



Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Postgrado en Ciencias Contables
Mención tributos Área Rentas Internas

**Cumplimiento del régimen de anticipos por contribuyentes especiales del ISLR.
Caso: Contribuyentes del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida**

**Trabajo para optar al grado de especialista en Ciencias Contables, Mención Tributos,
Área: Rentas Internas.**

Autora:

Lic.Andrea Estephania Meza Peña

Tutor:

Dr. Lenin José Andara Suárez

Mérida, marzo 2023

Acta-Veredicto



CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
MÉRIDA VENEZUELA

ACTA – VEREDICTO

En la ciudad de Mérida, a los seis (06) día del mes de febrero de 2024, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: **Profesor Lenin José Andara Suárez, Licenciado José Vladimir Quintero y Profesora Lisbeth Muñoz** en su condición de miembros del Jurado designado por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables, en reunión celebrada el 11 de mayo de 2023, de conformidad con el artículo 21 de las Normas de Funcionamiento de los Estudios de Postgrado en Ciencias Contables de la Especialización en Ciencias Contables, Mención Tributos, Área Rentas Internas, para conocer del Trabajo Especial de Grado presentado por la estudiante de Postgrado **ANDREA ESTEPHANIA MEZA PEÑA**, titular de la C. I. V- 22.929.534, como credencial de mérito para optar al grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN TRIBUTOS, ÁREA: Rentas Internas**. Reunido el Jurado y presente la aspirante, éste procedió a defender su Trabajo Especial de Grado titulado: **“CUMPLIMIENTO DEL RÉGIMEN DE ANTICIPOS POR CONTRIBUYENTES ESPECIALES DEL ISLR. CASO: CONTRIBUYENTES DEL MUNICIPIO LIBERTADOR DEL ESTADO BOLIVARIANO DE MÉRIDA,”**, desarrollado bajo la **TUTORIA** del Doctor **Lenin José Andara Suárez**, titular de la cédula de identidad V- 13.260.198, el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado. Concluida la defensa del Trabajo de Grado, el jurado consideró Aprobado.

Dr. Lenin José Andara Suárez
V- 13.260.198
Tutor - Coordinador



Lic. José Vladimir Quintero
V- 9.392.466
Miembro del Jurado

Prof. Lisbeth Muñoz
V- 19.153.711
Miembro del Jurado



Coordinación de Postgrado en Ciencias Contables

Núcleo Liria. Edificio F. Planta baja. Mérida 5101 República Bolivariana de Venezuela.

FACES Telefax: (0274) 2401165 / 2401166. E-mail: pcc@ula.ve / contaduria@cantv.net. URL: <http://pcc.faces.ula.ve>

Dedicatoria

A Dios Todo Poderoso, dador de la vida y del conocimiento, toda la sabiduría
proviene de ti.

A mi familia, bastón que siempre me ha ayudado a sostenerme en momentos de
dificultad, todos ven la obra, pero son ustedes quienes están detrás del telón
animándome a cumplir cada uno de mis sueños.

A mis compañeras de trabajo, por ser fuente inagotable de apoyo, alentándome en
desempeñar este trabajo de grado, gracias por siempre confiar en mí.

Agradecimiento

A la Universidad de Los Andes (ULA), que, a pesar de las dificultades, se ha reinventado, para brindar siempre una educación de excelencia, aun mas en tiempos del COVID-19, fueron capaces de llevar a cabo este postgrado.

A mi tutor Profesor Lenin Andara, por estar al pendiente de nuestro trabajo, alentándonos y brindándonos su apoyo y sabiduría.

ÍNDICE GENERAL

Acta-Veredicto.....	ii
Dedicatoria.....	iii
Agradecimiento	iv
LISTA DE cuadros	IX
LISTA DE GRÁFICOS.....	X
RESUMEN	XI
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I.....	3
EL PROBLEMA	3
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	3
OBJETIVO GENERAL	9
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	9
JUSTIFICACIÓN	9
DELIMITACIÓN	11
CAPÍTULO II.....	12
MARCO TEÓRICO	12
ANTECEDENTES.....	12
BASES TEÓRICAS	15
Principios constitucionales de la tributación	15
Principios de legalidad y reserva legal	16
Principio de generalidad.....	17
Principio de capacidad contributiva.....	17
Principio de justicia tributaria.....	18
Principio de la no confiscatoriedad.....	18
Principio de recaudación eficiente	18
El tributo	19
Impuestos, tasas y contribuciones especiales	20
Deberes formales	21
La declaración estimada como deber formal.....	23
Ilícitos formales	23
Presentar declaraciones y comunicaciones	24
Las retenciones de impuestos	25

El agente de retención	26
Agente de retención como responsable.....	26
Obligaciones de los agentes de retención.....	27
Distinción entre contribuyente, responsables	28
Retención del ISLR.....	28
El Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	29
Impuesto Sobre la Renta (ISLR).....	33
Origen del ISLR en Venezuela y su evolución	35
Sujetos pasivos y contribuyentes del ISLR	36
Aplicación del ISLR en Venezuela	36
La contabilidad.....	37
Contabilidad en los tributos	37
Objetivos de la contabilidad	38
Principios de la Contabilidad Generalmente Aceptados	38
Boletines de aplicación	39
Normas Internacionales de Información Financiera	40
BASES LEGALES.....	41
Constitución de la República Bolivariana de Venezuela	41
Principio de igualdad tributaria	41
Deber de contribuir	41
Principio de legalidad tributaria y la no confiscatoriedad	42
Código Orgánico Tributario (COT)	42
Legalidad del tributo.....	43
Relación jurídica tributaria sustancial.....	43
Obligación tributaria.....	43
Sujetos de la relación jurídico-tributaria	44
Sujeto activo	44
Sujeto pasivo	44
Los contribuyentes.....	44
Obligación de los contribuyentes	44
Obligaciones del contribuyente fallecido	45
De los responsables.....	45
Derechos de los responsables	45

Responsables directos.....	45
Responsabilidad del agente de retención y percepción	46
Responsables solidarios	47
Del hecho imponible	48
De los medios de extinción	48
Del pago	49
El lugar, la forma del pago y el período para realizar el pago	49
Orden de imputación del pago de obligaciones tributarias	49
Deberes formales	50
Los ilícitos tributarios y las sanciones	52
Los ilícitos formales	52
Los ilícitos formales y sus sanciones	53
Los ilícitos tributarios materiales.....	64
Retraso u omisión en pago de anticipos.....	65
Los ilícitos tributarios materiales y sus sanciones	65
Incumplimientos relativos al deber de anticipar	66
Pagos a cuenta.....	66
Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISLR)	67
Hecho imponible del ISLR.....	67
Contribuyentes del ISLR	67
Naturaleza del ISLR.....	67
Renta Neta	68
Base imponible del ISLR.....	68
Declaración estimada de ISLR para contribuyentes ordinarios.....	68
Decreto Constituyente sobre el Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta (2018)	70
Determinación de los anticipos de ISLR	70
Límites para el pago del anticipo del pago del ISLR	71
Declaración y el pago del anticipo de ISLR	71
Alícuota del anticipo.....	72
Deducibilidad de los anticipos de ISLR.....	72
CAPÍTULO III	74
marco metodológico	74
ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN.....	74

TIPO DE INVESTIGACIÓN	74
DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	75
UNIDADES DE ESTUDIO	76
Población.....	76
Muestra	76
VARIABLES	77
TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.....	78
VALIDEZ DEL CUESTIONARIO.....	79
PLAN DE TRABAJO	79
OBJETIVOS Y VARIABLES	81
CAPÍTULO IV	82
RESULTADOS Y ANÁLISIS.....	82
RECOMENDACIONES	113
REFERENCIAS	115
ANEXOS.....	120

LISTA DE CUADROS

Cuadro 1. Obligaciones de los agentes de retención.	28
Cuadro2: Evolución del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela.....	30
Cuadro 3: Deberes formales contemplados en el COT.	50
Cuadro 4: Deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros	51
Cuadro 5: Ilícito tributario formal: Deber de inscribirse ante la Administración Tributaria	53
Cuadro 6: Ilícito tributario formal: Deber de emitir, entregar o exigir y conservar facturas.....	54
Cuadro 7: Ilícito tributario formal: deber de llevar libros y registros contables.	56
Cuadro 8: Ilícito tributario formal: deber de presentar declaraciones y comunicaciones.	57
Cuadro 9: Ilícito tributario formal: deber de permitir el control de la Administración Tributaria.	59
Cuadro 10: Ilícito tributario formal: deber de informar y comparecer ante la Administración Tributaria	61
Cuadro 11: Ilícito tributario formal: desacato de órdenes de la Administración Tributaria:	62
Cuadro 12: Ilícito tributario formal: Actividades sometidas a autorización.	63
Cuadro 13: Deberes formales sin sanción específica	64
Cuadro 14: Objetivos y variables	81
Cuadro 15: Método de facturación de los contribuyentes	82
Cuadro 16: Registro diario de las ventas	84
Cuadro 17: Conocimiento sobre los anticipos de impuestos.....	85
Cuadro 18: Base de cálculo para determinar el anticipo de ISLR.....	86
Cuadro 19: Apartado del 1% por lo que corresponde al anticipo de ISLR	88
Cuadro 20: Declaración de IVA	90
Cuadro 21: Reflejo total de las ventas en la declaración de IVA	91
Cuadro 22: Periodo de pago de los anticipos de ISLR.....	93
Cuadro 23: Control interno que posee la empresa en materia de anticipo de ISLR.....	95
Cuadro 24: Deducción del anticipo de ISLR.....	96
Cuadro 25: Financiamiento para el pago del anticipo del Impuesto sobre la Renta	98
Cuadro 26: Pago del anticipo del ISLR y liquidez al negocio.....	99
Cuadro 27: Pérdidas para el negocio por el pago de anticipos.....	101
Cuadro 28: Afectación del flujo de caja de la empresa	102
Cuadro 29: Sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario	104
Cuadro 30: Sanciones aumentadas en un 200% a los sujetos pasivos especiales	106
Cuadro 31: Incumplimiento de las obligaciones formales y materiales.....	107

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Método de facturación de los contribuyentes.....	82
Gráfico 2: Formas de llevar a cabo el registro diario de las ventas.....	84
Gráfico 3: Conocimiento sobre los anticipos de impuestos	85
Gráfico 4: Base de cálculo para determinar el anticipo de ISLR	87
Gráfico 5: Apartado del 1% por lo que corresponde al anticipo de ISLR.....	88
Gráfico 6: Momento de las declaraciones de IVA	90
Gráfico 7: Reflejo de las ventas realizadas durante la quincena en la declaración de IVA	91
Gráfico 8: Periodicidad de pago de los anticipos de ISLR.....	93
Gráfico 9: Sistema de control interno que posee la empresa en materia de anticipo de ISLR	95
Gráfico 10: Deducción del anticipo de la declaración definitiva de rentas	97
Gráfico 11: Búsqueda de financiamiento para el pago del anticipo del Impuesto sobre la Renta.....	98
Gráfico 12: Pago del anticipo del ISLR y liquidez al negocio	99
Gráfico 13: Pago definitivo y pérdidas para el negocio	101
Gráfico 14: Afectación del flujo de caja por el pago del anticipo del ISLR	102
Gráfico 15: Conocimiento de las sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario por incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de anticipo de ISLR...	104
Gráfico 16: Conocimiento que con la última reforma al Código Orgánico Tributario (año 2020) las sanciones al tratarse de sujetos pasivos especiales se incrementan en un 200%.....	106
Gráfico 17: Conocimiento que el incumplimiento de las obligaciones formales (declaración) y materiales (pagos de tributos) puede ocasionar la imposición de sanciones de tipo monetario, cierre temporal del establecimiento y hasta pena privativa de libertad	108

**Cumplimiento del régimen de anticipos por contribuyentes especiales del ISLR.
Caso: Contribuyentes del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.**

Autor: Lic. Andrea Meza
Tutor: Dr. Lenin José Andara Suárez
Fecha: marzo 2023.

RESUMEN

Los anticipos tienen una finalidad básicamente recaudatoria y resaltan en un contexto inflacionario. De allí que su implementación en materia de ISLR es importante para el fisco nacional al evitar la pérdida de valor de lo percibido por concepto de este impuesto, cuya recaudación se hace de manera anual. Si en condiciones normales un Estado anticipa el pago de ciertos impuestos, en economías inflacionarias con mucha más razón, porque el valor real de los ingresos del Estado en su moneda también se destruye, pero al ir anticipando los impuestos puede ir utilizando los ingresos para el cumplimiento de sus obligaciones, ya que pueden realizar la recaudación tributaria de forma inmediata y en valores reales. Luego de la reforma realizada por la Asamblea Nacional Constituyente en el año 2018, al aplicar un anticipo de ISLR que recae sobre “contribuyentes especiales”, se ocasionó que estos sujetos pasivos tuvieran una mayor carga tributaria con el deber de declarar y pagar los anticipos, aunado a los otros impuestos a los que ya estaban sometidos. Es por eso que en esta investigación tiene como objetivo general analizar el cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por los contribuyentes especiales, caso: contribuyentes del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida. Determinando el impacto económico que estos pagos pueden causar a los contribuyentes y estudiando la incidencia de la declaración del IVA con el régimen de anticipos del ISLR. El tipo de investigación es descriptivo y su diseño es de campo a través de una encuesta aplicada a una muestra de contribuyentes especiales. Se concluye que existe por parte de los contribuyentes especiales del Municipio Libertador, en su gran mayoría un cumplimiento del régimen de anticipo de ISLR, tanto en su declaración como en su pago, por ende, se verifica la dependencia que existe entre este anticipo y la declaración de IVA y también por el nuevo Código Orgánico Tributario dictado en el año 2020, ya que al asumir que las sanciones impuestas ahora se calculan según tipo de cambio de la moneda de mayor valor, mantiene siempre atentos a los contribuyentes en cumplir con cada uno de sus deberes formales y materiales.

Palabras clave: anticipo ISLR, contribuyentes especiales, declaración IVA, deberes formales, ingresos brutos.

INTRODUCCIÓN

Los anticipos de ISLR tienen aplicación a nivel mundial, cada país lo reglamenta según sus leyes tributarias y en función de las necesidades presupuestarias de cada nación, el objetivo principal de los anticipos de impuestos es permitir a la Administración Tributaria obtener fondos en periodos no tradicionales.

Nuestro ordenamiento jurídico no escapa de esta realidad tributaria, ya que desde que se promulgó la primera Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISLR) en 1942, se creó también un elemento para asegurar al Fisco la recaudación efectiva de este tributo bajo el marco de las retenciones en la fuente a las que impone realizar tanto el artículo 84 de la Ley del ISLR, como el articulado del Decreto 1.808. Adicionalmente, tanto la ley de ISLR como su reglamento prevén otras formas de enterar anticipadamente el ISLR, entre ellas encontramos: declaración estimada de rentas y el anticipo por enajenación de inmuebles.

A partir del año 2018 se incluyó en nuestra regulación tributaria una nueva forma de anticipar el ISLR, llamado “anticipo temporal del impuesto sobre la renta ISLR”, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N.º 6.396 del 21 de agosto de 2018 y entró en vigencia a partir del 1 de septiembre del año 2018. El Decreto establece, que este anticipo se calculará sobre la base de los ingresos brutos obtenidos del periodo de imposición anterior en materia del impuesto al valor agregado, y se define como ingresos brutos, el producto de las ventas gravables de los bienes, prestaciones de servicios y arrendamiento, obtenidos dentro del territorio nacional.

La aplicación de este nuevo tributo presenta un nuevo reto para los contribuyentes especiales, por un lado, la vinculación de un impuesto directo con un impuesto indirecto, esto sucede ya que, de acuerdo al decreto constituyente, el anticipo de ISLR se genera automáticamente como compromiso de pago luego de hacer la declaración de IVA, pues el porcentaje de pago de los anticipos es aplicado a las ventas declaradas en el IVA.

