor final. De manera que el impuesto a pagar por parte del contribuyente, es calculado a través de la diferencia entre el impuesto repercutido a los adquirientes de bienes o servicios, restando de dicho importe el impuesto soportado como crédito fiscal por la adquisición de bienes o servicios por parte del contribuyente.

A partir de estas consideraciones y con el objeto de precisar el impacto financiero para la empresa Lácteos La Gran Pastora C.A., y dar cumplimiento al tercer objetivo específico, en señalar el impacto financiero de la aplicación del régimen de retenciones de I.V.A. en las empresas del sector lácteo, se procedió a recolectar información en relación a las declaraciones de I.V.A. para los años terminados 2014 y 2015, así como examinar los estados financieros por medio de los indicadores financieros tomando en consideración cifras exactas de los mismos y con ello poder conocer en forma objetiva el comportamiento financiero.

Para analizar la tendencia de cada uno de los conceptos que el I.V.A. implica, se tomaron en consideración débitos fiscales, créditos fiscales, cuota tributaria del período, excedente de crédito fiscal para el mes siguiente, retenciones de I.V.A. acumuladas por descontar, retenciones de I.V.A. del período de imposición y saldo de retenciones de I.V.A. no aplicado. Como consecuencia, es preciso señalar que a razón de ser esta información suficientemente extensa, se examinaron con alta diligencia los estados financieros de la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A.

Las ideas antes señaladas serán plasmadas en los siguientes cuadros números 24 y 25, presentando la información anualmente para su mejor visualización y comprensión del lector.

Cuadro 24.

Impuesto al Valor Agregado: Año 2014.

Meses	Débito Fiscal	Crédito Fiscal	Cuota Tributaria del Periodo	Excedente Crédito Fiscal para el mes siguiente	Retenciones de I.V.A. acumuladas por descontar	Retenciones de I.V.A. del periodo de imposición	Retenciones de I.V.A. no aplicado
Enero	344 556.66	119 880.81	230 369.05	0.00	321 648.56	218 461.19	309 740.70
Febrero	174 521.86	278 092.73	0.00	101 267.06	309 740.70	82 031.81	391 772.51
Marzo	304 076.89	62 596.68	107 531.27	0.00	391 772.51	65 622.80	349 864.04
Abril	552 736.97	117 696.50	435 701.00	0.00	349 864.04	165 985.43	80 148.47
Mayo	565 375.27	573 661.68	0.00	5 041.05	80 148.47	394 342.84	474 491.31
Junio	582 256.79	451 686.58	145 244.38	0.00	474 491.31	213 218.42	542 465.35
Julio	543 100.65	442 360.14	129 270.65	0.00	542 465.35	116 094.60	529 289.30
Agosto	479 150.80	187 876.41	305 615.51	0.00	529 289.30	222 760.30	446 434.09
Septiembre	587 682.57	196 705.57	478 795.96	0.00	446 434.09	201 466.18	169 104.31
Octubre	528 293.05	539 670.00	0.00	11 376.95	169 104.31	282 123.54	451 227.85
Noviembre	460 739.61	195 684.90	366 815.76	0.00	451 227.85	66 455.39	150 867.48
Diciembre	278 764.36	335 809.83	112 455.17	0.00	150 867.48	35 606.97	74 019.28

Fuente: Rodríguez (2017).

En vista del conjunto de datos presentados relativo al Impuesto al Valor Agregado, en el cuadro N° 24, se observa claramente como la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., se encuentra afectada directamente para el año 2014, (primer año considerado para ser objeto de estudio), consecuencia de que las retenciones de I.V.A. no aplicado, no permiten una disminución considerable, a pesar de que en la mayoría de los meses se observa un crédito fiscal por pagar, el acumulado de retenciones de I.V.A. no aplicado, extingue la posibilidad de que esta situación efectivamente ocurra.

Cuadro 25.

Impuesto al Valor Agregado: Año 2015.

Meses	Débito Fiscal	Crédito Fiscal	Cuota Tributaria del Período	Excedente Crédito Fiscal para el mes siguiente	Retenciones de I.V.A. acumuladas por descontar	Retenciones de I.V.A. del periodo de imposición	Retenciones de I.V.A. no aplicado
Enero	545 610.33	114 959.76	434 387.61	0.00	74 019.28	374 020.98	13 652.65
Febrero	573 042.07	446 605.54	208 574.29	0.00	13 652.65	292 836.27	97 914.63
Marzo	757 173.27	436 321.25	370 269.55	0.00	97 914.63	614 510.90	342 155.98
Abril	1 014 202.23	201 146.97	813 730.25	0.00	342 155.98	613 763.36	142 189.09
Mayo	1 284 807.90	222 033.45	1 066 945.17	0.00	142 189.09	932 259.30	7 503.22
Junio	1 589 949.49	1 014 631.95	578 405.75	0.00	7 503.22	678 643.26	107 740.73
Julio	1 889 751.72	865 548.60	1 026 721.33	0.00	107 740.73	1 139 517.11	220 536.51
Agosto	2 382 916.95	1 136 978.26	1 249 886.22	0.00	220 536.51	1 492 940.44	463 590.73
Septiembre	2 560 946.30	1 653 951.93	909 864.45	0.00	463 590.73	1 084 911.56	638 637.84
Octubre	2 897 504.84	1 383 676.24	1 517 995.23	0.00	638 637.84	2 406 437.74	1 527 080.35
Noviembre	2 345 180.85	1 488 260.98	858 125.17	0.00	1 527 080.35	1 693 095.09	2 362 050.27
Diciembre	3 809 837.95	3 152 537.77	693 865.15	0.00	2 362 050.27	2 058 124.61	3 726 309.73

Fuente: Rodríguez (2017).

De manera recurrente, el cuadro N° 25, sobre el Impuesto al Valor Agregado para el año 2015, demuestra como las retenciones de I.V.A. no aplicado en la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., van en aumento mes a mes, creando la imposibilidad de que esta pueda ser disminuida, ello a consecuencia de que casi en su totalidad, sus clientes están sujetos a la condición de contribuyentes especiales, por ello, estas retenciones constituyen una cuantía relevante a la empresa sin que pueda efectivamente ser aplicada en los siguientes meses, a pesar de que entre sus operaciones de débito fiscal y crédito fiscal ocurre lo que refiere el espíritu de esta Ley, concebido que la carga tributaria recaiga por su traslación sea al consumidor final.

Para complementar la información presentada en los cuadros que anteceden, el siguiente cuadro N° 26, tabula la información resumida de los años 2014 y 2015 en referencia a las retenciones de I.V.A. no aplicados por

la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., para cada uno de los meses del año.

Cuadro 26.

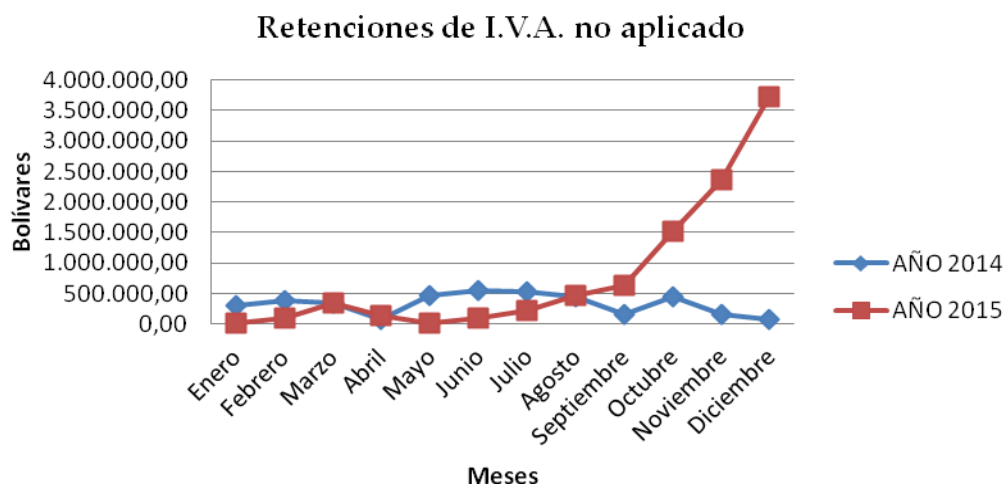
Resumen retenciones de I.V.A. no aplicados por la empresa para los años 2014 y 2015.

Meses	Retenciones de I.V.A. no aplicado año 2014	Retenciones de I.V.A. no aplicado año 2015
Enero	309 740.70	13 652.65
Febrero	391 772.51	97 914.63
Marzo	349 864.04	342 155.98
Abril	80 148.47	142 189.09
Mayo	474 491.31	7 503.22
Junio	542 465.35	107 740.73
Julio	529 289.30	220 536.51
Agosto	446 434.09	463 590.73
Septiembre	169 104.31	638 637.84
Octubre	451 227.85	1 527 080.35
Noviembre	150 867.48	2 362 050.27
Diciembre	74 019.28	3 726 309.73

Fuente: Rodríguez (2017).

Gráfico 22.

Resumen de retenciones de I.V.A. no aplicados por la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., para los años 2014 y 2015.



Fuente: Rodríguez (2017).

Conforme a lo observado en los cuadros números 24, 25 y 26, así como el gráfico número 22, los cuales resumen la información de las declaraciones de I.V.A. para los años 2014 y 2015, se visualiza una tendencia con una diferencia marcada entre cada uno de los años en comento, para el año 2014 las retenciones de I.V.A. no aplicados mostraron una regular tendencia durante todo el año, cerrando el mes de diciembre con Bs. 74.019,28, el tercer valor más bajo durante la evaluación de los 24 meses, sin embargo para el año 2015, durante los últimos cuatro meses: septiembre, octubre, noviembre y diciembre, la creciente tendencia muestra claramente el incremento desmesurado de estas retenciones de I.V.A. no aplicadas, cerrando el mes de diciembre 2015 con Bs. 3.726.309,73, lo que disminuye la posibilidad de que este tributo pueda ser compensado para los siguientes meses.

Resumiendo este conjunto de observaciones, se pudiera plantear que la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., se encuentra seriamente afectada

por estas retenciones de I.V.A. no aplicadas, ya que su acumulado tiende a incrementarse, consecuencia de la retenciones de I.V.A. realizadas por sus clientes, apreciándose una contravención al principio constitucional sobre la no confiscatoriedad, entendiendo que los tributos retraigan la riqueza, pero sin que esta dañe o perjudique su base inicial, es decir que la justa moderación del tributo no exceda a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Evaluación del Impacto Financiero con Medición de los Indicadores Financieros

Ahora bien, apreciada la tendencia de las retenciones de I.V.A. no aplicadas para los años terminados 2014 y 2015, se procedió a la revisión de los estados financieros de la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., para conocer los indicadores financieros, y así obtener una mayor seguridad sobre los hechos económicos y financieros en la que se encuentra sumida la empresa, de esta manera se presenta en el cuadro número 27, los valores reales necesarios de los estados financieros de la empresa en estudio, para la determinación de los indicadores financieros, correspondiente a los años 2014 y 2015, respectivamente.

Cuadro 27.

Valores reales de los Estados Financieros de la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., para los años 2014 y 2015.

Concepto	Bolívares	
	2014	2015
Activo Circulante	22 354 429.61	47 457 741.81
Pasivo Circulante	20 204 757.08	54 037 722.78
Activo Circulante- Retenciones Acumuladas de I.V.A.	22 280 410.33	46 454 089.45
Ventas	20 485 365.16	185 765 594.51
Compras	33 734 549.91	129 420 714.05
Utilidad Operacional	53 674 296.89	172 031 545.87
Cuentas por Cobrar	5 668 036.54	15 624 256.68
Cuentas por Pagar	4 602 872.65	4 012 256.39
Total Activo	399 826 802.80	559 077 292.38
Total Pasivo	59 564 511.38	120 323 418.93

Fuente: Rodríguez (2017).

Partiendo de los valores presentados en el cuadro que antecede número 27, se presenta a continuación para su comparación y resultados, los índices financieros seleccionados, y de esta forma determinar con mayor evidencia y solidez, los efectos financieros de las retenciones de I.V.A. sobre la capacidad contributiva acaecidos en esta empresa que forma parte del sector lácteo, sector evaluado en la presente investigación. A continuación se presenta cuadro número 28, comparativo.

Cuadro 28.
Evaluación de Índices Financieros para los años 2014 y 2015.

Índice	Valores	2014	2015
Índice de Liquidez o Prueba de Ácido =	$\frac{\text{Act. Circulante} - \text{Ret. Acum. I.V.A.}}{\text{Pasivo circulante}}$	1.10	0.86
Índice de Solvencia =	$\frac{\text{Activo Circulante}}{\text{Pasivo Circulante}}$	1.11	0.88
Indicador de Gestión= (Periodo de Cobranza)	$\frac{\text{Cuentas por Cobrar} * 365}{\text{Ventas}}$	100.99	30.70
Indicador de Gestión= (Periodo de Pago)	$\frac{\text{Cuenta por Pagar} * 365}{\text{Compras}}$	49.80	11.32
Margen Operacional =	$\frac{\text{Utilidad Operacional}}{\text{Ventas}}$	2.62	0.93
Endeudamiento Total =	$\frac{\text{Pasivo Total}}{\text{Activo Total}}$	0.90	1.14

Fuente: Rodríguez (2017).