Debido a la estrecha vinculación de estos impuestos, el incumplimiento de la declaración de IVA también significaría el incumplimiento de los anticipos, y esto puede acarrear multas y sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario. Por otro lado, este anticipo también puede significar un represamiento de fondos para los contribuyentes, pues sus pagos quincenales pueden ocasionar afectaciones al flujo de

caja de las organizaciones.

Es por los escenarios indicados, que se quiere analizar el cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por los contribuyentes especiales. Caso: Contribuyentes del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida; determinando el impacto económico que estos pagos pueden causar a los contribuyentes y estudiando la incidencia de la declaración del IVA con el régimen de anticipos del ISLR.

A continuación, se presenta la investigación estructurada en cinco (05) capítulos, distribuidos de la siguiente forma:

Capítulo I. El Problema. En este capítulo se expone todo lo relacionado al problema, se elabora su planteamiento, se exponen los objetivos de la investigación, general y específicos; se muestra la justificación de la investigación, su alcance y delimitación.

Capítulo II. Marco Teórico. Se desarrollan los antecedentes de la investigación, las bases teóricas y legales.

Capítulo III. Marco Metodológico. Esta parte de la investigación contiene el enfoque, tipo y diseño de la investigación, las unidades de estudio (población y muestra), las variables, técnicas e instrumento de recolección de datos, validez del cuestionario y por último el plan de trabajo.

Capítulo IV. Análisis de los Resultados. Se presenta el análisis cuantitativo y cualitativo de cada uno de los diecisiete (17) ítems del cuestionario, empleando cuadros de distribución de frecuencias y gráficos circulares.

Capítulo V. Conclusiones y Recomendaciones. Se presentan las conclusiones obtenidas luego del análisis de los resultados, se da respuesta a los objetivos de la investigación y se presentan las recomendaciones más oportunas para el caso de estudio.

Por último, se encuentran las referencias bibliográficas, de donde se obtuvo el soporte teórico, legal y metodológico del trabajo presentado y se presentan los anexos respectivos.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del problema

El Impuesto sobre la Renta (ISLR) es un tributo directo y progresivo, cuyo hecho imponible es el enriquecimiento anual y disponible durante un ejercicio fiscal, por tanto, la base imponible para su cálculo es la utilidad neta determinada conforme a las reglas previstas en la ley de ISLR.

Es un impuesto que grava tanto a las personas naturales como a las jurídicas con el fin de recaudar ganancias de los individuos de la sociedad, para posteriormente ser utilizados en el bienestar colectivo de la Nación, tal como lo refleja la Constitución Nacional en su artículo 133: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

La importancia de este impuesto radica en dos aspectos, el primero tiene que ver con que representa un indicativo de la bonanza del país. Puesto que muestra evidencia de los niveles de producción de las empresas con respecto a su utilidad declarada, también permite medir el nivel de ingresos declarado por las personas naturales.

El segundo aspecto es el porcentaje de ingresos que aporta para la recaudación tributaria, de acuerdo con el SENIAT (2022) se han recaudado “1 millardo 326 millones 689 mil 264 bolívares, durante el mes de enero del año en curso, lo que equivale a 5 millones 156 mil 196 petros”, vale decir, hasta el mes de marzo de 2022.

De estos ingresos, lo recaudado por ISLR representó un porcentaje de 21%, un porcentaje similar fue el aportado durante el mes de febrero del año 2022 cuya recaudación por ingresos tributarios fue de Bs.1.381.422.010,00, según cifras aportadas por el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario, José David Cabello, a través de su cuenta twitter, y que en este caso lo recaudado por ISLR fue de Bs.316.897.107,00, lo cual representa un 22% de lo percibido.

Durante los meses de enero y febrero del año 2022 el ISLR fue el segundo impuesto que más proporcionó ingresos a la nación, por debajo del IVA, que durante estos meses ha sido el impuesto que mayores ingresos ha generado a la nación ubicando un porcentaje aproximado del 40% de lo recaudado. La tributación indirecta es la principal fuente de ingresos del fisco nacional.

Es importante denotar que al ser un impuesto que se percibe de manera anual y que se declara y paga de manera obligatoria en los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, el cual suele ser el 31 de diciembre de cada año, ocasiona que la gran mayoría de contribuyentes deba declarar los primeros tres meses del año (enero, febrero y marzo) y que, tiende a ser afectado por la inflación puesto que lo recaudado por el Estado pierde valor a través del tiempo. Ahora bien, el efecto inflacionario también afecta a los contribuyentes (jurídicos y naturales) puesto que la falta de consideración de estos efectos hace que el ISLR se convierta en una tributación regresiva, por tanto, pequeñas y medianas entidades se ven comparativamente más gravadas a partir del funcionamiento de las tarifas y deducciones todo esto producto del valor irrisorio de la Unidad Tributaria (UT).

Los anticipos son concebidos como una recaudación adelantada de impuestos, es decir, que los contribuyentes realizan un pago adelantado por una obligación tributaria futura, estos anticipos de impuestos son mecanismos establecidos por la Administración Pública por diversos motivos entre ellos podemos mencionar: los recaudatorios, para satisfacer necesidades específicas de la tesorería nacional o, por razones de política económica, para obtener capital sin recurrir al endeudamiento y también para evitar la pérdida de valor de lo recaudado por razones inflacionarias.

Concretamente el anticipo de ISLR es importante para el fisco Nacional, ya que evita la pérdida de valor de lo percibido por concepto de este impuesto, cuya recaudación se hace de manera anual. Si en condiciones normales un Estado anticipa el pago de ciertos impuestos, en economías inflacionarias con mucha más razón, porque el valor real de los ingresos del Estado en su moneda también se destruye, pero al ir anticipando los impuestos puede ir utilizando los ingresos para el cumplimiento de sus obligaciones, ya que pueden realizar la recaudación tributaria de forma inmediata y en valores reales.

Los efectos económicos de los anticipos de impuestos para las compañías se pueden establecer en dos aspectos, el primero tiene que ver con la pérdida de valor monetario producto de los efectos de la inflación, tomando como ejemplo el anticipo de ISLR a los contribuyentes calificados como especiales, la alícuota es del 1% un porcentaje que pudiéramos considerar mínimo, sin embargo, los altos índices inflacionarios que han afectado a las empresas provoca que sus ingresos tiendan a ser elevados, pero no necesariamente porque vendan más, sino porque diariamente deben ajustar sus precios a la realidad económica del país.

Así, por ejemplo, puede que la cantidad de ventas haya disminuido, sin embargo, el monto de los ingresos revelado en la declaración de IVA sea de un valor muy elevado, al ser este multiplicado por el porcentaje del anticipo, nos damos cuenta que es un monto considerable que el contribuyente debe pagar por concepto de este anticipo.

Aunque de acuerdo a lo estipulado en el Decreto N.º 6.396 del Régimen Temporal del Pago de Anticipo, IVA e ISLR de fecha 21 de agosto de 2018, lo pagado por concepto de este anticipo puede ser deducido en la declaración definitiva de Impuesto sobre la Renta (ISLR), esto no resulta beneficioso para los contribuyentes, pues nuevamente los efectos de la inflación lo perjudican, ya que al final del ejercicio económico, cuando se hace la deducción, se dan cuenta que aunque lo pagado anteriormente por concepto de anticipo fue un duro golpe en su flujo de caja en su momento, a la hora de realizar dicha deducción el monto resulta insignificante, pues su valor se ha visto mermado a través del tiempo, debido a la devaluación constante de la moneda.

Otro aspecto importante es el sacrificio a la liquidez, ya que en el momento que la Administración Tributaria exige el pago de un impuesto por anticipado a los contribuyentes, se le impide la posibilidad de contar con liquidez para realizar otros pagos. Es decir, aquellos poseedores de dinero en un momento dado tienen la posibilidad de disponer de él y utilizarlo en una gama amplia de posibilidades, como: inversiones, pagos, y muchas más; las cuales en el caso del pago anticipado se estarían postergando para un momento en el cual la economía muy probablemente no presente las mismas oportunidades.

Los mecanismos que se deben aplicar para cumplir con los anticipos de ISLR, son la planificación y el control, ambos deben ir de la mano para ayudar a coordinar los esfuerzos y recursos dentro de las organizaciones. Tomando en cuenta que estos anticipos se pagan de manera quincenal, de acuerdo a una fecha específica establecida en el calendario de SPE, es importante que semanalmente el área administrativa conjuntamente con el área contable de las organizaciones tenga un control sobre el total de las ventas realizadas, y de ser posible realicen un apartado del dinero que les corresponde pagar por concepto de este anticipo.

De esta manera se podrá contar con los recursos necesarios al momento de realizar el pago, evitando con ello multas y/o sanciones contempladas en el Código Orgánico Tributario (2020) por pagos extemporáneos de este tributo.

El cálculo de este anticipo de ISLR es muy sencillo pues de acuerdo al Decreto Constituyente N.º 6.396 Régimen Temporal IVA e ISLR de fecha 21 de agosto de 2018. Es el 1% de las ventas brutas declaradas en el IVA, por tanto, su cálculo lo hace de manera inmediata el portal fiscal luego de que el contribuyente realice la declaración de IVA. Mientras que su pago lo hace el contribuyente de manera práctica a través de su cuenta bancaria.

Si bien es cierto que el cálculo de este anticipo es sencillo como lo mencionamos anteriormente, siempre es necesario contar con ayuda de personal capacitado en el área tributaria, pues este anticipo según la normativa que lo regula va estar ligado a la información que se declare de manera quincenal en el IVA, por tanto, contar con este personal podrá garantizar que las declaraciones se realicen de manera adecuada incluyendo las ventas según correspondan a la quincena y estar al tanto de que el contribuyente pague en la fecha según corresponda en el calendario.

Otro plus de contar con personal capacitado es que le puede ir mencionando al contribuyente el apartado que debe realizar por este concepto y llevar un control en contabilidad para determinar el monto final que podrá ser deducido en la declaración de ISLR.

Los anticipos de ISLR tienen varios impactos negativos. Uno de ellos tiene que ver desde el punto de vista económico, al tomar en cuenta los altos índices inflacionarios y la pérdida de valor de lo pagado por este concepto, que al ser la inflación un factor económico externo que afecta a toda la economía del país es difícil de controlar, sin embargo, los contribuyentes deben tener en cuenta que lo pagado por este concepto es deducible de la declaración de ISLR, por lo cual su valor debe ser tomado en cuenta al momento de determinar el valor final del impuesto a pagar, según sea el caso, por ende es importante llevar un control de lo pagado por concepto de este anticipo, para saber el valor que puede llegar a ser deducible, bien sea mucho o poco es un valor que al ser cancelado en contribuyente está en todo su derecho de usarlo.

El otro impacto negativo, son las multas y sanciones en que se pueden ver involucradas las empresas en caso de incumplir con la declaración y pago de este tributo, y sobre este aspecto la empresa si puede tomar cartas en el asunto, al ser un tributo que se declara de manera quincenal debe mantener alerta la planificación de las organizaciones, para ello es recomendable llevar un control de las ventas y salvaguardar el 1% de ellas que es lo correspondiente al pago de este tributo, de ser posible es idóneo llevar un control semanal y realizar un apartado de manera que le permita a las

empresas tener el dinero disponible al momento de realizar el pago, este control hoy en día se hace más factible tomando en cuenta que gran parte de las empresas cuentan con *software* administrativos que les permite llevar un mejor control de sus ventas.

Otro factor que pudiera afectar es la liquidez, por ello es importante el manejo de los flujos de caja tomando en cuenta lo pagado por distintos conceptos incluyendo los tributarios, y de ser posible elaborarlos de manera proyectada, para tener un valor posible del monto que deben pagar, de tal manera que las organizaciones puedan tomar las previsiones sobre el caso y tener el dinero disponible, de tal forma que el pago de estos anticipos no afecte negativamente su liquidez.

El Municipio Libertador del Estado Mérida, es uno de los más sobresalientes en cuanto a desarrollo económico dentro de la entidad andina, la amplia gama de actividades económicas que se realizan dentro de este municipio permite que sea centro de estudios para la presente investigación. Tradicionalmente, la vida económica de la ciudad estuvo centradas en dos áreas específicas: el sector universitario de la Universidad de Los Andes (ULA) y el turismo. De la primera se deriva toda una infraestructura y actividades vinculadas a la misma que imprimieron un gran auge en diversos espacios; la situación presupuestaria permitía importantes gastos que dinamizaron la economía merideña, no obstante, durante las dos últimas décadas se produce una disminución sustancial en el presupuesto hasta llevarla a los actuales niveles de crisis financiera en todas sus dependencias, la crisis de la última década produjo una disminución nunca antes de vista de la matrícula universitaria con el consiguiente efecto de miles de personas que ya no aportan a las actividades económicas.

El turismo en la ciudad también ha sido una fuente importante de ingresos, las bellezas naturales y la imponente sierra nevada accesible a través del teleférico más alto y largo del mundo, han brindado un contexto inigualable en nuestro país para el desarrollo de esta industria. No obstante, la salida del teleférico por años, golpeó fuertemente la vida económica, la crisis económica terminó por disminuir el turismo y, más recientemente, la crisis de combustible que se ha visto recrudecida especialmente en nuestro estado, ha limitado enormemente el turismo.

En este contexto sobrevive la economía merideña, dominada fundamentalmente por el sector de servicios que ha tomado vida propia. Por ser el Municipio Libertador casco central de la ciudad de Mérida, los comercios que allí realizan sus actividades económicas están sujetos a constantes fiscalizaciones por parte del ente regulador

nacional como es el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y cuya sede se encuentra en la calle 26, Edificio El Ramiral de la ciudad de Mérida.

El SENIAT tiene entre sus funciones la de aplicar los tributos nacionales, especialmente, en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto sobre la Renta (ISLR) y el Impuesto sobre la Sucesiones y Donaciones y demás ramos conexos. Bajo este contexto existe la categoría de contribuciones especiales cuyo desenvolvimiento es relevante en la ciudad de Mérida.

Por lo expuesto, es importante evaluar el cumplimiento de los contribuyentes calificados como *sujetos especiales* del anticipo de Impuesto sobre la Renta (ISLR). De acuerdo a datos aportados por el Servicio Autónomo de Administración Tributaria Municipal del Municipio Libertador (SAMAT), dentro de este municipio se desarrollan diversas actividades económicas que incluyen: licorerías, panaderías, zapaterías, librerías, ventas de repuestos, confiterías, centros comerciales, entre otras actividades económica.

A partir del razonamiento mostrado, sumado a la percepción del investigador, y la importancia de que los contribuyentes especiales cumplan con el régimen de anticipo del Impuesto Sobre la Renta (ISLR), surge la necesidad de indagar sobre el tema de estudio. En tal sentido, la presente investigación pretende diagnosticar y dar respuesta a las siguientes interrogantes:

¿Cuál es la situación actual en cuanto al cumplimiento del régimen de anticipos de ISLR por parte de los contribuyentes? caso: contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Mérida.

¿Qué aspectos condicionan el cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por parte de los contribuyentes? en el caso de contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Mérida.

¿Cómo afectan económicamente el pago de los anticipos de ISLR a los Contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Mérida?

¿Qué afectaciones tributarias pueden tener las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida ante el incumpliendo del pago de los anticipos de ISLR?

¿Qué incidencias tiene la declaración del IVA con el régimen de anticipos del ISLR?