La información que antecede, muestra como la empresa durante los años 2014 y 2015 ha sufrido cambios significativos en sus estados financieros; en relación a la evaluación del índice de liquidez o prueba de ácido para el año 2014 revela como sus activos circulantes más líquidos representan un 110%, lo que permite a la empresa dar respuesta oportuna a sus obligaciones de corto plazo, no presentándose la misma situación para el siguiente año 2015, pues su liquidez solo alcanza un 86%, lo que representa que sus activos circulantes más líquidos disminuyeron y con ello su capacidad de pago para sus compromisos de corto plazo.

El índice de solvencia para el año 2014 revela que la empresa tiene una capacidad de 111% para enfrentar sus obligaciones de corto plazo, es decir

sus activos circulantes pueden cubrir sus pasivos circulantes, situación contraria para el año 2015, pues sus activos circulantes solo alcanzan a cubrir un 88% de sus obligaciones a corto plazo.

El nivel de recuperación de cobranza sobre las ventas realizadas por la empresa para el año 2014, se encuentra en promedio con 100 días para el cobro, lo que revela un alto nivel de recuperación por las ventas realizadas, contrario al año 2015, donde este nivel de eficiencia mejora positivamente encontrándose en aproximadamente 30 días en recuperación. Así mismo el nivel de eficiencia con el cual la empresa utiliza sus recursos en la medición del pago para la adquisición de materia prima e insumos para el año 2014 se presentó en 49 días promedio, mientras que para el año 2015 este nivel de crédito disminuyó a 11 días, expresando de esta manera su disminuida capacidad para la obtención de crédito por parte de sus proveedores.

Para el margen de operacionalidad, la empresa revela para el año 2014 un 262% efectivamente lucrativa en si misma sin tomar valores en consideración sobre financiamiento, situación contraria al año 2015, donde revela una disminución a solo el 93%, expresando la disminución de lucro obtenido para ese año en referencia.

La empresa califica con un nivel de endeudamiento para el año 2014 de 90%, valor asequible manifestando un adecuado nivel de pago y circulantes, resultando que un 10% de su endeudamiento ha sido financiado por terceros. Para el año 2015 este nivel aumenta considerablemente a un 114%, traduciéndose en un nivel de dependencia de la empresa frente a sus acreedores mucho mayor en comparación al año antecedido.

Resultados de la Guía de Observación

De acuerdo al instrumento denominado guía de observación los resultados llevaron a conocer que en la empresa Lácteos La Pastora C.A.,

- Si se verifica si los responsables de ejecutar las retenciones de I.V.A., conocen las disposiciones legales en la materia.

- No se encuentra presente un Manual de Procedimientos Operativos, para el cumplimiento de las formalidades como Contribuyente Especial.

- No se manejan procedimientos por escrito, para llevar a cabo los procesos ejecutados para realizar las retenciones de I.V.A.

- No se manejan procedimientos por escrito, para llevar a cabo los procesos ejecutados para realizar las recepciones de las retenciones de I.V.A. aplicadas por los clientes.

- Si se evalúan los procesos ejecutados para la realización de las declaraciones de retenciones de I.V.A.

- Si se evalúan los procesos ejecutados para la realización del pago de las retenciones de I.V.A.

- Si se examina el programa computarizado sobre el proceso de aplicación y registro de retenciones de I.V.A.

- Si se constata que lo declarado por retenciones de I.V.A., se constituya en los Estados Financieros, para los años 2014 y 2015.

- Si se constata que lo declarado mensualmente de Impuesto al Valor Agregado, se constituya en los Estados Financieros.

- No se verifica que existen evaluaciones en la empresa, en relación a la información de los Estados Financieros, por medio del análisis de los Indicadores Financieros.

Análisis de los Resultados

La información ofrecida por el cuestionario aplicado al área contable, determinó que:

- El personal que labora en el departamento de contabilidad si tiene conocimiento de las normas que regulan el régimen de aplicación de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado.

- Si se presta atención a las actividades sujetas al cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

- Si han ocurrido cambios en la situación financiera de la empresa, esto a consecuencia del alto volumen de movimientos en el flujo de caja de la empresa.

- Los estados financieros de la empresa si han sufrido cambios significativos producto de la disminución de los ingresos a caja y el acumulado de las retenciones de I.V.A. sin haber sido compensadas.

- Si se ha contratado personal capacitado en el área de contribuyentes especiales para mejorar y dar cumplimiento a los deberes y formalidades exigidas por la Administración Tributaria.

- La gerencia de la empresa al detectar algún error, falla u omisión en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, si las corrige de manera inmediata.

- La empresa no efectúa auditorías internas para la verificación de las operaciones sujetas a las obligaciones tributarias.

- La empresa no solicita los servicios de profesionales para realizar auditorías externas.

- La empresa no realiza análisis de sus estados financieros mediante la verificación de indicadores financieros.

- Los procedimientos administrativos establecidos en la empresa, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no aseguran del todo el logro de los objetivos.

De los anteriores resultados se obtiene que ciertamente en el área contable de la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., la condición de contribuyente especial significó para la organización modificaciones desde el punto de vista administrativos y financieros, reflejándose estos últimos en la contratación de personal capacitado en el área de contribuyentes especiales para mejorar y dar cumplimiento a los deberes y formalidades exigidas por la Administración Tributaria. Así como en la disminución de los ingresos a caja y el acumulado de las retenciones de I.V.A. sin haber sido compensadas. Sin embargo, presente ciertas debilidades y amenazas en el proceso de recepción de las retenciones del I.V.A., toda vez que la empresa no solicita los servicios de profesionales para realizar auditorías externas; ni realiza análisis de sus estados financieros mediante la verificación de indicadores financieros.

En cuanto al cuestionario aplicado al Departamento de Tributos de la empresa, los resultados revelaron que:

- Las personas encargadas del departamento tributario si tienen pleno conocimiento sobre las regulaciones establecidas por la Administración Tributaria sobre los procesos de retenciones de I.V.A.

- En la empresa no existe un manual de procedimientos para el cumplimiento de las formalidades y obligaciones tributarias.

- En la empresa no existen procedimientos escritos para llevar a cabo la emisión de las retenciones de I.V.A.

- La empresa no tiene por escrito los procedimientos para la recepción de las retenciones de I.V.A. aplicadas por los clientes de la misma.

- No existen procedimientos establecidos para la ejecución de la declaración y pago de las retenciones de I.V.A. en la empresa.

- El programa computarizado utilizado en la empresa al momento de solicitar los reportes y exportar la información para la declaración de retenciones de I.V.A. medianamente se ajusta a las normas vigentes establecidas por la Administración Tributaria.

- La empresa si se ha visto en la necesidad de contratar nuevo personal, con conocimientos en el área tributaria a fin de dar cumplimiento a los deberes formales exigidos por las disposiciones legales para los contribuyentes especiales.

- La empresa si realiza una verificación al cierre de mes de los comprobantes de retenciones de I.V.A., conciliando con la información reportada por la Administración Tributaria, de manera que se pueda determinar el cumplimiento de las disposiciones legales tributarias y los saldos contables.

- La empresa no ha realizado ninguna solicitud para la recuperación de créditos fiscales ante la Administración Tributaria, alegando que no han alcanzado un monto considerable para tal solicitud.

- En la empresa si existen fallas en la ejecución de sus funciones y en la forma de dar cumplimiento a las disposiciones establecidas por la Administración Tributaria al no encontrarse manuales y procedimientos establecidos por escrito.

- Los procedimientos administrativos al no estar por escrito si puede traer como consecuencia una mala ejecución en las funciones de los responsables del departamento, lo que no propicia el logro de los objetivos de la empresa.

Determinando los anteriores resultados que aún cuando la empresa muestra conocimientos sobre las normas de rango legal y sublegal que regulan el proceso de retenciones de I.V.A., existen debilidades y amenazas desde el punto de vista administrativo para su control, debido que la empresa no cuenta con un manual de procedimientos que determine la forma de realizar la recepción de las retenciones ni la ejecución de la declaración y pago de las retenciones de I.V.A. en la empresa. Aunado al hecho que el programa computarizado utilizado al momento de solicitar los reportes y exportar la información para la declaración de retenciones de I.V.A. medianamente se ajusta a las normas vigentes establecidas por la Administración Tributaria.

En cuanto a los resultados ofrecidos por la guía de observación, los mismos revelaron que la empresa:

- Verifica si los responsables de ejecutar las Retenciones de IVA, conocen las disposiciones legales en la materia.

- Evalúa los procesos ejecutados para la realización de las declaraciones de retenciones de I.V.A. y la realización del pago de las mismas.

- Examina el programa computarizado sobre el proceso de aplicación y registro de retenciones de I.V.A.

- Constata que lo declarado por retenciones de I.V.A., se constituya en los Estados Financieros, para los años 2014 y 2015.

- Constata que lo declarado mensualmente de Impuesto al Valor Agregado, se constituya en los Estados Financieros.

Sin embargo, la empresa:

- No posee un manual de procedimientos operativos, para el cumplimiento de las formalidades como Contribuyente Especial.

- No existe por escrito, los procesos ejecutados para llevar a cabo las retenciones de I.V.A.

- No verifica si existe por escrito, los procesos para la recepción de las retenciones de I.V.A. aplicadas por los clientes.

- No verifica que existen evaluaciones en la empresa, en relación a la información de los Estados Financieros, por medio del análisis de los Indicadores Financieros.

Ante estos resultados es evidente que en la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., se desconocen los efectos financieros de las retenciones de I.V.A. sobre su capacidad contributiva como contribuyente especial del sector lácteo, en razón que no se verifica que existen evaluaciones en la empresa, en relación a la información de los Estados Financieros, por medio del análisis de los Indicadores Financieros.

Ante estos resultados es evidente el hecho que la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., pese a tener conocimiento de las normas de rango legal y sublegal que regulan el proceso de retenciones de I.V.A., presenta debilidades y amenazas de tipo administrativo sobre los procesos de emisión y recepción, además de que desconocen el impacto financiero que les reporta la aplicación del régimen de retenciones de I.V.A.

Resultados que se alejan del hecho que toda empresa al ser constituida y llevar a cabo operaciones comerciales, debe manejarse bajo una planificación de acciones, a razón de que permitan lograr una correcta y adecuada ejecución de funciones, que proporcionen el mayor beneficio posible. Es por ello que Altuve (2009) señala que: “el objetivo de las finanzas se centra en la planificación, coordinación, control y evaluación eficiente de los recursos que se destinan a tal fin para lograr de esta manera el valor total de la empresa en términos económicos y sociales”. (p.22).

A tal efecto el análisis financiero se fundamentará en la relación que se busca al ejercer efectos comparativos con datos extraídos de los estados financieros y con ello conocer de manera objetiva la situación financiera real de la empresa, de manera que se demuestre la eficiencia de las operaciones o el desvío de los objetivos a alcanzar.

En cuanto a las debilidades y amenazas de tipo administrativo sobre dichos procesos de emisión y recepción, es oportuno traer a referencia lo

expresado por Arrieta (2013) quien afirma que ante la calificación como Contribuyente Especial por la administración tributaria, la empresa sufre un impacto administrativo en su estructura organizacional, evidenciándose el mismo en la necesidad de crear el Departamento Fiscal, y contratar recurso humano para que se encargue del mismo, por otra parte, la empresa debe diseñar tareas para las labores que realizan los departamentos de contabilidad y tributos e igualmente, tiene que reestructurar las labores para mejorar la coordinación y la comunicación entre los departamentos Administrativo, de Contabilidad y Tributario; asimismo, debe determinar las relaciones de autoridad y responsabilidad para los departamentos referidos. También le corresponde establecer patrones de comunicación, mediante el uso de mecanismos como los informes escritos, la emisión de reportes impresos y digitales a través del sistema administrativo. Se deben formalizar las actividades en cuanto al establecimiento de las fechas para ejecución de los procedimientos, fechas límites para la presentación de las dos declaraciones de retenciones de I.V.A. y fecha para la emisión y entrega de comprobantes. Por otra parte, es necesario manejar por escrito los procedimientos que respectan todo lo referente a las retenciones de I.V.A.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Una vez alcanzado los objetivos propuestos en la presente investigación, donde se trazó como principal objetivo analizar los efectos financieros de las retenciones de I.V.A., sobre la capacidad contributiva de los contribuyentes especiales en el sector lácteo, y cuyos objetivos específicos se desprenden de una serie de elementos característicos que permitieron llegar al análisis principal, establecidos por: el estudio de las normas de rango legal y sublegal que regulan el proceso de retenciones de I.V.A., el reconocimiento de las debilidades y amenazas en el proceso de emisión y recepción de las retenciones de I.V.A. en las empresas del sector lácteo, y en señalar el impacto financiero de la aplicación del régimen de retenciones de I.V.A. en las empresas del sector lácteo, se obtienen las siguientes conclusiones:

Frente al **primer objetivo planteado sobre la norma legal que regula el proceso de retenciones de I.V.A.**, nos encontramos inicialmente que la carta magna venezolana normaliza principios constitucionales de extrema primacía, de esta forma constituyen estos principios el de legalidad, progresividad, generalidad, no confiscatoriedad y justicia tributaria, con lo que se pretende una justa distribución de las cargas públicas, la prohibición de cobro de tributos no establecidos en ley y que los tributos existentes no puedan causar efectos confiscatorios.