En virtud de lo expuesto se establecen los siguientes objetivos en la presente investigación:

Objetivo general

Analizar el cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por los contribuyentes especiales. Caso: Contribuyentes del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

Objetivos específicos

1.- Definir los aspectos que permiten el cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por parte de los contribuyentes. Caso: contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

2.- Determinar el impacto económico de los anticipos de ISLR para los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano Mérida.

3.- Estudiar la incidencia de la declaración del IVA con el régimen de anticipos del ISLR.

Justificación

La figura de los pagos en cuenta o anticipo de impuestos siempre han estado presente en nuestras leyes tributarias, y en la actualidad ha cobrado mayor importancia como consecuencia de la inflación que ha venido sufriendo nuestra economía, lo que ha impulsado a la Administración Tributaria a la creación de nuevas formas de anticipos de impuestos, para obtener ingresos de manera constante evitando la pérdida de valor monetario. El país ha pasado por un largo proceso de hiperinflación por lo que no es de extrañar la implementación de este mecanismo anticipado; en la actualidad, se mantienen altos niveles de inflación que, si bien son menores a los experimentados en años anteriores, no dejan de ser significativos.

Tal es el caso de la promulgación del anticipo de ISLR en el año 2018, mediante Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N.º 6.396, para los sujetos pasivos calificados como especiales. La adición de este régimen de anticipo de ISLR a nuestro ordenamiento tributario, trajo consigo la inclusión de un nuevo impuesto que

deben cumplir los contribuyentes especiales, sumándose a la larga lista de obligaciones tributarias a las que se ven sometidos. Siendo un mecanismo que se presenta de forma permanente en el sistema tributario venezolano, queda evidenciada la importancia del estudio de esta figura que forma parte del día a día de las empresas en el país, y en el que el Municipio Libertador del Estado Mérida.

En base a los objetivos planteados en el presente trabajo de investigación, se hizo pertinente realizar un estudio para analizar el cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por los contribuyentes especiales en el Municipio Libertador, a fin de definir qué aspectos permiten su cumplimiento, y qué impacto económico pueden tener estos anticipos sobre el flujo de caja de las organizaciones. La investigación reviste así gran importancia:

En lo social, la investigación pretende hacer un llamado de atención a los encargados de la Administración Tributaria, para que sus esfuerzos no sean solo alcanzar metas fiscales trazadas, al margen de la situación económica que viven a diario las organizaciones.

Para los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida, esta investigación pretende brindarles información sobre la importancia de cumplir con la declaración y pago de los anticipos, pues debido a la vinculación que tiene con la declaración de IVA su incumplimiento puede traer consigo multas y sanciones contempladas en el Código Orgánico Tributario (2020), que pueden afectar de manera negativa el desarrollo económico de las organizaciones. Además, plantea ser un recurso para que las organizaciones tomen en cuenta como pueden afectar estos pagos su flujo de caja.

Mientras, desde lo académico, la investigación pretende ser una base sobre la cual se construyan nuevas investigaciones que les permita a las organizaciones mantener una constante planificación, ante todos los factores externos que puedan afectar su desarrollo económico. Constituye un antecedente confiable en el estudio de la figura para futuros trabajos especiales de grado ya que este trabajo se desarrolla bajo los estándares de investigación científica.

Delimitación

La investigación se concentra en el estudio del cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por los contribuyentes especiales, a fin de definir qué aspectos permiten su cumplimiento, y que impacto económico pueden tener estos anticipos sobre las organizaciones. Asimismo, el estudio fue realizado en el Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

La investigación fue realizada en el período de marzo 2022 a febrero del año 2023. Desde el punto de vista legal el desarrollo de la investigación se basa en el Decreto Constituyente sobre el Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta publicado en la Gaceta Oficial N ° 6.396 Extraordinario del 21 de agosto de 2018, con el propósito de definir la base imponible y alícuota sobre el cual se aplica este impuesto, adicionalmente conocer como estos pagos anticipados pueden ser deducidos de la declaración final del ISLR. Esta investigación también se efectuó conforme la regulación dispuesta en el Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N ° 6.507 de fecha 29 de enero del 2020, y, desde luego, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N ° 5.908 de fecha 19 de febrero del 2009.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes

Díaz (2020) elaboró la investigación titulada: Cumplimiento de los deberes formales del Impuesto al Valor Agregado por los contribuyentes especiales. Caso: Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida, como requisito para optar al grado de Especialista en Ciencias Contables por la Universidad de Los Andes (ULA). En dicho trabajo se señala que los deberes formales son fundamentales en la forma de aplicar los tributos en Venezuela, ya que es así como los particulares facilitan que los tributos puedan aplicarse sin la intervención de la Administración tributaria. En el Impuesto al Valor Agregado (IVA) los deberes formales forman una parte trascendental para la determinación y control, los mismos varían desde la antigua declaración mensual hasta las nuevas modalidades de declaración-liquidación (autoliquidación). La condición de contribuyente especial ha hecho que estos deberes tributarios tengan una mayor carga y responsabilidad para las empresas. Es por eso que en esta investigación se evalúa el cumplimiento de los deberes formales del Impuesto al Valor Agregado por los Contribuyentes Especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida mediante la verificación de su cumplimiento en el ámbito ya delimitado, así como el diagnóstico de los factores que afectan su cumplimiento y conocer el estado actual de su facturación. Estos deberes se ven acentuados con la reforma tributaria de 2018 que hizo más gravoso su cumplimiento. El tipo de investigación es descriptivo y su diseño es de campo a través de una encuesta aplicada a una muestra de contribuyentes especiales. En términos generales, dan cumplimiento a tales deberes formales salvo algunas excepciones que pueden ser corregidas de forma inmediata. Estos deberes tienen un alto costo indirecto y en muchos casos ponen en riesgo la viabilidad económica del Contribuyente Especial. Desde la reforma fiscal de 2018 la exigencia de obligaciones y deberes tributarios a estos contribuyentes se ha elevado de forma exagerada.

Esta investigación presenta relevancia con la presente investigación ya que dentro de los deberes formales que se evalúan se encuentran la Frecuencia de la declaración de retenciones de IVA, la frecuencia de entrega de los comprobantes de

retenciones de IVA a los proveedores, con ello se permite ubicar los deberes del agente de retención como deberes formales y los elementos que permiten valorar su cumplimiento.

Bolívar (2018) desarrolló la investigación titulada Cumplimiento del Decreto Reglamentario sobre agente de retención del Impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar por parte de las pymes ubicadas en el Municipio Girardot del Estado Aragua, como requisito para optar al grado de Especialista en Gerencia Tributaria por la Universidad de Carabobo (UC). Este trabajo tuvo como objetivo evaluar el cumplimiento del Decreto Reglamentario sobre agente de retención del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar por parte de las PyME ubicadas del Municipio Girardot del Estado Aragua. Metodológicamente corresponde a un estudio de campo, de diseño no experimental, con un nivel descriptivo, donde se abordó a una muestra de trece (13) PyMES, donde se les aplicó un cuestionario a los gerentes de las PyMES.

En la misma se diagnosticó la situación del cumplimiento del Decreto Reglamentario sobre agente de retención del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar por parte de las PyMES ubicadas del municipio Girardot del estado Aragua, identificando las debilidades y fortalezas en el cumplimiento del decreto por parte de las PyMES, así mismo, se verificó los mecanismos que utilizan las mismas para realizar la retención del tributo y se valoró el cumplimiento de dicho Decreto reglamentario. Entre las conclusiones generales de la investigación en referencia fueron que la mayoría de los contribuyentes encuestados conocen el decreto de retenciones de actividades económicas objeto de estudio y lo aplican; sin embargo, exponen que el sistema en línea SATRIM no facilita la declaración de las retenciones del impuesto sobre actividades económicas; no lo consideran flexible para el proceso de cálculo y enteramiento de la retención del impuesto de la Alcaldía de Girardot, y existe desconocimiento de fondo entre el personal encargado de hacer estas retenciones, se guían por un manual preestablecido por ellos mismos. Los contribuyentes también manifestaron no haber recibido charla o educación sobre la aplicación del decreto de retenciones, en el pasado, la mayoría fue sancionada por el ente municipal, por no aplicar las retenciones, y en general están consciente de su obligación de coadyuvar al gasto público de la nación, mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

Esta investigación revela diversos elementos que están relacionados con la

retención como figura fundamental dentro de los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes objeto de estudio. Permite evaluar fortalezas y debilidades para la aplicación de las retenciones.

Cordero (2007) elaboró la investigación titulada: Impacto financiero de los Anticipos de ISLR y las retenciones del IVA sobre el flujo de caja de las organizaciones: Caso: Proveeduría Total, S.A. ubicada en el Municipio Libertador del Estado Mérida, como requisito para optar al grado de Especialista en Ciencias Contables por la Universidad de Los Andes (ULA). En dicho trabajo se señala que por tener los tributos diversas naturalezas u orígenes, y por tener cada uno de ellos efectos distintos sobre las finanzas de las empresas, es que el presente estudio aplicado a la empresa Proveeduría Total S.A., se centra en la retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA), así como también en los anticipos aplicables al Impuesto Sobre la Renta (ISLR). El problema de la investigación surge cuando los contribuyentes ordinarios en materia de IVA le venden a un Contribuyente Especial o a un Ente Público Nacional y son objeto de la retención del IVA, implicando tal hecho un adelanto del mencionado impuesto, ocasionándoles efectos sobre el flujo de efectivo. Para medir dicho efecto fue necesario utilizar matrices de recolección, que permitieron obtener información de gran utilidad en la aplicación de variables tributarias y de los indicadores financieros, los cuales permitieron conocer el impacto financiero generado por las variables estudiadas. En relación a los resultados obtenidos a través de las variables tributarias, se determinó que la retención del IVA generó en la empresa Proveeduría Total S.A., un efecto negativo al observarse el represamiento de fondos, los cuales fueron destinados al pago anticipado del IVA por efectos de retención, que pudieron ser empleados como capital de trabajo o para cumplir con las obligaciones o compromisos adquiridos por la empresa en el corto plazo. Adicionalmente, se pudo visualizar a través de las razones financieras, que dicha retención generaba una variación considerable en los indicadores financieros al tomar en cuenta el anticipo de IVA en el cálculo de los mismos, pero luego al calcularse dichos indicadores sin contemplarse en la partidas del activo el anticipo del mencionado tributo, esto generaba una disminución en los indicadores de liquidez, solvencia y rentabilidad, comprobándose con ello el efecto de la retención del IVA en el flujo de efectivo de la empresa Proveeduría Total S.A. En cuanto a los anticipos aplicables al ISLR se observó un resultado de carácter similar al de la retención del IVA, pero en proporción mucho menor.

Esta investigación revela diversos elementos que están relacionados con los aspectos negativos para las organizaciones en cuanto a los anticipos de impuestos, uno de ellos es el represamiento de fondos ocasionado por el pago anticipado, que pudieran ser empleados como capital de trabajo o para cumplir con las obligaciones adquiridas por las empresas.

Los antecedentes anteriormente mencionados, fueron seleccionados porque los conceptos y perspectivas que en el estudio fueron desarrollados, son útiles para enriquecer el basamento teórico de la presente investigación, en cuanto al cumplimiento de los deberes formales y en la determinación del Impacto financiero de los Anticipos de ISLR sobre el flujo de caja de las organizaciones.

Bases teóricas

Principios constitucionales de la tributación

Andara (2020) señala en cuanto a los principios constitucionales de la tributación:

La doctrina jurídico-tributaria admite una serie de -principios que permiten una caracterización de los sistemas tributarios concebidos bajo el Estado de Derecho, estos principios son de tipo formal y de tipo material. En el plano formal tenemos al principio de legalidad tributaria mientras que en el plano material los principios son los siguientes: capacidad económica, generalidad, igualdad, no confiscatoriedad y progresividad. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece una serie de principios adicionales, tales como el de protección de la economía nacional, la elevación del nivel de vida de la población y la recaudación eficiente (p. 108).

A continuación, se desarrollan tales principios desde la perspectiva de la doctrina patria y comparada:

Principios de legalidad y reserva legal

Fraga (2006) resalta el carácter fundamental de este principio en el estado de derecho y que se origina en el principio de la legalidad general. En nuestra materia, se formula en el artículo 137 de la Constitución venezolana. Acota el autor:

El principio de la legalidad tributaria tiene dos vertientes claramente diferenciadas. De un lado está el principio de la legalidad propiamente dicho que implica el sometimiento de las Administraciones tributarias a la Ley en su sentido más amplio. Las Administraciones tributarias no tienen poderes inherentes, sino única y exclusivamente aquellos que la ley les otorga de manera expresa y los que necesariamente se derivan de éstos (pp. 27-28).

Según el autor, la segunda vertiente ha de implicar que solamente sería el legislador quien puede crear el tributo y todos los elementos estructurales, sin poder delegar esta tarea en otros órganos del Poder Público. Sin embargo, tal como lo refleja Nava (2009), “lo anterior no debe entenderse en términos absoluto, pues el mismo texto constitucional consagra la posibilidad que esa función legislativa sea delegada en el presidente de la Republica” (pp.20)

Esto en los términos que prevé el último párrafo del artículo 203 y el numeral 8º del artículo 236 de dicho texto. Garay (2012) expresa:

Las leyes que habilitan al presidente a dictar decretos con fuerza de ley deben ser aprobadas por tres quintas partes de los diputados (60%) y deben fijarse un plazo para que las dicte (art. 203). El campo de la ley habilitante no se limita a lo económico como si ocurría en la constitución anterior (pp.116).

Por su parte el artículo 236 también brinda las atribuciones del presidente de la Republica y explícitamente el numeral 8º establece que entre sus facultades esta “dictar, previa autorización por una ley habilitante, decretos con fuerza de ley”.

Principio de generalidad

Nava (2009) analiza la Sentencia de la Sala Constitucional, de fecha 21 de noviembre de 2000, que resolvió la nulidad parcial solicitada contra el encabezamiento del artículo 28 del Decreto Ley N.º 53.304, de fecha 24 de septiembre de 1993, mediante el cual se promulgó la Ley de Impuesto al Valor Agregado” y de la misma se deriva que:

El Principio de generalidad involucra la noción de que cuando una persona física o jurídica se encuentra en las condiciones que establece el deber de contribuir según la ley este debe ser cumplido cualquiera sea el carácter del sujeto, su categoría social, edad o estructura (p. 47).

De acuerdo a Ruan (2001), citado por Morett (2008) señala:

El deber primordial de contribuir a la existencia y funcionamiento de la vida colectiva, cuyo gerente primordial es el Estado, es la prioridad del poder de imposición, como criterio de competencia, mientras que el deber de contribuir es inherente a la relación esencial entre el Estado, como promotor de la colectividad, y el ciudadano, como contribuyente y beneficiario del bien común. (p. 27)

Este principio se consagra en el artículo 133 de la Constitución venezolana de 1999.

Principio de capacidad contributiva

Peralta (2014) se refiere al principio de capacidad contributiva y señala que:

Responde a la idea de justicia distributiva aristotélica toda vez que a la hora de establecer el hecho generador del tributo - en tanto manifestación de riqueza-, el legislador necesariamente deberá tener presente esa condición diferenciada de cada ciudadano – la capacidad contributiva-, aplicando la proporción geométrica a la cual se refería el filósofo griego, como criterio para determinar una justa distribución de la carga tributaria. (p. 122).

En términos generales la capacidad contributiva refiere Peralta (2014) “puede ser considerada como una medida racional que permite determinar la carga fiscal que deberá soportar cada contribuyente” (p. 123).

Principio de justicia tributaria

Fraga (2006) recuerda que “la justicia es dar a cada quien lo que se merece”; en este sentido, y trasladando ese concepto a la materia tributaria, se entiende que “la justicia significa que cada quien debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos tasas y contribuciones, según sus posibilidades” (p. 83).