Ahora bien, partiendo de estos principios, el reformado Código Orgánico Tributario (2014) dispone que los agentes de retención quienes son nombrados por Ley o por la Administración Tributaria, a lo que para efectos de los contribuyentes especiales la Ley del I.V.A. (2014) consagra a la Administración Tributaria la plena potestad para el nombramiento de estos contribuyentes, quienes son designados por medio de providencias administrativas y normados por la providencia Administrativa N° SNTA/2015/0049, de fecha 10 de agosto de 2015.

Asimismo, se pudo determinar que en efecto la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., sujetos por notificación expresa de la Administración Tributaria como contribuyentes especiales, están en pleno conocimiento de las disposiciones legales que norman esta condición.

Al analizar el **segundo objetivo sobre el reconocimiento de las debilidades y amenazas en el proceso de emisión y recepción de las retenciones de I.V.A. en las empresas del sector lácteo**, los instrumentos aplicados a los encuestados nos proporcionaron información relevante sobre algunas debilidades y amenazas latentes en estas empresas del sector lácteo, debido a la falta de previsión para considerar la existencia de manuales o procedimientos escritos para los procesos contables y tributarios en la entidad, de esta forma nos encontramos que no se efectúan auditorías internas ni externas que permitan una opinión razonable sobre la situación financiera de la empresa, menos aún los referidos estados financieros son evaluados por indicadores financieros que les permita verificar con mayor rigurosidad su situación real sobre si efectivamente están avistando una alteración real en los flujos de caja y en su situación financiera.

Asimismo, los instrumentos aplicados permiten concluir que los procesos tributarios ejercidos en la empresa, para el cumplimiento de las formalidades establecidas por la Administración Tributaria, no están sujetos ni

condicionados a mecanismos que propicien un correcto proceder, por lo que la omisión de recepción de los documentos de retenciones de I.V.A., o los recibidos pero sin el cumplimiento de las disposiciones de la norma, generaran inconvenientes a corto o largo plazo, siendo estos procedimentales y económicos. Por su parte el personal encuestado del departamento tributario, ratifican el hecho que las ejecuciones de sus labores no aseguran el logro de los objetivos referidos al cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como también se encuentran expuestos a incurrir en desaciertos laborales, por la falta de instructivos y programas para el desarrollo de sus funciones.

En lo que respecta al **tercer objetivo específico sobre el análisis del impacto financiero de la aplicación del régimen de retenciones de I.V.A.**, permite concluir que ciertamente la empresa ha requerido contratar un mayor número de personal, para el desarrollo de todas las operaciones relacionadas con las retenciones de I.V.A., tanto en la percepción de estos documentos emitidos por parte de sus clientes así como la misma empresa por ser contribuyente especial de este impuesto, lo que se ha traducido en mayores erosiones dinerarias afectando directamente los flujos de caja.

Otro aspecto a considerar se deriva de lo observado en el cuadro número 26, para lo que se concluye que en el año 2014, hubo una tendencia moderada en cuanto a las retenciones de I.V.A. no aplicadas, situación muy diferente para el año 2015, cuyos últimos cuatro meses se observó un incremento bastante significativo, cuya tendencia creciente pudiera suponer una difícil situación para ser compensado en los meses siguientes, lo que definitivamente se traduce en una alta disminución en los flujos de caja de la empresa.

Esta visión también se observó en el análisis de los indicadores financieros donde los años comparativos 2014 y 2015, los cuales revelan

cambios sustanciales que modifican considerablemente su situación financiera, mostrando claramente una disminución en su índice de solvencia en 23%, ya que el año 2014 su capacidad para enfrentar sus obligaciones a corto plazo se encontraba en 111%, mientras que para el año 2015 está disminuye a 88%, así mismo lo revela el índice de liquidez de la empresa, pues el año 2014 expresa un 110% al equiparlo con el año 2015 cuyo valor reflejo un 86%, esto señala un punto adicional en comparación con el nivel de solvencia, pues revela una disminución de 24%, en la capacidad que maneja la empresa para dar contestación a sus compromisos contraídos a corto plazo, es decir que su nivel de liquidez a disminuido considerablemente, lo que confirma directamente el dicho por los encuestados sobre la disminución en el flujo de caja de la empresa.

Así mismo los indicadores de gestión para el periodo promedio de pagos y cobranza sufrió alteraciones, por una parte el nivel de erogaciones dinerarias para la adquisición de materia prima e insumos disminuyo de 49 a 11 días promedio para los años 2014 y 2015, respectivamente, manejando una considerable diferencia de 38 días menos de crédito, lo que manifiestamente hace notorio la minorada situación del flujo de caja, y de su capacidad de pago, lo que ha creado como consecuencia que la empresa de igual forma se vea en la obligación de disminuir sus créditos hasta en un 70%, pues se hace imperante la necesidad de obtener una mayor rotación de disponible.

El crecimiento lucrativo de la empresa se merma considerablemente pues a pesar de que ha ocurrido un alza importante en el volumen de ventas, su ingreso no se ha traducido en disponible para el flujo de caja, pues este debe ser utilizado de manera casi inmediata por los compromisos tributarios, lo que abruptamente del año 2014 respecto al 2015 disminuyo en 169%, valor que visiblemente se observa en la gráfico número 22, donde las retenciones de I.V.A. no aplicadas se incrementan en exceso. Otro rasgo preponderante

es el que se concluye con el endeudamiento total, pues este sobrepasa su capacidad de pago en 14%, mostrando además de ello un incremento de 24% en correspondencia de los años 2014 al 2015.

Finalmente se concluye que los índices evaluados durante los años 2014 y 2015 respectivamente, los estados financieros de la empresa y su comportamiento financiero por estar expuesta a un alto volumen de retenciones de I.V.A., revelan cambios significativos en su situación financiera, postura que expone la falta de liquidez para la ejecución de sus operaciones, por presentar al cierre del año 2015 un alto volumen en retenciones de I.V.A. no aplicadas, resultando estos anticipos un hecho agravante para la empresa, pues resulta una cantidad muy por encima de la que se encuentra sujeta a pagar, asimismo las erogaciones a las que se ha visto obligado por la contratación de nuevo personal y la adaptación de un programa que le permita una oportuna y eficiente ejecución de sus obligaciones y deberes.

Recomendaciones

Visto lo aquí planteado, analizado y concluido, en referencia a los aspectos financieros de la empresa Lácteos La Gran Pastora, C.A., las transacciones de retenciones de I.V.A., y su afectación en los flujos de caja, con base en las disposiciones y normativa legal que rige la materia tributaria, se presentará seguidamente recomendaciones en justo equilibrio con los intereses particulares tanto para la Administración Tributaria como para la empresa, sin perjuicio de lo que hoy ambas constituyen.

Para la Administración Tributaria

Racionalizar el porcentaje de retención, procurando un rango que efectivamente genere una armonización en el valor retenido, de manera que cumpla su espíritu creador que fue la recuperación de este impuesto causado de manera anticipada, sin menoscabo de la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Evaluar las consecuencias de las retenciones hechas entre contribuyentes denominados como especiales, ya que cuando una empresa funge como contribuyente especial y esta a su vez tiene en casi su totalidad sus clientes bajo la misma designación por parte de la Administración Tributaria, se origina que los créditos fiscales producto de las retenciones, se acumulen, dado que existe poca posibilidad de ser compensadas.

Examinar los mecanismos para la recuperación de créditos fiscales, los cuales deben estar asociados a la justicia y equidad económica de las entidades, de manera que se garantice un procedimiento eficiente y oportuno para la recuperación de estos valores producto de las retenciones de I.V.A. no compensadas.

Para la Empresa

Se hace imperante la necesidad de desarrollar un manual de procedimientos que exprese los métodos administrativos a los que se encuentran sujetos los departamentos de contabilidad y tributos, en concordancia con las disposiciones de las normas respectivas.

Solicitar de manera urgente ante la Administración Tributaria, la recuperación de las retenciones pagadas en exceso, y con ello procurar dignificar el impacto financiero en el que ha incurrido la empresa, por los anticipos efectuados.

Concertar una regularización en las partidas evaluadas de los indicadores financieros, de manera que generen un justo valor que mejore la naturaleza en su ciclo financiero, maximizando el uso de los activos, procurando un aumento de liquidez, un aumento en el margen operacional y una disminución en el endeudamiento total.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABC de la Economía. (2017). *Flujo de Caja*. Documento en línea. Recuperado de: <http://www.elmundo.com.ve/diccionario/fianza.aspx>
- Actualicese.com. (2014). [Página web en línea]. Disponible en: <http://actualicese.com/2014/05/30/>
- Altuve, J. G. (2009). *Herramientas Modernas de Administración Financiera*. Mérida: Universidad de Los Andes, Talleres Gráficos Universitarios.
- Arias, F. (2012). *El Proyecto de Investigación, Introducción a la Metodología Científica* (6a. ed.). Caracas: Episteme.
- Arrieta, E. (2013). *Impacto Administrativo en la Estructura Organizacional de los Contribuyentes Especiales*. Trabajo Especial de Grado presentado como requisito previo para optar al grado de Especialista en Ciencias Contables, Mención Tributos, Área Rentas Internas. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela.
- Balestrini, M. (2006). *Como se Elabora el Proyecto de Investigación* (7a. ed.). Caracas: BL Consultores Asociados, Servicio Editorial.
- Barrios, M. (2012), *Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales* (4a. ed.). Caracas: FEDUPEL.
- Boscán, M., y Sandrea, M. (2004). "Análisis de los componentes del circuito lácteo venezolano". *RCS-COMPLETA*. Revista de Ciencias Sociales (RCS). Vol. X, No. 1, Enero -Abril 2004, pp. 131 -147 FACES-LUZ •ISSN 1315-9518
- Cabanellas, G. (2001). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Tomo VI P-Q. (27a. ed). Buenos Aires: Editorial Heliasta.
- Candal, M. (2011). *Aspectos fundamentales de la imposición a la renta de sociedades en Venezuela* (3a. ed.). Caracas: Publicaciones UCAB.
- Código Orgánico Tributario. (Decreto 1434). (2014, Noviembre 18). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*. 6.152. (Extraordinario).
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999, Diciembre 30). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 36.860. Reimpresa Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.453, Marzo 24, 2000.

- Definición ABC. (2017). *Ganancia*. [Página web en línea]. Disponible en: <https://www.definicionabc.com/economia/ganancia.php>
- Diccionario Básico Tributario Contable. (2017). *Crédito Fiscal*. [Página web en línea]. Disponible en: http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_c.htm
- Evans, M. (1998). *Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano*. Caracas: Mc Graw Hill.
- Garay, J., (2013) *La Constitución Bolivariana (1999), Comentada. Gaceta Oficial N° 5.453 del 24 de Marzo de 2000*. Caracas: Corporación AGR, S.C.
- Garay, J., Garay, M., (2012) *Código Orgánico Tributario. Comentado. Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de Octubre de 2001*. Caracas: Corporación AGR, S.C.
- Gerencie.com. (2009). *Capacidad contributiva*. [Página web en línea]. Disponible en: <https://www.gerencie.com/capacidad-contributiva.html>
- Guerrero, S. (2006). *Los principios tributarios constitucionales de capacidad contributiva y no confiscatoriedad en la Ley del Impuesto al Débito Bancario*. Trabajo de grado de especialización no publicado. Universidad de Los Andes. Mérida.
- Hernández, R. (2004). *Introducción al Derecho* (2a. ed.). Caracas: Legis Editores C.A.
- Hernández, R., Fernández, C., Baptista, P. (2010). *Metodología de la Investigación* (5a. ed.). Caracas: Mc Graw Hill.
- Jarach, D. (2007). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina: Editorial Cangallo.
- Legislación Fiscal (2009). *Administración Tributaria*. [Página web en línea]. Disponible en: <http://dianamargaritasanchez.blogspot.com/2009/08/la-administracion-tributaria.html>
- Ley de Costos y Precios Justos. (2011). *Gaceta Oficial N° 39.715 del 18 de julio de 2011*. [Página web en línea]. Disponible en: http://www.venamcham.org/index.php?option=com_content&id=618:ley-de-costos-y-precios-justos

- Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. (2001, Noviembre 08). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*. 37.320.
- Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. (2015, Diciembre 30). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*. 6.211.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. (2007, Febrero 26). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*. 38.632.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. (Decreto 1.436). (2014, Noviembre 18). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*. 6.152. (Extraordinario).
- Ley de Costos y Precios Justos. (Decreto 1.467). (2011, Julio 18). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*. 39.715. (Extraordinario)
- Ley Orgánica de Precios Justos. (Decreto 600). (2014, Enero 24). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*. 40.340.
- Ley Orgánica de Precios Justos. (Decreto 2092). (2015, Noviembre 12). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*. 6.202.
- Mari-Mutt, J.A. (2010). *Manual de Redacción Científica*. Mérida: Talleres Gráficos Universitarios. ULA.
- Méndez A., Carlos E. (2004). *Metodología diseño y desarrollo del proceso de investigación* (3a. ed.). Bogotá: Mc Graw Hill.
- Moya, E. J., (2012). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (7a. ed.). Caracas: Mobilibros.
- Organización de la Naciones Unidas Para la Alimentación y la Agricultura. (2017). *Sector Lácteo*. [Página web en línea]. Disponible en: www.fao.org/agriculture/dairy-gateway/recursos-de-informacion/glosario/es/?index=p#.WV1UWrieZh8
- Palella, S., Martins, F. (2010). *Metodología de la Investigación Cuantitativa* (3a. ed.). Caracas: FEDUPEL.
- Paredes, L. (2002). "Visión, Presente y Futuro de la Ganadería de la Leche en Venezuela". *Memorias XI Congreso Venezolano de Producción e Industria Animal*. Valera, Venezuela.