Ruan (1998) afirma que “muchos autores han hablado de la perecuación del deber de tributar, porque este deber sea ha de cumplir en proporción justa con la capacidad de cada contribuyente” (p. 12).

Principio de la no confiscatoriedad

Nava (2009) señala que este principio se encuentra consagrado en el artículo 317 de la constitución, el cual reza “ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”. Es por eso que:

Un gravamen o tributo excesivo o contrario a la capacidad económica, debe ser entendido como confiscatorio, en virtud que el contribuyente no podrá pagar a la administración tributaria, sin que ello signifique un fuerte sacrificio que lo inhibe al goce y disfrute de sus bienes (p. 70).

Principio de recaudación eficiente

En cuanto a la eficiencia de la recaudación Fraga (2006) señala:

No sólo es ineficiente cuando el ingreso tributario es menor al proyectado en el presupuesto de ingresos públicos como consecuencia de la evasión tributaria o de la contravención a las leyes fiscales. También es resueltamente ineficiente cuando se determinan tributos en mayor cuantía de

la debida, y la recaudación es postergada en forma indefinida como consecuencia del justo y legítimo reclamo, administrativo o judicial del sujeto pasivo de la imposición (p. 91).

Para Octavio (2000), citado por Fraga (2006):

El principio de la recaudación tributaria es el antídoto más potente contra la evasión fiscal, sin el curso indeseable de la arbitrariedad administrativa y el abuso de poder, la reducción de la evasión puede obtenerse mediante una Administración Tributaria eficiente, sin vulnerar principios de la tributación que impidan la arbitrariedad administrativa y el abuso de poder, especialmente los que consagran la seguridad jurídica y el equilibrio de las partes en la relación tributaria, entendiendo esta como una relación de derecho y no de poder (p. 94).

El tributo

El tributo es definido como “una prestación en dinero exigida coactivamente por el Estado en virtud de la ley con la finalidad de financiar el gasto público” (Andara, 2020, (pp. 68-69). Se distinguen algunas clases de tributos:

En primer lugar, se diferencia entre tributos vinculados y no vinculados. En la primera categoría el Estado brinda una contraprestación directa a los particulares, mientras que los no vinculados son aquellos que el contribuyente no recibe directamente un beneficio del estado, sin embargo, debe cumplirlo por mandato de ley. El autor Andara (2020) brinda un ejemplo de este tipo de tributos señalando que “en los tributos vinculados estarían las tasas y las contribuciones especiales, mientras que en los tributos no vinculados estarían representados por los impuestos” (p.73).

En segundo lugar, se distingue entre tributos nacionales, estatales y municipales. Andara (2020) señala al respecto:

La distribución de competencias en un régimen federal origina que se asignen a los tributos las diversas entidades que la componen. De allí que se

puede diferenciar entre tributos nacionales, estatales y municipales, bien sea que se atribuyan directamente por el texto constitucional o a través de una ley.

En Venezuela los tributos más importantes son competencias del Poder Público Nacional, vale decir, el Impuesto Sobre la Renta (ISLR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los tributos aduaneros, el Impuesto sobre Sucesiones, las contribuciones para fiscales, etc. El Poder Público Municipal tiene asignada un número importante de tributos mientras que el Poder Público Estatal ha sido históricamente marginado en la asignación de competencias tributarias” (p. 74).

Impuestos, tasas y contribuciones especiales

La clasificación más reconocida sobre los tributos es la que distingue entre impuestos, tasas y contribuciones. Giuliani (1993) define los impuestos como “las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles” (p. 72).

Para Andara (2020) se hace “necesario distinguir los diversos tipos de impuestos para lo cual señalaremos algunas de los criterios con mayores repercusiones desde el punto de vista legal” (p. 76), entre los cuales se puede mencionar: impuestos directos e indirecto, impuestos objetivos y subjetivos, impuestos reales y personales, e impuestos ordinarios y extraordinarios.

Los impuestos directos, se aplican sobre los ingresos o patrimonio del contribuyen, sin que exista intermediario pues es el mismo contribuyente es quien responde por el pago, un ejemplo es el Impuesto Sobre la Renta (ISLR). Los impuestos indirectos se aplican en los productos y servicio de consumo y se pagan a través de un intermediario, aquí figura el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Acerca de la distinción entre impuestos objetivos y subjetivos, Andara (2020) señala la distinción considera si “el impuesto tome en cuenta o no, las condiciones personales del contribuyente” (p. 76).

Sobre la distinción entre impuestos reales y personales, Andara (2020), partiendo del pensamiento de Sáinz de Bujanda:

El impuesto real “es aquel que tiene por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria”, en cambio, el impuesto personal “tiene como fundamento un presupuesto objetivo que sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto” (p. 77).

En la siguiente clasificación entre impuestos ordinarios y extraordinarios, Andara (2020) señala que los “impuestos ordinarios; son las leyes especiales de estos tributos que señalan su entrada en vigencia, pero no indican su finalización”. Por su parte los impuestos extraordinarios son aquellos tributos que se establecen por un tiempo determinado, por ejemplo, Andara (2020) “Las leyes especiales indican su entrada en vigencia y en este caso, también establecen su finalización”. (p. 78).

La tasa ha sido definida por Giuliani (1993) como la “prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado” (p.293). Andara (2020) establece que “las tasas más comunes son las derivadas del uso de aeropuertos, terminales terrestres, tasas por tramitaciones administrativas, etc.” (p. 79).

Las contribuciones especiales se definen por Giuliani (1993) como la “prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado” (p. 263).

Deberes formales

Andara (2020) explica que ante los millones de hechos imponible que se realizan a diario es evidente que la Administración tributaria no tiene la capacidad para llegar a conocerlos todos, de tal manera que “la aplicación de las normas tributarias es imposible sin una marcada intervención de los obligados tributarios”. Se explica así que el ordenamiento jurídico disponga “la intervención de los particulares en la aplicación de la normativa tributaria a través de una serie de prestaciones tanto de hacer como de no hacer” (p. 177). Estas prestaciones son los denominados deberes formales; Flores (2015) los define como “actuaciones explícitas que impone la administración tributaria,

a los contribuyentes, en virtud de las disposiciones que establece el Código Orgánico Tributario y en los preceptos previstos en las leyes y reglamentos”. (p. 16).

Por su parte London (2017), establece que estos deberes

sirven de apoyo a las labores de control del tributo, ejercidas por la Administración Tributaria a favor del sujeto activo acreedor del importe fiscal, de tal forma que éstos facilitan la labor de vigilancia y seguimiento que se efectúa para garantizar el cumplimiento de la obligación material o de pago del tributo (s/p).

Específicamente en cuanto a los deberes formales, el artículo 155 dispone que están obligados a su cumplimiento los “contribuyentes, responsables y terceros” y los vincula “a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria”. Tal como expresa Andara (2020), en referencia al mencionado artículo “Los terceros están obligados al cumplimiento de los deberes tributarios, pero no a cumplir obligaciones tributarias” (p. 178).

London (2017), en cuanto al cumplimiento de los deberes formales expresa:

No cabe duda de que los deberes formales tributarios exigen a los contribuyentes un esfuerzo que se traduce en recursos de tiempo, dinero y de administración, que poco o nada se relacionan con su actividad económica productiva, sin embargo, es necesario reconocer que con ellos se logra un mayor control tributario, que en definitiva garantiza una mayor justicia tributaria sustentada en la contribución “de todos y para todos” (s/p).

Al respecto Andara (2020) advierte “que no se contribuye al gasto público a través de los deberes formales, sino que mediante los mismos se busca la aplicación del tributo; están teleológicamente vinculados con el tributo y no se rigen por el principio de capacidad económica” (p. 69).

Importante destacar que actualmente ha cobrado gran importancia e interés entre los contribuyentes de impuestos, el cumplimiento de los deberes formales por las actuaciones explícitas que impone la Administración Tributaria y la reforma del COT, puesto que con el incumplimiento de estos se estará incurriendo en los ilícitos formales contemplados en la Ley, y por ende, será objeto de sanciones pecuniarias, por tanto es

de suma importancia que el contribuyente cumpla cabal y oportunamente con ellos, y así evite sanciones.

La declaración estimada como deber formal

La Declaración Estimada de Impuesto sobre la Renta, es un deber formal establecido en la Ley de ISLR y su Reglamento, de la cual se obtiene el pago del tributo de forma anticipada a través de los medios y mecanismo autorizados por la Administración Tributaria (SENIAT), esta declaración es aplicable a los contribuyentes ordinarios.

Mientras tanto los Contribuyente designados como especiales por la administración tributaria, se rigen por el Decreto Constituyente sobre el Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N.º 6.396 Extraordinario del 21 de agosto de 2018, ya que dicho régimen sustituye las disposiciones de anticipos contenidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, cabe destacar que este decreto establece el hecho imponible, alícuota aplicable y base de cálculo del anticipo de ISLR.

Ilícitos formales

Andara (2020) “Los ilícitos formales se derivan del incumplimiento de los deberes formales establecidos en el artículo 155 del propio Código Orgánico Tributario; ante el incumplimiento de un deber formal se produce un ilícito formal”. (p. 223). Explica que estos ilícitos “conforme el artículo 99 del Código Orgánico Tributario, se originan por el incumplimiento de deberes formales relacionados con:

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
2. Emitir, entregar o exigir comprobantes y conservar facturas y otros documentos.
3. Llevar libros o registros contables o especiales.
4. Presentar declaraciones y comunicaciones.
5. Permitir el control de la Administración Tributaria.

6. Informar y comparecer ante la Administración Tributaria.
7. Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades.
8. Obtener la respectiva autorización de la Administración Tributaria para ejercer la industria, el comercio y la importación de especies gravadas, cuando así lo establezcan las normas que regulen la materia.
9. Cualquier otro deber contenido en las normas de carácter tributario.

Cada uno de los numerales contenidos en el artículo 99 contiene una serie de subespecies contenidos a partir del artículo 100 del Código Orgánico Tributario.

Se advierte que las sanciones relativas a los ilícitos formales cometidos por sujetos calificados como especiales por la Administración Tributaria serán aumentadas en un doscientos por ciento (200%) conforme el apartado único del artículo 108 del Código Orgánico Tributario” (p. 235).

El anticipo de ISLR según consta en el Decreto Constituyente sobre el Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N ° 6.396 Extraordinario del 21 de agosto de 2018, solo es aplicado a lo contribuyes especiales, por ello es fundamental tomar en cuenta el artículo 108 del COT, puesto que cualquier incumplimiento de los deberes formales por parte de este tipo de contribuyentes tendrá un incremento del 200% en el valor de las multas, lo que debe mantener en total atención al equipo contable y administrativo para evitar este tipo de sanciones que puede afectar de manera negativa a cualquier organización, tomando en cuenta que valor será calculado según el monto de la moneda de mayor valor que se cotee en el BCV.

Presentar declaraciones y comunicaciones

Importante hacer mención en estos ilícitos formales los contemplados en el artículo 103 del COT, relacionados con el deber de presentar declaraciones y comunicaciones, al ser los anticipo de ISLR de alguna manera dependientes de la información declarada en el IVA, específicamente de las ventas, pues de allí parte el portal fiscal para determinar el monto a pagar por concepto de anticipo, es necesario que

la declaración de IVA se haga de manera oportuna respetando las fechas que según indique el calendario, hoy en día el mayor valor de las multas lo ocasiona el incumplimiento de los deberes formales, por lo que es necesario presentar las declaraciones según corresponda.

Las retenciones de impuestos

La retención de impuestos es definida por el Glosario Aduanero y Tributario emitido por el SENIAT como:

La obligación material, que deben cumplir las personas designadas para tal fin por la Ley o por la Administración Aduanera y Tributaria, consistente en la sustracción de un anticipo a cuenta de un tributo que será determinado con posterioridad. El monto retenido debe ser enterado por el agente de retención, en las oficinas receptoras de fondos nacionales, dentro de los plazos, condiciones y formas establecidas en el ordenamiento jurídico” (p. 49).

Fraga (2002), citado por Vielma (2008) señala una serie de características con respecto a la retención de impuestos:

- a) “La retención del impuesto es una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria que se causará por concepto del impuesto al finalizar el período de imposición.
- b) Es un anticipo de impuesto definitivo, ya que los pagos que deba hacerse a título de retención, se consideran como anticipos a cuenta del impuesto que resulte de la declaración.
- c) Consiste en un sistema de recaudación, ya que garantiza liquidez para el Fisco receptor” (p. 22).

Para el estudio de las retenciones se hace indispensable tratar lo concerniente al agente de retención, como se verá a continuación.

El agente de retención

El agente de retención ha sido definido por Villegas (1992) en los siguientes términos:

un deudor del contribuyente o alguien que, por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo (p. 263).

Con ello se abre paso a la “retención en la fuente” definida por Sol Gil (2015) como “aquella actividad que realizan personas naturales o jurídicas de carácter pública o privada, obligadas por ley, con la finalidad de recaudar tributos o anticipos de estos a un contribuyente, por cuenta del sujeto activo” (p.171).

Andara (2020) “Valga la redundancia, el agente de retención realiza la retención en la fuente por mandato expreso de la ley. Los casos más resaltantes de retenciones en nuestro ordenamiento jurídico ya han sido señalados por Sol Gil, estos son:

Las retenciones previstas en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Impuesto sobre la Renta y desarrollada en el Decreto 1808 mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de retenciones.

Las retenciones de Impuesto al Valor Agregado (IVA) previstas en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Impuesto al Valor Agregado y reguladas en providencias administrativas que obligan a los denominados “contribuyentes especiales” (p. 158).

Agente de retención como responsable

El artículo 27 del Código Orgánico Tributario (2020), designa a los agentes de retención como responsables directos. Al respecto sobre esta modalidad de responsables tributarios, Andara (2020) citando a Sol Gil señala que son:

Siempre designados por ley en cumplimiento del principio de reserva legal, que quedan obligados a realizar retenciones impositivas o percepción de tributos que podrán tener carácter definitivo, en cuyo caso retendrán la totalidad del importe a pagar como tributo (retención total en la fuente), o bien, con carácter a cuenta de un tributo que resultará mayor (retención parcial), y cuyo saldo restante tendrá que ser pagado por el sujeto pasivo en calidad de contribuyente (p. 157).

Tal como lo refleja también el artículo 27 del Código Orgánico Tributario (2020), a los agentes de retención también se les confiere la responsabilidad solidaria, dado que, de no realizar la retención, deberá responder al contribuyente. Al respecto sobre esta dualidad de responsabilidad Andara (2020) comentando a Moreno de Rivas expresa lo siguiente:

La autora cuestiona y con toda razón la calificación de responsables directos a que hace referencia el precepto, “pues se entiende que la responsabilidad del agente será la de un sustituto cuando efectúa la retención o percepción y será solidaria con el contribuyente cuando omite el cumplimiento de su deber de retener o percibir (p. 161).

Obligaciones de los agentes de retención

Andara (2020) establece que “las obligaciones de los agentes de retención y percepción son de tipo legal y se establecen tomando en consideración su relación, contractual o legal con un contribuyente específico” (p. 160). Al respecto añade que “tanto la retención como la percepción implican el cumplimiento de una serie de prestaciones de diversa naturaleza a cargo de los agentes”. Las cuales se especifican en el siguiente cuadro:

Cuadro 1. Obligaciones de los agentes de retención.

Prestación	Obligación del agente
A. Hacer	1. Presupone el cálculo del monto a retener. 2. Efectiva la retención para ello el agente ha de emplear diversos mecanismos administrativos que constituyen a su vez costos indirectos no reconocidos por el sujeto activo de la relación obligacional.
B. Pecuniaria u obligación tributaria	1. El agente debe ingresar tales montos a la Hacienda Pública.

Fuente: Elaboración propia.

Distinción entre contribuyente, responsables

Valdés Costa (1996) citado por Andara (2020) “señala el elemento diferenciador entre la figura del contribuyente y el responsable: el único elemento diferenciador de ambas especies es la naturaleza de la responsabilidad, el contribuyente es responsable por una deuda propia, el responsable por una deuda ajena” (p. 156).

Retención del ISLR

El SENIAT define la retención del ISLR en los siguientes términos:

Como toda cantidad ingresada al Estado, a cuenta del impuesto sobre la renta del contribuyente, enterada por un deudor o pagador de enriquecimientos netos o ingresos brutos, en virtud de la realización en el país de alguna de las actividades descritas reglamentariamente (s/p).

Fraga (2002) hace una interesante explicación sobre la implementación de esta figura en la tributación sobre la renta en el país, explica:

Desde que se promulgó la primera Ley de Impuesto Sobre la Renta venezolana en 1942, se creó un mecanismo para asegurar al Fisco la recaudación efectiva de este tributo: la retención a cuenta o en la fuente. Desde su incorporación a nuestro ordenamiento, esta institución ha sufrido cambios constantes y sin duda ha evolucionado dramáticamente,

perfeccionando cada vez más la definición de los supuestos de procedencia para abarcar el mayor número posible de situaciones en las cuales opera el mecanismo de la retención.

En la medida en que el ISLR ha evolucionado para gravar los enriquecimientos obtenidos a través de muy diversas y cambiantes realidades económicas, en el mismo grado ha debido progresar la retención como complemento indispensable en el ejercicio de la potestad de recaudación, para hacer posible la efectiva aplicación de este tributo.

Sin embargo, en cuanto concierne a su esencia y sus perfiles fundamentales, la retención a cuenta ha sido y sigue siendo, básicamente, un eficiente mecanismo de recaudación tributaria, una forma de garantizar anticipadamente el pago del tributo y una efectiva herramienta de control fiscal (p. 3).

De acuerdo al Manual de preguntas frecuentes sobre retención del ISLR, emitido por el SENIAT, estas retenciones se consideran un anticipo del impuesto, que se rebajará en la oportunidad de hacer la autoliquidación, es decir, en la declaración definitiva o en la estimada de rentas.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA)

En nuestro país, desde la creación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), la recaudación del mismo ha sido significativa, llegando a superar en los últimos años la recaudación del Impuesto sobre la Renta, según cifras mostradas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Para Garay (2004), este es un impuesto:

Que grava el valor añadido de cada etapa en la circulación de los bienes, desde su producción o importación hasta que se llega al consumidor. El valor al que se refiere es el valor mercantil el cual se expresa en la factura de venta (p.39).

Sus características son las siguientes

En cuanto a las características del IVA se puede mencionar las siguientes:

- Impuesto interno, porque se recauda dentro del territorio nacional
- Es un impuesto indirecto, porque afecta económicamente a personas distintas al contribuyente.
- Es un impuesto real, dado que no tiene en cuenta las condiciones del sujeto pasivo.
- Fácil recaudación, motivada a que el fisco puede realizar controles cruzados entre los débitos y créditos fiscales.
- Impuesto plano, porque las tasas que las personas pagan, no tienen relación con la riqueza que poseen.

Puente (2015) expresa que “El IVA ha sido objeto de múltiples reformas, que en esencia han modificado la lista de exenciones del impuesto y la alícuota aplicada” (p. 41).

Cuadro2: Evolución del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela

Año	Evolución del IVA
• 1993 Alícuota 10% 01/10/93- 31/12/94	• Mediante Decreto N.º 3145 vigente a partir del 01/10/1993 se incluyen en el país el Impuesto al Valor Agregado dentro de su estructura tributaria. En su primera etapa este impuesto estaba dirigido hasta el nivel de mayorista. La alícuota aplicable correspondía al 10%.
• 1994 Alícuota 10% 01/10/93- 31/12/94	• A partir de 01-01-94 Se extiende la aplicación del impuesto al nivel de minorista. • El 28/01/1994 mediante decreto N.º 52 fue suspendida la aplicación del tributo a las operaciones efectuadas con los consumidores finales. • 01 de agosto de 1994 mediante decreto N.º 187 se dicta la ley del Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor ICSVM, deroga ley del IVA de 1993. • 1994 se reforma el COT y se introduce la figura de la Unidad tributaria. Se establece una base de exención de 12.000 UT de los ingresos brutos. • Las alícuotas establecidas eran: general 10%, suntuaria 10% y 20%. • Con fecha 28 de diciembre de 1.994, se publica el reglamento de la ley.

Cuadro2: Evolución del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela

Año	Evolución del IVA
1995 Alícuota 12,5% 01/01/95 31/07/96	El 01/01/1995 con la entrada en vigencia de la ley de presupuesto la alícuota se estableció en 12,5% según Gaceta Oficial No. 4.1815.
1996 Alícuota 16,5% 01/08/96 31/05/99	25/07/1996 según Gaceta Oficial No 36.905, se modifica la alícuota al 16,5%. Periodo de vigencia 01/08/1996 – 31/05/1999 - Decreto de exención 8.000 UT.
1999 Alícuota 15,5% 01/06/99 31/07/00	- El 5 de mayo de 1999 según Gaceta Oficial No 5.341, entra en vigencia la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA), aplicándose a partir del 01 de Julio de 1.999. - El Estado Nueva Esparta con una alícuota aplicable del 8%. - Base de exención 6.000 U. T disminuyendo 1.000 U. T por año.
2000 Alícuota 14,5% 01/08/00 30/08/02	El 28 de Julio del 2.000 según Gaceta Oficial No 37.002, se reforma esta Ley con la disminución de la alícuota a 14.5%.
2002 Alícuota 16% 01/09/02 30/08/04	- Gaceta N° 37.480 vigente a partir del 01/08/2002. Se agrega un 10% a la venta de importación de bienes de consumo suitario. - Mediante Gaceta 5.601 del 30/08/2002 la alícuota del impuesto cambia al 16%. - Se establece la aplicación de una alícuota del 8% a ciertas importaciones.
2004 Alícuota 15% 01/09/04 30/09/05	Mediante Gaceta N.º 37.999 vigente a partir del 01/09/04 se establece la alícuota del impuesto en 15%.

Cuadro2: Evolución del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela

Año	Evolución del IVA
2005 Alícuota 14% 01/09/05 28/02/07	Mediante Gaceta N.º 38.263 vigente a partir del 01/09/05 se establece la alícuota del impuesto en 14%.
2007 Alícuota 11% 01/03/07 30/06/07	- Desde el primero de marzo de 2.007 se estableció la alícuota en 11% vigente hasta el 30/06/2007. - El 01/07 ocurrió su menor disminución cuya alícuota se estableció en 9% según decreto N.º 5.212 publicado en Gaceta Oficial N° 38.632 vigencia hasta el 31/03/2009.
2009 Alícuota 12% 01/04/93 31/08/18	Se Realizó un incremento de la alícuota en 12% según gaceta oficial No. 39.147.
2014 Alícuota 12% 01/04/93 31/08/18	- Gaceta No. 6.152 de fecha 18 noviembre 2014: - La alícuota impositiva podrá ser modificada por el - Ejecutivo Nacional (antes fijada por la Ley De Presupuesto - Anual) y estará comprendida entre un límite mínimo de 8% y un máximo de 16.5%. - El ejecutivo podrá establecer alícuotas distintas para determinados bienes y servicios, que no podrán exceder de los límites previstos en la ley. - Se modifica la alícuota adicional de los bienes y servicios de consumo suntuario, estará comprendida entre 15% al 20%. - El derecho a deducir el crédito fiscal no podrá ejercerse después de transcurridos doce periodos impositivos.

Cuadro2: Evolución del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela

Año	Evolución del IVA
• 2018 Alícuota 16% 01/09/18 Vigente.	Gaceta Oficial Extraordinaria N.º 6.395 del 17/08/2018: • Aumento de la alícuota impositiva al 16% vigente desde 01/09/2018. Gaceta Oficial Extraordinaria N.º 6.396 Establece para los contribuyentes especiales: • Régimen temporal del pago de anticipos del IVA e • ISLR. • Periodo impositivo del IVA para contribuyentes especiales será de manera semanal. • Exención del transporte de mercancía.
• 2020 Alícuota 16% 01/09/18 Vigente.	• Se crea nueva alícuota adicional en el artículo 27 comprendido entre un límite mínimo de 5% y un máximo de 25% a los bienes pagados en moneda extranjera, criptoactivo o criptomoneda distintos a los emitidos en Venezuela. • Se establecen los requisitos de facturación para las operaciones en moneda extranjera, las cuales se deben expresar en la moneda en que fue pagada y su equivalente en bolívares, indicando el tipo de cambio. • Providencia Administrativa N.º SNAT/2020/00057 de fecha 27/08/2020, gaceta Oficial N.º 41.954 de fecha 31/08/2020 los sujetos pasivos especiales pasan a declarar de semanal a quincenal.

Fuente: Elaboración propia.

Impuesto Sobre la Renta (ISLR)

García (2017) define el ISLR como:

Un tributo directo, no trasladable, pagadero al fisco nacional por su poder de imperio, encargado de gravar los enriquecimientos anuales de fuente territorial y/o extraterritorial de los sujetos de derecho previstos como sujetos pasivos (personas naturales residentes o no residentes y personas jurídicas domiciliadas y no domiciliadas), netos y disponibles de acuerdo a

las reglas previstas por la norma, que hayan sido percibidos en dinero o en especie, producto de las actividades previstas en la legislación como hecho imponible, siendo el catalizador económico de la situación del país, por su impacto en el Producto Interno Bruto (PIB) de la nación” (p. 47)

Partiendo de esta definición podemos considerar que el Impuesto Sobre la Renta tiene las siguientes características:

- Es un Impuesto directo, porque el contribuyente no puede trasladar la carga tributaria.
- Es un impuesto subjetivo, ya que toma en consideración la riqueza y las condiciones personales del sujeto pasivo.
- Es un impuesto periódico, debido a que su hecho imponible se prolonga en el tiempo.
- Es un impuesto ordinario tal como los define Andara (2020) “las leyes especiales de estos tributos señalan su entrada en vigencia, pero no indican su finalización.” (p. 78).

En cuanto a su forma de aplicación, la doctrina tributaria distingue entre los siguientes tipos de imposición: sistema medular, sistema global y los sistemas mixtos.

Considerando el criterio de Montero (1994) define estos sistemas de la siguiente manera:

1. **Sistema Cедular:** Consiste en clasificar las rentas por su origen y establecer un porcentaje de imposición para cada una de estas rentas o “cedulas”. En Venezuela nunca ha existido este como sistema puro.
2. **Sistema Global:** Es cuando se mide el volumen, el monto total del enriquecimiento que una persona natural o jurídica ha obtenido en el año, y sobre ese monto se le aplica una tarifa progresiva de imposición. El sistema global en nuestro país se inició con la ley que entró en vigencia el 01-01-1967 y el mismo continúa establecido en la ley de Impuesto Sobre La Renta Vigente (p. 65).

3. **En los Sistemas Mixtos:** Como su nombre lo indica, incluye los gravámenes que tienen las características del impuesto cedular y medular, sin que se pueda categorizar plenamente en uno u otro tipo de gravamen.

Origen del ISLR en Venezuela y su evolución

De acuerdo a lo establecido por García (2017) El ISLR nace en Venezuela en:

el año 1943 durante el gobierno de Isaías Medina Angarita, conteniendo dos clases de impuesto, uno de carácter cedular, con una tasa fija según el tipo de ingreso (2,5% para la actividad petrolera), y un impuesto complementario progresivo con una alícuota máxima del 9,5%, aplicable a casi todos los ingresos, incluyendo los provenientes de la actividad petrolera.

El gran salto tributario se da en el año 1999, cuando se lleva a cabo una importante y ambiciosa reforma tributaria, la cual incorpora la renta mundial, precios de transferencia, el análisis de actividades realizadas con empresas domiciliadas en jurisdicciones de bajo imposición fiscal, entre otras innovaciones de la época, lo que venía a unirse a una renovada autoridad tributaria (Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, actualmente Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria), fundada en el año 1994 durante el gobierno del presidente Rafael Caldera.

Durante los años 2014 y 2015, fue eliminado el sistema de ajuste y reajuste por inflación fiscal, para el universo de sujetos pasivos calificados como especiales (lo que incluye al sector de instituciones financieras).

La reforma más reciente, fue realizada en Gaceta Oficial N° 6.396 Extraordinario, de fecha 21 de agosto de 2018, donde se materializan cambios al Impuesto al Valor Agregado, al ISLR y al Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, como parte de las políticas fiscales de recuperación económica impulsadas por el gobierno nacional, en un marco de alta inestabilidad jurídica, social y política (p. 47)

García (2020) señala que “en esta última reforma, se establece tributar el ISLR (vía la modalidad de anticipos), en torno a ingresos brutos” (s/p).

Sujetos pasivos y contribuyentes del ISLR

El Cartel de Notificaciones del SENIAT, denominando Preguntas Frecuentes del ISLR basados en los (Arts. 7 y 79 LISLR), establece que son contribuyentes de este impuesto los siguientes:

- ✓ Personas naturales
- ✓ Compañías anónimas
- ✓ Sociedades de responsabilidad limitada
- ✓ Sociedades en nombre colectivo o en comandita simple
- ✓ Sociedades de personas, irregulares de hecho
- ✓ Comunidades
- ✓ Titulares de enriquecimientos por actividades de hidrocarburos y conexas
- ✓ Asociaciones, fundaciones y corporaciones
- ✓ Establecimientos permanentes, centros o bases fijas. (p.1)
- ✓ Empresas propiedad de la Nación, de los estados o de los municipios

Aplicación del ISLR en Venezuela

Vera (2017) al respecto de la aplicación del ISLR en Venezuela expresa lo siguiente:

El Impuesto Sobre la Renta se aplica en Venezuela tanto a las empresas (con personalidad Jurídica) como a las personas naturales, y en el dominio de las empresas el esquema es diferente si se trata del sector petrolero y minero y si se trata si se trata del sector no petrolero. A las empresas petroleras, sean de capital mixto o no, se les aplica una tasa de 50% sobre el ingreso neto (o utilidad). En el caso del sector no petrolero, todas las empresas domiciliadas

o residentes en el país están sujetas al impuesto, y las empresas multinacionales (o no domiciliadas) que operan en el país pagan el tributo en función de los ingresos netos generados internamente.

La tasa de impuesto que se aplica a la ganancia está contenida en la tarifa 2 de la ley de ISLR que establece tarifas del 15%, 22% y 34%, según la renta neta gravable.

En el caso de las personas naturales, la base gravable se determina considerando los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas establecidas por la ley (p. 21).

La contabilidad

Lander (2008) define la contabilidad como:

Una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuralmente informaciones financieras expresadas en unidades monetarias con la finalidad de que terceros puedan tomar decisiones sobre los resultados de las operaciones realizadas por una entidad económica en un determinado periodo. Como arte, la contabilidad es la capacidad de llevar el historial de una empresa en cuanto a las cantidades y en cuanto a la fecha. La contabilidad se basa en principios y en leyes para lograr un objetivo que está directamente ligado con la toma de decisiones de los ejecutivos de la empresa, basándose en las informaciones financieras al cierre del año fiscal del negocio (p. 101).

Contabilidad en los tributos

Al respecto de la función de la contabilidad en los tributos London (2022) expresa:

Que la contabilidad es el lenguaje de los negocios y en especial es una fuente muy importante de información que las administraciones tributarias utilizan para apoyar la labor de determinación de los impuestos, así que cuando se hace referencia a los impuestos, difícilmente nos podemos desligar de la contabilidad (s/p).