- Peraza, M. (2007). *Evaluación del control interno tributario en materia de retenciones de I.V.A. de la empresa PRECA S.A.* Trabajo de grado de especialización no publicado. Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado. Lara.
- Pérez, G. (2010). *La gestión contable de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado y su impacto en los resultados financieros en los contribuyentes especiales de la empresa Almacenes y Frigoríficos del Centro, C.A.* Trabajo de grado de especialización no publicado. Universidad de Carabobo. Carabobo.
- Pineda, E., Alvarado, E., y Canales, F. (1998), *Metodología de la investigación*. (2a. ed.). Organización Panamericana de la Salud.
- Providencia Administrativa SNAT/2002/1454. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.585, Diciembre 05, 2002.
- Providencia Administrativa SNAT/2002/1455. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.585, Diciembre 05, 2002.
- Providencia Administrativa SNAT/2005/0056. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.136, Febrero 02, 2005.
- Providencia Administrativa SNAT/2005/0056-A. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.136, Febrero 02, 2005.
- Providencia Administrativa SNAT/2005/0056-A. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.188, Mayo 17, 2005.
- Providencia Administrativa SNAT/2005/0056-A. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.188, Mayo 17, 2005.
- Providencia Administrativa SNAT/2013/0030. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 40.170, Mayo 20, 2013.
- Providencia Administrativa SNAT/2015/0049. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 40.720, Agosto 10, 2015.
- Providencia Administrativa SNAT/2014/003. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 40.351, Febrero 7, 2014.
- Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (Decreto N° 206). (1999, Julio 09). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 5.363 (Extraordinaria), Julio 12, 1999.

- Rolando, A. (2003). *Criterios para un plan lechero nacional*. Caracas: Ediciones CAVILAC.
- Romero, M. (2013). *Comentarios a las normas que regulan el Impuesto al Valor Agregado* (2a. ed.). Caracas: Vadell Hermanos Editores.
- Sabino, C. (1987). *Cómo Hacer una Tesis. Guía para Elaborar y Redactar Trabajos Científicos*. Caracas: Editorial Panapo.
- Sanmiguel, E., (2006). *Diccionario de Derecho Tributario*. Valencia: Lizcalibros, C.A.
- Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT. (2014). [Página Web en línea]. Disponible en: <http://www.seniat.gob.ve>
- Tamayo, M. (2001). *El Proceso de la Investigación Científica* (3a. ed.). México: Limusa, S.A.
- Vielma, V. (2008). *Efecto de la retención del Impuesto al Valor Agregado en los contribuyentes especiales, en condición de agentes y sujetos de retención*. Trabajo de grado de especialización no publicado. Universidad de Los Andes. Mérida.

ANEXOS

ANEXO A
Modelo Guía de Observación

Ítem	Observación	Se Observa	No se Observa
1.	Verificar si los responsables de ejecutar las retenciones de I.V.A., conocen las disposiciones legales en la materia.		
2.	Solicitar el manual de procedimientos operativos, para el cumplimiento de las formalidades como contribuyente especial.		
3.	Verificar si existe por escrito, los procesos ejecutados para llevar a cabo la emisión de las retenciones de I.V.A.		
4.	Verificar si existe por escrito, los procesos ejecutados para la recepción de las retenciones de I.V.A. aplicadas por los clientes.		
5.	Evaluar los procesos ejecutados para la realización de las declaraciones de retenciones de I.V.A.		
6.	Evaluar los procesos ejecutados para la realización del pago de las Retenciones de IVA.		
7.	Examinar el programa computarizado sobre el proceso de aplicación y registro de retenciones de I.V.A.		
8.	Constatar que lo declarado por retenciones de I.V.A., se constituya en los Estados Financieros, para los años 2014 y 2015.		
9.	Constatar que lo declarado mensualmente de Impuesto al Valor Agregado, se constituya en los Estados Financieros para los años 2014 y 2015.		
10.	Verificar si existen evaluaciones en la empresa, en relación a la información de los Estados Financieros, por medio del análisis de los Indicadores Financieros.		

ANEXO B

Modelo de Cuestionario dirigido a los profesionales del Departamento de Contabilidad

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES ESPECIALIZACION EN CIENCIAS CONTABLES: MENCION RENTAS INTERNAS

EFFECTOS FINANCIEROS DE LAS RETENCIONES DE I.V.A. SOBRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS CONTIBUYENTES ESPECIALES DEL SECTOR LÁCTEO.

CUESTIONARIO

Al personal del Departamento de Contabilidad de la Empresa: Lácteos
La Gran Pastora, C.A.

Estimado (a) Licenciado (a):

A continuación se presenta el siguiente instrumento de recolección de
datos, cuyo objetivo principal es obtener información acerca de los efectos
financieros de las retenciones de I.V.A. sobre la capacidad contributiva del
sujeto especial.

El propósito del presente cuestionario es obtener algunos detalles de la
situación financiera de la empresa, con el fin de darle continuidad al trabajo
de investigación, en virtud de ello se requiere de su valiosa colaboración, de
manera que se puedan alcanzar los objetivos planteados.

El cuestionario consta de diez (10) preguntas cerradas.

Instrucciones:

1. Lea muy atentamente cada pregunta antes de responder.
2. Al contestar, hágalo con la mayor sinceridad.
3. No omita ninguna respuesta a las preguntas planteadas.

Gracias por su valiosa colaboración.

Fecha: / / .

1. ¿Conoce usted las disposiciones legales que norman el régimen de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado?
2. ¿Se mantiene usted atento a las actividades contables concernientes al cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, sujetos por la condición de contribuyentes especiales?
3. ¿Considera usted que se han originado cambios en la situación financiera de la empresa, como consecuencia de haber sido designado como contribuyente especial por parte de la Administración Tributaria?
4. ¿Se han generado cambios significativos que afecten los estados financieros de la entidad, por la condición de ser los clientes de la empresa, contribuyentes especiales?
5. ¿La empresa se ha visto en la necesidad de realizar erogaciones de dinero para la capacitación y adiestramiento del personal, a propósito de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias?
6. ¿En caso de presentarse algún error, falla u omisión en relación al cumplimiento de la obligación tributaria, la gerencia procede a ejecutar de manera inmediata los correctivos necesarios?
7. ¿Se realizan en la empresa auditorías internas de forma periódica que contribuyan a la verificación del correcto proceder en las operaciones sujetas a las obligaciones tributarias?
8. ¿La empresa utiliza los servicios de profesionales para realizar auditorías externas?
9. ¿Los estados financieros son estudiados y analizados mediante la verificación de indicadores financieros?
10. ¿Considera usted que los procedimientos administrativos establecidos en la empresa, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aseguran el logro de los objetivos?