Objetivos de la contabilidad

Lander (2008) expresa que el primordial objetivo de la contabilidad es:

- ✓ Suministrar información razonada, con base a registros técnicos, de las operaciones realizadas por un ente privado o público. Para ello deberá realizar:
- ✓ Registros con bases en sistemas y procedimientos técnicos adaptados a la diversidad de operaciones que pueda realizar un determinado ente.
- ✓ Clasificar operaciones registradas como medio para obtener objetivos propuestos.
- ✓ Interpretar los resultados con el fin de dar información detallada y razonada. (p. 102).

Adicionalmente, la contabilidad suministra información administrativa y gerencial adecuada y oportuna para fines internos del negocio. Por consiguiente, los gerentes o directores a través de la contabilidad podrán orientarse sobre el curso que siguen sus negocios mediante datos contables y estadísticos. Estos datos permiten conocer la estabilidad y solvencia de la compañía, sus cobros y pagos, las tendencias de las ventas, costos y gastos generales, entre otros.

Principios de la Contabilidad Generalmente Aceptados

Lander (2008) Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se pueden definir como:

Los pronunciamientos que en materia de contabilidad financiera produce el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), adaptándolos en lo posible a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) con prioridad

sobre cualesquiera otros pronunciamientos originados en distintos países. Estos pronunciamientos se emiten en documentos llamados "boletines" y tienen carácter de disposiciones fundamentales y por tanto normativas de la actuación del contador público, quien está obligado a observarlos y analizarlos para luego aplicarlos correctamente en la elaboración integral de su trabajo

Nota. La FCCPV en Directorio Ampliado celebrado en enero de 2004 asumió la adopción de los Principios Internacionales de Contabilidad (NIC-NIIF/IFRS) (p. 102).

De acuerdo al BA VEN-NIF N° 8 VERSIÓN N° 7, emitido el 10 de febrero 2020 los "Principios De Contabilidad Generalmente Aceptados En Venezuela (VEN-NIF)" son los siguientes:

Boletines de aplicación

- ✓ BA VEN-NIF N.º 0 "Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera", versión 5, considerado y aprobado en DNA Ordinario de La Puerta, estado Trujillo, marzo 2011.
- ✓ BA VEN-NIF N.º 2 "Criterios para el reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros Preparados de Acuerdo con VEN-NIF" versión 4, año 2018.
- ✓ BA VEN-NIF N.º 4 "Determinación de la Fecha de Autorización de los Estados Financieros para su Publicación, en el Marco de las Regulaciones contenidas en el Código de Comercio venezolano", versión 1, considerado y aprobado en DNA Ordinario de La Puerta, estado Trujillo, marzo 2011.
- ✓ BA VEN-NIF N.º 5 "Criterio para la Presentación del Resultado Integral Total, de acuerdo con VEN-NIF", versión 2, año 2016.
- ✓ BA VEN-NIF N.º 6 "Criterios para la Aplicación en Venezuela de los VEN-NIF-PYME", versión 1, año 2011.
- ✓ BA VEN-NIF N.º 7 "Utilización de la Revaluación como Costo Atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura", versión 1, año 2016.

- ✓ BA VEN-NIF N.º 8 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF) versión 7, año 2020.
- ✓ BA VEN-NIF N.º 9 “Tratamiento Contable del Régimen de Prestaciones Sociales y la Indemnización por Terminación de la Relación de Trabajo”, versión 0, año 2013.
- ✓ BA VEN-NIF N.º 10 “Tratamiento Alternativo para el Reconocimiento y Medición del Efecto de las Posibles Variaciones en la Tasa de Cambio de los Pasivos Denominados en Moneda Extranjera”, versión 0.
- ✓ BA VEN-NIF N.º 11 “Reconocimiento del Impuesto Diferido Pasivo Originado por la Supresión del Sistema de Ajuste por Inflación Fiscal en Venezuela”, versión 0, año 2017.
- ✓ BA VEN-NIF N.º 12 “Tenencia de Criptoactivos Propios”, versión 0, año 2020.

Normas Internacionales de Información Financiera

- ✓ Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), versión 2015, cuya adopción fue aprobada en el directorio nacional Ampliado Extraordinario reunido en Caracas, los días viernes 19 y sábado 20 de febrero de 2016, aplicada conjuntamente con los Boletines de Aplicación antes detallados y considerando lo establecido en las disposiciones transitorias de este pronunciamiento.
- ✓ Las NIIF completas, versión Libro 2019, cuya adopción fue aprobada en el directorio nacional ampliado extraordinario reunido en Caracas, el día jueves 04 de diciembre de 2019, aplicada conjuntamente con los Boletines de Aplicación antes detallados.
- ✓ El Marco Conceptual para la Información Financiera” (p. 3).

Bases legales

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

Principio de igualdad tributaria

Este principio se consagra en el artículo 21 de la Constitución, de la siguiente manera:

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

1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.
2. La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que, por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan (...).

Deber de contribuir

El artículo 133 constitucional refleja el deber de contribuir, en los siguientes términos: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

Principios de capacidad económica, progresividad, protección de la economía nacional, elevación del nivel de vida de la población y recaudación eficiente

El conjunto de estos principios los encontramos en la Constitución (1999), en el artículo 316, expresado de la siguiente manera:

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.

Principio de legalidad tributaria y la no confiscatoriedad

Este principio de legalidad establece que no puede existir un tributo sin una ley que lo establezca en relación a esto, la Constitución Nacional, establece en el artículo 317 lo siguiente:

No podrán 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. (...).

Código Orgánico Tributario (COT)

El Código Orgánico Tributario aplicable a la presente investigación es el emitido mediante Decreto Constituyente, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N.º 6.507 Extraordinario de fecha 29 de enero de 2020.

El objetivo de estudiar el COT radica en lo definido por el Artículo 13 del Decreto Constituyente de los anticipos de ISLR, donde se establece que el incumplimiento de las obligaciones establecidas en este Decreto, será sancionado de conformidad con el Código Orgánico Tributario (2020).

Es por ello importante para la investigación estudiar cuales son las sanciones establecidas en el COT que tienen relación al incumpliendo con el deber de declarar y pagar los anticipos de ISLR.

Legalidad del tributo

El artículo 3 del COT, señala los alcances del principio de legalidad tributaria, y según el cual:

Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:

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

Este artículo resalta la importancia que tiene la ley cuando se crea un tributo y los demás elementos que le acompañan y que se consideran fundamentales.

Relación jurídica tributaria sustancial

Los elementos de la relación jurídico tributaria están constituidos por: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el objeto y el hecho imponible.

Obligación tributaria

El artículo 13 del Código Orgánico Tributario (2020) define la obligación tributaria en los siguientes términos:

La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de

carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Sujetos de la relación jurídico-tributaria

En la obligación tributaria se van a diferenciar entre dos sujetos: el activo y el pasivo.

Sujeto activo

El sujeto activo de la obligación tributaria se encuentra definido en el artículo 18 del Código Orgánico Tributario (2020), conforme el cual “es sujeto activo de la obligación tributaria es el ente público acreedor del tributo”.

Sujeto pasivo

El Código Orgánico Tributario (2020) en su artículo 19 define el sujeto pasivo como “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

Los contribuyentes

Respecto de los contribuyentes el Código Orgánico Tributario (2020) en su artículo 22 los define como: los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible.

Obligación de los contribuyentes

De acuerdo al artículo 23 del Código Orgánico Tributario (2020) los contribuyentes están obligados “al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias”.

Obligaciones del contribuyente fallecido

En caso del fallecimiento del contribuyente, dicha obligación recaerá tal como expresa el artículo 24 del Código Orgánico Tributario (2020) por:

El sucesor a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario. Los derechos del contribuyente fallecido transmitido al legatario serán ejercidos por éste.

En los casos de fusión, la sociedad que subsista o resulte de la misma asumirá cualquier beneficio o responsabilidad de carácter tributario que corresponda a las sociedades fusionadas.

De los responsables

Los responsables son sujetos pasivos por deuda ajena, nuestro Código Orgánico Tributario (2020) define a los responsables en su artículo 25 como: “los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes”.

Derechos de los responsables

El artículo 26 del Código Orgánico Tributario (2020), dispone: “El responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él”. Según lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario (2020), existen dos tipos de responsables: los responsables directos y los responsables solidarios:

Responsables directos

Se establece en el artículo 27 del Código Orgánico Tributario (2020), lo siguiente:

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.

Responsabilidad del agente de retención y percepción

Los contribuyentes especiales son responsables directos por las retenciones tanto de IVA como de ISLR que les corresponde realizar, también por la percepción del IGTF, es por ello que el COT estable la responsabilidad que estos sujetos tienen una vez realizada la retención o percepción, como se establece a continuación:

Artículo 27. Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco:

1. Por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente.
2. 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 o 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.

Responsables solidarios

El artículo 20 del Código Orgánico Tributario (2020), fundamenta que están solidariamente obligadas “aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible. En los demás casos, la solidaridad debe estar expresamente establecida en este Código o en la ley. Los responsables solidarios son los señalados en los artículos 28 y 29 del Código Orgánico Tributario (2020), en los siguientes términos:

Artículo 28. Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan:

1. Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces y de herencias yacentes.
2. Los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida.
3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica.
4. Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan.
5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras; los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones, los interventores de sociedades y asociaciones.
6. Los socios o accionistas de las sociedades liquidadas.
7. Los demás que conforme a las leyes así sean calificados.

De acuerdo a los párrafos definidos en este artículo, existe un límite de la responsabilidad solidaria y este será el valor de los bienes que se administren o dispongan. Adicionalmente establece el en párrafo segundo del artículo:

Subsistirá la responsabilidad a que se refiere este artículo respecto de los actos que se hubieren ejecutado durante la vigencia de la representación, o del poder de administración o disposición, aun cuando haya cesado la representación o se haya extinguido el poder de administración o disposición.

Otro supuesto de responsabilidad solidaria es el establecido en el artículo 29 del Código Orgánico Tributario, relativo:

Artículo 29. Son responsables solidarios los adquirentes de fondos de comercio, así como los adquirentes del activo y del pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.

La responsabilidad establecida en este artículo estará limitada al valor de los bienes que se adquieran, a menos que el adquirente hubiere actuado con dolo o culpa grave. Durante el lapso de un (1) año contado a partir de comunicada la operación a la Administración Tributaria respectiva, ésta podrá requerir el pago de las cantidades por concepto de tributos, multas y accesorios determinados, o solicitar la constitución de garantías respecto de las cantidades en proceso de fiscalización y determinación.

Del hecho imponible

El artículo 36 del Código Orgánico Tributario (2020) dispone: “El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

De los medios de extinción

El artículo 39 del Código Orgánico Tributario (2020), reseña que la obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

1. Pago;
2. Compensación;
3. Confusión;
4. Remisión y;
5. Declaratoria de incobrabilidad.

Adicionalmente en el Parágrafo primero del mencionado artículo, establece que la obligación tributaria se puede extinguir también por la prescripción en los términos establecidos en el referido Código.

Del pago

El principal medio para extinguir la obligación tributaria es a través del pago, en su artículo 40 el Código Orgánico Tributario (2020) expresa:

El pago debe ser efectuado por los sujetos pasivos. También puede ser efectuado por un tercero, quien se subrogará en los derechos, garantías y privilegios del sujeto activo, pero no en las prerrogativas reconocidas al sujeto activo por su condición de ente público.

El lugar, la forma del pago y el período para realizar el pago

En el artículo 40 Código Orgánico Tributario (2020) se establece que el pago de los tributos se debe efectuar en el lugar y forma que indique la ley o en su defecto el reglamento, y se debe cumplir:

En la misma fecha en que deba presentarse la correspondiente declaración, salvo que la ley o su reglamentación establezcan lo contrario. Los pagos realizados fuera de esta fecha, incluso los provenientes de ajustes o reparos, se considerarán extemporáneos y generarán los intereses moratorios previstos en el artículo 66 de este Código.

Orden de imputación del pago de obligaciones tributarias

El artículo 44 del Código Orgánico Tributario (2020) dispone el orden de imputación de pago, en los siguientes términos:

Artículo 44: La Administración Tributaria y los sujetos pasivos o terceros, al pagar las obligaciones tributarias, deberán imputar el pago, en todos los casos, al concepto de lo adeudado según sus componentes, en el orden siguiente:

1. Sanciones
2. Intereses moratorios

3. Tributo del período correspondiente.

En el momento que un contribuyente paga con retraso un impuesto, dicho pago cubrirá primero el importe de los intereses moratorios causados, y el sobrante se imputará luego al tributo. Se indica además que la Administración Tributaria podrá imputar cualquier pago a la deuda más antigua, contenida en un acto definitivamente firme.

Importante destacar que lo previsto en este artículo no será aplicable a los pagos efectuados por los agentes de retención y de percepción en su carácter de tales. Tampoco será aplicable en los casos a que se refieren los artículos 45, 46 y 47 de este Código Orgánico Tributario (2020).

Deberes formales

El artículo 155 del Código Orgánico Tributario (2020) enumera los deberes formales, estableciendo que “Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán”:

Cuadro 3: Deberes formales contemplados en el COT.

1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:	
I.	Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.
II.	Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones.
III.	Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria, o en los demás casos en que se exija hacerlo.
IV.	Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales.
V.	Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.

Cuadro 3: Deberes formales contemplados en el COT.

2. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.
3. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles.
4. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.
5. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imponibles, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.
6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.
7. Comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.
8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias.

Fuente: Elaboración propia.

Por su parte el artículo 156 del Código Orgánico Tributario (2020), señala quiénes deben dar cumplimiento a los deberes formales, en el entendido que nos situamos ya en el plano de los contribuyentes, responsables y terceros:

Cuadro 4: Deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros

Tipo de persona	Los deberes deben ser cumplidos por:
1. Personas naturales	❖ Por sí mismas o por representantes legales o mandatarios.
2. En el caso de personas jurídicas	❖ Por sus representantes legales o convencionales.
3. En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.	❖ Por la persona que administre los bienes, y en su defecto por cualquiera de los integrantes de la entidad.
4. En el caso de sociedades conyugales, uniones estables de hecho entre un hombre y una mujer, sucesiones y fideicomisos,	❖ Por sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo, y en su defecto por cualquiera de los interesados.

Fuente: Elaboración propia.

Los ilícitos tributarios y las sanciones

El artículo 81 del Código Orgánico Tributario (2020) define al ilícito tributario como: “toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias”. Este precepto los clasifica en:

- 1.- Formales.
- 2.- Materiales.
- 3.- Penales.

Los ilícitos formales

Los ilícitos formales, se desarrollan en el artículo 99 del Código Orgánico Tributario (2020) y se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes:

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
2. Emitir, entregar o exigir comprobantes y conservar facturas y otros documentos.
3. Llevar libros o registros contables o especiales.
4. Presentar declaraciones y comunicaciones.
5. Permitir el control de la Administración Tributaria.
6. Informar y comparecer ante la Administración Tributaria.
7. Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades.
8. Obtener la respectiva autorización de la Administración Tributaria para ejercer la industria, el comercio y la importación de especies gravadas, cuando así lo establezcan las normas que regulen la materia.
9. Cualquier otro deber contenido en las normas de carácter tributario.

El incumplimiento de los deberes formales deriva en los ilícitos formales por parte de los contribuyentes, responsables o terceros, y su omisión afecta la buena marcha de la Administración Tributaria. Ya que pueden instituir maniobras para una eventual evasión fiscal. Es por ello que sus sanciones son altas, y pueden incluir multas al tipo de cambio vigente por el Banco Central de Venezuela (BCV), cierre del local y decomiso de la mercancía objeto del delito.

El estudio de estos ilícitos es importante para la investigación ya que el incumplimiento por parte de los contribuyentes de los anticipos de ISLR puede acarrear multas elevadas, que afectarían del desarrollo económico de las organizaciones.