ANEXO C
Modelo de Cuestionario dirigido a los profesionales del
Departamento de Tributos

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIZACION EN CIENCIAS CONTABLES:
MENCION RENTAS INTERNAS

EFFECTOS FINANCIEROS DE LAS RETENCIONES DE IVA
SOBRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS
CONTRIBUYENTES ESPECIALES DEL SECTOR LÁCTEO.

CUESTIONARIO

Al personal del Departamento de Tributos de la Empresa: Lácteos La Gran Pastora, C.A.

Estimado (a) Licenciado (a):

A continuación se presenta el siguiente instrumento de recolección de datos, cuyo objetivo principal es obtener información acerca de los efectos financieros generados por las retenciones de I.V.A. sobre la capacidad contributiva de la empresa caso de estudio.

El propósito del presente cuestionario es obtener algunos detalles de la situación financiera de la empresa, con el fin de darle continuidad al trabajo de investigación, en virtud de ello se requiere de su valiosa colaboración, de manera que se puedan alcanzar los objetivos planteados.

El cuestionario consta de once (11) preguntas cerradas.

Instrucciones:

1. Lea muy atentamente cada pregunta antes de responder.
2. Al contestar, hágalo con la mayor sinceridad.
3. No omita ninguna respuesta a las preguntas planteadas.

Gracias por su valiosa colaboración.

Fecha: / / .

1. ¿Conoce usted las disposiciones legales que regulan el proceso de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado?
2. ¿Existe en la empresa un manual de procedimientos para el cumplimiento de las formalidades y obligaciones tributarias?
3. ¿Están pautados por escrito los procesos para llevar a cabo la recepción de las retenciones de I.V.A.?
4. ¿Están pautados por escrito los procedimientos para la recepción y registro de las retenciones de I.V.A. recibidas de los clientes de la empresa?
5. ¿Se encuentran establecidos los procedimientos de declaración y pago de las retenciones de I.V.A. en la empresa?
6. ¿El programa computarizado utilizado en la empresa al momento de solicitar los reportes y exportar la información para la declaración de retenciones de I.V.A. se ajusta a las normas vigentes establecidas por la Administración Tributaria?
7. ¿La empresa se ha visto en la necesidad de contratar nuevo personal, con conocimientos en el área tributaria a fin de dar cumplimiento a los deberes formales exigidos por las disposiciones legales para los contribuyentes especiales?
8. ¿Se verifican los resultados de desempeño y el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias a las que se encuentra sujeta los clientes de la empresa en su condición de contribuyente especial, por la emisión de comprobantes de retenciones de I.V.A.?
9. ¿La empresa ha dirigido ante la Gerencia Regional de Tributos Internos adscrita al SENIAT, la recuperación de las retenciones de I.V.A. acumuladas por descontar?
10. ¿Detecta alguna falla en la ejecución de sus funciones y la forma de dar cumplimiento a las disposiciones legales establecidas por la Administración Tributaria?

11. ¿Considera usted que los procedimientos administrativos establecidos en la empresa, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aseguran el logro de los objetivos?

ANEXO D

Modelo de Solicitud de Validación de Instrumentos

Mérida, ____ de _____ de 2016.

Ciudadano(a):

Lcd.(a). _____

Presente.-

Estimado (a) Licenciado (a):

Tengo a bien dirigirme a usted, en la oportunidad de saludarle y al mismo tiempo solicitarle su valiosa colaboración como experto en el área de _____, para validar los instrumentos: Guía de Encuesta, Registro de Observaciones y Listas de Cotejo, los cuales serán aplicados en el trabajo de investigación titulado “Efectos financieros de las retenciones de I.V.A. sobre la capacidad contributiva en los contribuyentes especiales del sector lácteo”, el cual es presentado para optar al grado de Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos.

Por lo anteriormente expuesto, solicito su atención para que lleve a cabo la evaluación del contenido, de los instrumentos y si éstos se ajustan a los objetivos formulados. Para efectuar la evaluación y validación de la encuesta y ficha de registro, se anexa una hoja de observaciones y recomendaciones para la evaluación criterio de presentación del instrumento la cual incluyen: claridad en la redacción, relevancia del contenido y factibilidad de la aplicación, con una escala evaluativa de: Excelente, Bueno, Regular, y Deficiente. Para los Registros de Observación, se debe revisar la coherencia que tiene la identificación de cada una de las celdas con cada una de las secuencias de acción que contiene.

La validez de la guía de la encuesta, se consigue observando la coherencia que tiene las preguntas con el objetivo. También se anexa para la evaluación de las preguntas la guía de encuesta, un cuadro con escala de: inclusión, modificación o eliminación de ítem, con el fin de realizar las correcciones que sean necesarias en el caso. También se puede decir que cada instrumento contiene una escala para que emita su apreciación cualitativa sobre la presentación de los mismos.

Agradeciéndole de antemano su respetiva colaboración e indudable sabiduría su opinión servirá de base para la optimización del proceso de recolección de datos y posterior análisis de la información.

Atentamente,

Lcda. Zolandy Rodríguez León.

Participante de la 15ta. Cohorte del Postgrado en Ciencias Contables,
Mención Tributos

Anexos: Objetivos de la Investigación, Sistema de Variables, Guía de Encuesta, Registro de Observaciones, Listas de Cotejo y Hojas de Evaluación.

ANEXO E
VALIDACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS

FORMATO PARA LA EVALUACIÓN DE LA LISTA DE COTEJO

**EFFECTOS FINANCIEROS DE LAS RETENCIONES DE I.V.A. SOBRE LA
CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES**

Nombres y Apellidos: _____

Cédula de identidad Nro.: _____

Profesión: _____

Ocupación: _____

Lugar de Trabajo: _____

Dirección: _____

Teléfono Fijo: _____ Móvil: _____

Dirección electrónica: _____

Firma del Validador: _____

Criterio de Evaluación	Apreciación Cualitativa			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del Instrumento				
Claridad de Redacción				
Pertinencia de las variables con los indicadores				
Relevancia en el contenido				
Factibilidad de aplicación				

Apreciación cualitativa:

Observaciones generales:

CUADRO PARA LA EVALUACIÓN DE GUÍA DE LA ENCUESTA

Ítems	Escala Evaluativa				Observaciones	Recomendaciones
	Dejar	Modificar	Eliminar	Incluir		
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						
15						
16						
17						
18						
19						
20						
21						