Los ilícitos formales y sus sanciones

A partir del artículo 100 y hasta el artículo 108 el Código Orgánico Tributario (2020) desglosa y define cada uno de los ilícitos tributarios establecidos en el artículo 99 *eiusdem*, estipulando en cada uno de ellos las sanciones respectivas a la que se ven sometidos los contribuyentes:

El artículo 100 *eiusdem*, establece los “ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de inscribirse ante la Administración Tributaria”, en los siguientes términos:

Cuadro 5: Ilícito tributario formal: Deber de inscribirse ante la Administración Tributaria

Ilícito	Sanción
1. No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria.	✓ Clausura de (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo. ✓ Multa del equivalente a (150) veces el tipo de cambio oficial del Banco Central de Venezuela (BCV).
2. Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria fuera del plazo establecido.	✓ Clausura de (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo.
3. Proporcionar o comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción o actualización en los registros, en forma parcial, insuficiente o errónea.	✓ Multa del equivalente a cincuenta (50) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
4. No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos, las informaciones relativas a los datos para la actualización de los registros.	✓ Clausura de (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, ✓ Multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado BCV.

Fuente: Elaboración propia.

Nota: La sanción de clausura prevista en este artículo se aplicará en todos los establecimientos o sucursales que posea el sujeto pasivo.

Artículo 101. Constituyen ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de emitir, entregar o exigir y conservar facturas u otros documentos:

Cuadro 6: Ilícito tributario formal: Deber de emitir, entregar o exigir y conservar facturas.

Ilícito	Sanción
1. No emitir facturas u otros documentos obligatorios o emitirlos en un medio no autorizado por las normas tributarias.	Numerales 1 al 4 ✓ Clausura de diez (10) días continuos de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito. ✓ Multa del equivalente a ciento cincuenta (150) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado BCV.
2. Emitir facturas u otros documentos cuyos datos no coincidan con el correspondiente a la operación real o sean ilegibles.	
3. No conservar las copias de las facturas u otros documentos obligatorios, por el lapso establecido en las normas tributarias.	
4. Alterar las características de las máquinas fiscales.	
5. Emitir facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos exigidos por las normas tributarias.	Numerales 5 al 8 ✓ Clausura de cinco (5) días de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito. ✓ Multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado BCV.
6. Utilizar simultáneamente más de un medio de emisión de facturas y otros documentos, salvo los casos establecidos en las normas tributarias.	
7. Utilizar un medio de facturación distinto al indicado como obligatorio por las normas tributarias.	
8. No entregar las facturas u otros documentos cuya entrega sea obligatoria.	

Cuadro 6: Ilícito tributario formal: Deber de emitir, entregar o exigir y conservar facturas.

Ilícito	Sanción
9. No exigir a los vendedores o prestadores de servicios las facturas u otros documentos de las operaciones realizadas, cuando exista la obligación de emitirlos.	✓ Multa del equivalente a cinco (5) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela.
10. Aceptar facturas u otros documentos cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.	✓ Multa del equivalente a diez (10) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
11. Emitir cualquier otro tipo de documento distinto a facturas, que sean utilizados para informar el monto parcial o total de las operaciones efectuadas, tales como: estados de cuenta, reportes gerenciales, notas de consumo, estados demostrativos y sus similares, aun cuando el medio de emisión lo permita.	✓ Clausura de cinco (5) días de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito. ✓ Multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado BCV.
12. Destruir, alterar o no conservar los medios magnéticos y electrónicos del respaldo de la información de las facturas, otros documentos y demás operaciones efectuadas o no mantenerlos en condiciones de operación o accesibilidad.	✓ Clausura de diez (10) días continuos de la oficina, local o establecimiento y multa del equivalente a trescientos (300) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado BCV.

Fuente: Elaboración propia.

Nota: La sanción de clausura prevista en este artículo se extenderá hasta tanto el sujeto pasivo cumpla con los respectivos deberes formales, la clausura se aplicará sólo en el lugar de la comisión del ilícito.

Corregida la situación que motivó la aplicación de la sanción la Administración Tributaria procederá en forma inmediata a levantar la medida de clausura. La importancia de este deber formal radica en la estrecha relación que guardan los anticipos de ISLR con el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y es elemental que la emisión de las facturas constituye un engranaje fundamental en la mecánica del impuesto, pues de allí se derivan las ventas que declara el contribuyente, en consecuencia, se determina el impuesto a pagar por concepto de anticipo de ISLR.

La omisión del contribuyente en la elaboración de facturas de ventas puede llegar a representar una evasión tanto del IVA como de los anticipos de ISLR.

Artículo 102. Constituyen ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de llevar libros y registros contables y todos los demás libros y registros especiales:

Cuadro 7: Ilícito tributario formal: deber de llevar libros y registros contables.

Ilícito	Sanción
1. No llevar los libros y registros exigidos por las normas respectivas.	✓ Clausura de la oficina, local o establecimiento por un lapso de diez (10) días continuos. ✓ Multa del equivalente a ciento cincuenta (150) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
2. No mantener los libros y registros en el domicilio tributario cuando ello fuere obligatorio o no exhibirlos cuando la Administración Tributaria los solicite.	✓ Clausura de la oficina, local o establecimiento por un lapso de cinco (5) días continuos. ✓ Multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
3. Destruir, alterar o no conservar las memorias de las máquinas fiscales contentivas del registro de las operaciones efectuadas.	✓ Clausura de la oficina, local o establecimiento por un lapso de diez (10) días continuos. ✓ Multa del equivalente a ciento cincuenta (150) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
4. No mantener los medios que contengan los libros y registros de las operaciones efectuadas, en condiciones de operación o accesibilidad.	Numerales del 4 al 8 ✓ Clausura de la oficina, local o establecimiento por un lapso de cinco (5) días continuos. ✓ Multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
5. Llevar los libros y registros con atraso superior a un (1) mes.	
6. No conservar durante el plazo establecido por la normativa aplicable, los libros y registros, así como los sistemas, programas o soportes que contengan la contabilidad u operaciones efectuadas.	

Cuadro 7: Ilícito tributario formal: deber de llevar libros y registros contables.

Ilícito	Sanción
7. Llevar los libros y registros sin cumplir con las formalidades establecidas por las normas correspondientes.	Numerales del 4 al 8 ✓ Clausura de la oficina, local o establecimiento por un lapso de cinco (5) días continuos. ✓ Multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
8. No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados por la Administración Tributaria a llevar contabilidad en moneda extranjera.	

Fuente: Elaboración Propia.

Nota: La sanción de clausura prevista en este artículo, se aplicará en todos los establecimientos o sucursales que posea el sujeto pasivo. Corregida la situación que motivó la aplicación de la sanción la Administración Tributaria procederá en forma inmediata a levantar la medida de clausura.

Artículo 103. Constituyen ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de presentar declaraciones y comunicaciones:

Cuadro 8: Ilícito tributario formal: deber de presentar declaraciones y comunicaciones.

Ilícito	Sanción
1. No presentar las declaraciones o presentarlas con un retraso superior a un (1) año.	✓ Clausura de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, por un plazo de diez (10) días continuos. ✓ Multa del equivalente a ciento cincuenta (150) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
2. No presentar las comunicaciones que establezcan las leyes, reglamentos u otros actos administrativos de carácter general.	✓ Multa del equivalente a cincuenta (50) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
3. Presentar las declaraciones en forma incompleta o con un retraso inferior o igual a un (1) año.	✓ Multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.

Cuadro 8: Ilícito tributario formal: deber de presentar declaraciones y comunicaciones.

Ilícito	Sanción
4. Presentar otras comunicaciones en forma incompleta o fuera de plazo.	Numerales del 4 al 6. ✓ Multa del equivalente a cincuenta (50) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
5. Presentar más de una declaración sustitutiva, o la primera declaración sustitutiva con posterioridad al plazo establecido en la norma respectiva.	
6. Presentar las declaraciones en formularios, medios, formatos o lugares, no autorizados por la Administración Tributaria.	
7. No presentar o presentar con retardo la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.	✓ Clausura de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, por un lapso de diez (10) días continuos y Multa del equivalente a dos mil (2.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV. Quien la presente con retardo ✓ Multa del equivalente a mil (1.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.

Fuente: Elaboración Propia.

Nota: Para ilícitos enumerados de 1 al 7, la sanción de clausura prevista en este artículo, se aplicará en todos los establecimientos o sucursales que posea el sujeto pasivo.

Artículo 104. Constituyen ilícitos tributarios formales relacionados con el cumplimiento del deber de permitir el control de la Administración Tributaria:

Cuadro 9: Ilícito tributario formal: deber de permitir el control de la Administración Tributaria.

Ilícito	Sanción
1. Producir, circular o comercializar productos o mercancías sin los elementos de control exigidos por las normas tributarias o éstos sean falsos o alterados. 2. Circular o comercializar productos o mercancías sin las facturas u otros documentos que acrediten su propiedad.	Numerales 1 y 2 ✓ Clausura de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo, por el lapso de diez (10) días continuos. ✓ Multa del equivalente a doscientos cincuenta (250) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV. ✓ Comiso de los bienes y mercancías. En el caso que la actividad esté sometida a la autorización de la ✓ Administración Tributaria, se suspenderá su ejercicio por un lapso de noventa (90) días. ✓ La reincidencia en la comisión de cualquiera de estos ilícitos acarreará la revocatoria de la autorización.
3. No exhibir, ocultar o destruir certificados, carteles, señales y demás medios utilizados, exigidos o distribuidos por la Administración Tributaria.	✓ Multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
4. Elaborar facturas u otros documentos sin la autorización otorgada por la Administración Tributaria, cuando lo exijan las normas respectivas. 5. Comercializar máquinas fiscales o sus partes esenciales que garanticen el control fiscal, sin la autorización otorgada por la Administración Tributaria.	Numerales 4 y 5 ✓ Clausura de diez (10) días continuos de la oficina, local o establecimiento, en caso de poseerlo y multa del equivalente a mil (1.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV. ✓ La Administración Tributaria no otorgará autorizaciones para el ejercicio de las actividades a los sujetos que hayan incurrido en la comisión de los referidos ilícitos.

Cuadro 9: Ilícito tributario formal: deber de permitir el control de la Administración Tributaria.

Ilícito	Sanción
6. Incumplir los deberes previstos en las normas respectivas, relacionados con la autorización otorgada para la elaboración de facturas u otros documentos.	Numerales 6 y 7 ✓ Clausura de diez (10) días continuos del establecimiento, en caso de poseerlo, y multa del equivalente a doscientas (200) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV. ✓ Adicionalmente, será revocada la autorización otorgada en los casos determinados por las normas tributarias.
7. Incumplir los deberes previstos en las normas respectivas, relacionados con la autorización otorgada para la fabricación de máquinas fiscales, así como los relativos a los servicios de distribución y mantenimiento de máquinas fiscales.	
8. Impedir u obstruir, por sí mismo o por interpuestas personas, el ejercicio de las facultades otorgadas a la Administración Tributaria.	✓ Clausura de la oficina, local o establecimiento de diez (10) días continuos, en caso de poseerlo. ✓ Multa del equivalente a quinientas (500) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
9. No entregar el comprobante de retención.	✓ Multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
10. Exender especies fiscales, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria.	Numerales 10 y 11 ✓ Multa del equivalente a doscientas (200) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
11. Ocultar, acaparar o negar injustificadamente las planillas, formatos, formularios o especies fiscales.	
12. No mantener o conservar la documentación e información que soporta el cálculo de los precios de transferencia.	✓ Clausura de la oficina, local o establecimiento de diez (10) días continuos, en caso de poseerlo, y multa del equivalente a mil (1.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.

Cuadro 9: Ilícito tributario formal: deber de permitir el control de la Administración Tributaria.

Ilícito	Sanción
13. No mantener en condiciones de operación los soportes magnéticos utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la tributación.	Numeral 13 y 14 ✓ Clausura de la oficina, local o establecimiento de diez (10) días continuos, en caso de poseerlo. ✓ Multa del equivalente a doscientas (200) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
14. No facilitar los equipos técnicos necesarios para la revisión de orden tributario de la documentación micro grabada que realice el contribuyente.	

Fuente: Elaboración Propia.

Artículo 105. Constituyen ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de informar y comparecer ante la Administración Tributaria:

Cuadro 10: Ilícito tributario formal: deber de informar y comparecer ante la Administración Tributaria

Ilícito	Sanción
1. No proporcionar información que sea requerida por la Administración Tributaria sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación, dentro de los plazos establecidos.	Numerales 1 al 4 ✓ Multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
2. No notificar a la Administración Tributaria las compensaciones y cesiones en los términos establecidos en este Código.	
3. Proporcionar a la Administración Tributaria información falsa o errónea.	
4. No comparecer ante la Administración Tributaria cuando ésta lo solicite, salvo que exista causa justificada.	
5. Revelar información de carácter reservado o hacer uso indebido de la misma.	✓ Multa del equivalente a mil (1.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.

Fuente: Elaboración Propia.

Artículo 106. Constituyen ilícitos tributarios relacionados con el desacato de órdenes de la Administración Tributaria:

Cuadro 11: Ilícito tributario formal: desacato de órdenes de la Administración Tributaria:

Ilícito	Sanción
1. La reapertura de un local, oficina o establecimiento, o de la sección que corresponda, con violación de la clausura impuesta por la Administración Tributaria, no suspendida o revocada por orden administrativa o judicial.	Numerales 1 y 2 ✓ Multa del equivalente a mil (1.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.
2. La destrucción o alteración de los sellos, precintos o cerraduras puestos por la Administración Tributaria o la realización de cualquier otra operación destinada a desvirtuar la colocación de sellos, precintos o cerraduras, no suspendida o revocada por orden administrativa o judicial.	
3. La utilización, sustracción, ocultación o enajenación de bienes o documentos que queden retenidos en poder del presunto infractor, en caso que se hayan adoptado medidas cautelares.	✓ Multa del equivalente a quinientas (500) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.

Fuente: Elaboración Propia.

Artículo 107. Constituyen ilícitos tributarios formales relativos a actividades sometidas a autorización:

Cuadro 12: Ilícito tributario formal: Actividades sometidas a autorización.

Ilícito	Sanción	Notas
1. Fabricar, importar, comercializar o expender bienes sin la debida autorización, cuando ello sea exigido por las normas tributarias respectivas.	✓ Sin perjuicio de la aplicación de la pena prevista en el artículo 119 de este Código. ✓ Multa del equivalente a mil (1.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV y comiso de las especies gravadas, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción, materias primas y bienes relacionados con la industria clandestina.	✓ En caso de reincidencia, se revocará el respectivo registro y autorización para el ejercicio de la industria o el expendio. ✓ El comiso de las especies gravadas, aparatos, recipientes, materia prima, máquinas, útiles, instrumentos de producción y bienes relacionados con la industria clandestina se impondrá aun cuando no haya podido determinarse el infractor.
2. Circular, comercializar, distribuir o expender especies gravadas que no cumplan los requisitos legales.	✓ Comiso de las especies.	
3. Circular, comercializar, distribuir o expender especies gravadas que no cumplan los requisitos legales para su elaboración, producción y transporte, así como aquellas de procedencia ilegal o que estén adulteradas.	✓ Sin perjuicio de la aplicación de la pena prevista en el artículo 119 de este Código. ✓ Multa del equivalente a mil (1.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV y comiso de las especies gravadas, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción, materias primas y bienes relacionados con la industria clandestina.	

Cuadro 12: Ilícito tributario formal: Actividades sometidas a autorización.

Ilícito	Sanción	Notas
4. Efectuar modificaciones o transformaciones que alteren las características, índole o naturaleza de las industrias, establecimientos, negocios y expendios sin la debida autorización de la Administración Tributaria, en los casos exigidos por las normas respectivas.	✓ Multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV. ✓ Suspensión de la actividad respectiva, hasta tanto se obtengan las renovaciones o autorizaciones necesarias.	✓ En caso de reincidencia, se revocará el respectivo registro y autorización para el ejercicio de la industria o el expendio. ✓ El comiso de las especies gravadas, aparatos, recipientes, materia prima, máquinas, útiles, instrumentos de producción y bienes relacionados con la industria clandestina se impondrá aun cuando no haya podido determinarse el infractor.

Fuente: Elaboración Propia.

Deberes formales sin sanción específica

El artículo 108 del Código Orgánico Tributario (2020) establece aquellos deberes que no tienen una sanción específica:

Cuadro 13: Deberes formales sin sanción específica

Ilícito formal	Sanción
• El incumplimiento de cualquier otro deber formal sin sanción específica, establecido en las leyes y demás normas de carácter tributario.	• Multa del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el BCV.

Los ilícitos tributarios materiales

Los ilícitos materiales son aquellos que están vinculados con la omisión del pago del tributo, la obtención de reintegros indebidos, los incumplimientos por parte de los agentes de retención o percepción y los pagos a cuenta de obligaciones futuras.

Nos remitimos en cuanto a los ilícitos materiales a la omisión en el pago de los anticipos de ISLR por ser los que se encuentran directamente vinculados con el tema de investigación.

Retraso u omisión en pago de anticipos

Artículo 109 COT (2020). “Constituyen ilícitos tributarios materiales:

1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones.
2. El retraso u omisión en el pago de anticipos.”

Esta norma sanciona la omisión del pago del tributo cuando no se cumple con el pago del mismo dentro del lapso establecido para ello.

Los ilícitos tributarios materiales y sus sanciones

Por el tema de investigación, es necesario destacar el artículo 110 del Código Orgánico Tributario (2020), el cual dispone:

Artículo 110: Incurre en retraso el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido prórroga, y sin que medie una verificación, fiscalización o determinación por la Administración Tributaria respecto del tributo de que se trate.

Quien pague con retraso los tributos debidos en el término de un (1) año, contado desde la fecha en que debió cumplir la obligación, será sancionado con multa de cero coma veintiocho por ciento (0,28%) del monto adeudado por cada día de retraso hasta un máximo de cien por ciento (100%).

Importante destacar que no incurre en retraso el contribuyente que hubiese obtenido una prórroga por parte del Administración Tributaria para el pago del tributo.

Incumplimientos relativos al deber de anticipar

El artículo 114 del Código Orgánico Tributario (2020), refleja que los incumplimientos relativos al deber de anticipar a cuenta de la obligación tributaria principal, serán sancionados:

1. Por omitir el pago de anticipos a que está obligado, con el cien por ciento (100%) de los anticipos omitidos.
2. Por incurrir en retraso del pago de anticipos, con el cero coma cero cinco por ciento (0,05%) de los anticipos omitidos por cada día de retraso hasta un máximo del cien por ciento (100%).

Las sanciones por los ilícitos descritos en este artículo, procederán aún en los casos en que no nazca la obligación tributaria o que generándose la misma sea en una cantidad menor a la que correspondía anticipar, de conformidad con la normativa vigente.

Pagos a cuenta

Los pagos a cuenta son expresamente regulados en el artículo 43 del Código Orgánico Tributario (2020), en los siguientes términos:

Artículo 43. Los pagos a cuenta deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley.

En los impuestos que se determinen sobre la base de declaraciones juradas, la cuantía del pago a cuenta se fijará considerando la norma que establezca la ley del respectivo tributo.

Este artículo brinda el marco legal de los pagos anticipados de los tributos, haciéndolos exigibles antes de la fecha normal, guarda relación con los anticipos de ISLR, ya que es el pago el medio de extinción por excelencia de la obligación tributaria contraída por el contribuyente.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISLR)

Hecho imponible del ISLR

El artículo 1 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISLR) detalla cuál es el hecho imponible de este impuesto, en los siguientes términos, “Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta ley”.

Contribuyentes del ISLR

El mismo artículo 1 de la Ley del ISLR define quienes son los contribuyentes del impuesto:

Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela.

Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuirles a dicho establecimiento permanente o base fija.

Naturaleza del ISLR

El Artículo 2 de la ley de ISLR establece que se considera impuesto sobre la renta:

Al que grava la totalidad de la renta o los elementos de renta, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, y los impuestos sobre los sueldos y salarios, así como los impuestos sobre las plusvalías. En caso de duda, la Administración Tributaria deberá determinar la naturaleza del impuesto acreditable.

Renta Neta

El artículo 4 de la Ley de ISLR define los enriquecimientos netos como:

los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial, del ajuste por inflación previsto en esta Ley. A los fines de la determinación del enriquecimiento neto de fuente extranjera se aplicarán las normas de la presente Ley, determinantes de los ingresos, costos y deducciones de los enriquecimientos de fuente territorial.

Base imponible del ISLR

La determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto será de acuerdo al artículo 4 de la ley del ISLR: “El resultado de sumar el enriquecimiento neto de fuente territorial al enriquecimiento neto de fuente extraterritorial. No se admitirá la imputación de pérdidas de fuente extraterritorial al enriquecimiento o pérdida de fuente territorial”.

Declaración estimada de ISLR para contribuyentes ordinarios

El anticipo de ISLR se encuentra contemplado en el artículo 80 de la ley de ISLR; al respecto el artículo citado establece lo siguiente:

El Ejecutivo Nacional podrá ordenar que ciertas categorías de contribuyentes, que dentro del año inmediatamente anterior al ejercicio en

curso, hayan obtenido enriquecimientos neto superiores a mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T), presenten declaración estimada de sus enriquecimientos correspondientes al año gravable en curso, a los fines de la determinación y pago de anticipo de impuesto, todo de conformidad con las normas, condiciones, plazos y formas que establezca el Reglamento.

Igualmente podrá acordar, que el anticipo de impuesto a que se refiere este artículo se determine tomando como base los datos de la declaración definitiva de los ejercicios anteriores y que los pagos se efectúen en la forma, condiciones y plazos que establezca el Reglamento. En este caso podrá prescindirse de la presentación de la declaración estimada”.

En este orden de ideas, el Reglamento del ISLR (2003), en su artículo 156 refleja la base imponible que deben considerar los contribuyentes obligados a presentar la declaración estimada de rentas, estableciendo:

Deberán determinar y pagar el anticipo de impuestos correspondiente al año gravable en curso, sobre la base del ochenta por ciento (80%) del enriquecimiento global neto correspondiente al año inmediatamente anterior. Igual obligación tendrán los contribuyentes en referencia que hubiesen obtenido enriquecimientos superiores a mil unidades (1.000 U.T.), cuando su ejercicio inmediatamente anterior haya sido menor de un año.

En cuanto al pago del tributo, el reglamento en su artículo 164 refleja:

Del anticipo de impuesto a pagar que resulte, solo se pagara el setenta y cinco por ciento (75%) del monto del impuesto resultante a partir del sexto mes posterior al cierre del ejercicio y hasta seis (6) porciones de iguales montos, mensuales y consecutivos mediante la planilla de pago autorizada y vigente por la Administración Tributaria o mediante los medios de pago autorizados por la Administración tributaria. En caso que las porciones no sean exactas, a diferencia se incluirá en la primera porción.

En cuanto a la presentación de la declaración estimada, de acuerdo con lo establecido en la Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0063 publicada en la

Gaceta Oficial Nro. 37.877 del 11 de febrero de 2004, en su artículo 1 “los sujetos pasivos deberán presentar la declaración anticipada dentro de la segunda quincena del sexto mes posterior al cierre del ejercicio”.

Importante destacar que la estimada de impuesto al que hace referencia la ley de ISLR, se aplica solo a los contribuyentes ordinarios, ya que se exceptúan de este cumplimiento, los sujetos pasivos calificados como especiales, debido al Régimen quincenal de anticipos del Impuesto Sobre la Renta, establecido en Gaceta Oficial en agosto de 2018.

Decreto Constituyente sobre el Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta (2018)

El Decreto Constituyente sobre el Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta fue publicado en la Gaceta Oficial N.º 6.396 Extraordinario del 21 de agosto de 2018. Mediante este Decreto Constituyente se estableció un Régimen Temporal de Pago de Anticipo del IVA e ISLR para los Sujetos Pasivos Calificados como Especiales que se dediquen a realizar actividad económica distinta de la explotación de minas, hidrocarburos y de actividades conexas, y no sean perceptores de regalías derivadas de dichas explotaciones.

Determinación de los anticipos de ISLR

Conforme el artículo 1 del referido Decreto Constituyente:

Los anticipos de impuestos a que se refiere este Decreto Constituyente, se determinan, para el Impuesto sobre la Renta, los ingresos brutos producto de las ventas de bienes y prestaciones de servicios, obtenidos del periodo de imposición del mes anterior dentro del Territorio Nacional.

Límites para el pago del anticipo del pago del ISLR

El artículo 6 del Decreto Constituyente, regula los límites mínimo y máximo, del anticipo de pago del impuesto:

Artículo 6°. El anticipo del pago de impuesto sobre la renta previsto en este Decreto Constituyente, estará comprendido entre un límite mínimo de cero coma cinco por ciento (0,5%) y un máximo de dos por ciento (2%). El Ejecutivo Nacional podrá establecer alícuotas distintas, pero no podrá exceder de los límites previstos en este artículo.

Este anticipo se calculará sobre la base de los ingresos brutos obtenidos del periodo de imposición anterior en materia del impuesto al valor agregado, multiplicado por el porcentaje fijado.

En el caso de las instituciones financieras, sector bancario, seguros y reaseguros, la base de cálculo del anticipo que se refiere este artículo, se calculará sobre los ingresos brutos obtenidos del día inmediatamente anterior, multiplicado por el porcentaje fijado.

Importante resaltar que en discrepancia con el hecho imponible del ISLR el cual de acuerdo a la ley de ISLR es el enriquecimiento neto anual y disponible en el ejercicio fiscal, los anticipos de ISLR definidos en este Decreto Constituyente se calculan sobre la base de los ingresos brutos declarados en el IVA, lo cual puede resultar incongruente en vista de la naturaleza de ambos tributos.

Declaración y el pago del anticipo de ISLR

La declaración del anticipo previsto en el Decreto Constituyente, se regula en el artículo 7 *eiusdem*, de la siguiente manera:

Artículo 7°. Los sujetos pasivos calificados como especiales, deben declarar y pagar el anticipo de los impuestos previstos en este Decreto Constituyente, conforme a las siguientes reglas:

1. Cada día, los anticipos recaen sobre los ingresos brutos obtenidos de los contribuyentes.

2. La declaración y pago de los anticipos previstos en este Decreto Constituyente, debe efectuarse, en el lugar, forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria Nacional mediante Providencia Administrativa de carácter general.

Actualmente dichos anticipos los realizan los contribuyentes especiales de manera quincenal, según el último dígito del número de Registro Único de información Fiscal (R.I.F) y en las fechas de vencimiento del calendario de sujetos especiales que establezca la Providencia Administrativa, emitida anualmente por el del Ministerio de Economía, Finanzas y Comercio Exterior.

Alícuota del anticipo

El Decreto establece un régimen de anticipo de ISLR en los siguientes términos:

Artículo 8°. El porcentaje de los anticipos del Impuesto sobre la Renta previsto en este Decreto Constituyente, se fijará:

1. Para las instituciones financieras, sector bancario y de seguros en dos por ciento (2 %).
2. Para el resto de los contribuyentes en uno por ciento (1%).

Deducibilidad de los anticipos de ISLR

La relación entre el anticipo y el monto correspondiente a la declaración definitiva se regula en el artículo 9, en los siguientes términos:

Artículo 9: Los anticipos previstos en este Decreto Constituyente, serán deducibles en la declaración definitiva de Rentas e Impuesto al Valor Agregado, las cuales se regirán por el régimen ordinario previsto en la normativa que aplica a cada materia.

Al final del ejercicio económico los contribuyentes especiales pueden deducir lo pagado por concepto de anticipo de la declaración final de ISLR.

Sanción por el incumplimiento de la declaración y pago de los anticipos de ISLR

El artículo 13 del Decreto Constituyente, dispone expresamente que el “incumplimiento de las obligaciones establecidas en este Decreto Constituyente, será sancionado de conformidad con el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario”.

Suspensión temporal de las disposiciones sobre anticipos en la Ley

Estas disposiciones del Decreto Constituyente, son de aplicación preferente en relación a lo dispuesto en la Ley de ISLR, conforme lo indica el artículo 15, de la siguiente manera:

Artículo 15. A los solos efectos de los sujetos pasivos calificados como especiales, el Régimen establecido en este Decreto Constituyente tiene carácter temporal y sustituirá las disposiciones de anticipos contenidas en el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, mientras se encuentre vigente este Decreto. Igualmente, se suspende la vigencia del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

De acuerdo a lo establecido en este artículo los contribuyentes especiales a partir del primero de septiembre de 2018, ya no están sometidos a los anticipos establecidos en la Ley de ISLR, sino por el contrario deben cumplir con lo establecido en este Decreto.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLOGICO

Para Arias (2006) “la metodología del proyecto incluye el tipo o tipos de investigación, las técnicas y los instrumentos que serán utilizados para llevar a cabo la indagación. Es el ‘cómo’ se realizará el estudio para responder al problema planteado”. (p. 110). En el marco metodológico de la investigación se establece ¿cómo se obtendrá el conocimiento?, por ello contiene el conjunto de técnicas y procedimientos que se llevarán a cabo para obtener los datos, mediante el diseño de una estrategia y un plan de acción enmarcado en un cronograma.

Enfoque de la investigación

La presente investigación tiene un enfoque de tipo cuantitativo, según Hernández, Fernández y Baptista (2014) explican sobre el enfoque cuantitativo que “usa la recolección de datos para probar hipótesis, con base en la medición numérica y el análisis estadístico, para establecer patrones de comportamiento y probar teorías” (p. 4); en conclusión, el presente estudio busca por medio de modelos estadísticos descriptivos analizar el cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por los contribuyentes especiales. Caso: Contribuyentes del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

Tipo de investigación

Arias (2006) señala que “en esta sección se indica el tipo de investigación según el nivel o grado de profundidad con el que se realizará el estudio. En este sentido, la investigación podrá ser exploratoria, descriptiva o explicativa. En cualquiera de los casos es recomendable justificar el nivel adoptado” (p.110)

La presente investigación a desarrollar es descriptiva. Según Hernández, Fernández y Baptista (2014) los “estudios descriptivos buscan especificar propiedades y características importantes de cualquier fenómeno que se analice. Describe tendencias de un grupo o población.” (p. 92). Igualmente, Arias (2006) expresa que “La investigación descriptiva consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los

resultados de este tipo de investigación se ubican en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos se refiere” (p. 24).

La investigación descriptiva analiza las características de una población. Considerando el objetivo general de esta investigación, lo que se pretende es analizar el cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por los contribuyentes especiales. Caso: Contribuyentes del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

Diseño de la investigación

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

De acuerdo al origen de los datos, esta investigación es de campo. En este sentido, Arias (2006) define la investigación de campo como:

Aquella que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios), sin manipular o controlar variable alguna, es decir, el investigador obtiene la información, pero no altera las condiciones existentes (p. 31).

La presente investigación se define como descriptiva de campo, ya que se desea describir, los componentes principales del cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por parte los contribuyentes especiales, mediante la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, que en este caso son los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida. Partiendo de la observación y posteriormente se aplicará el cuestionario para obtener la información necesaria dentro de la investigación.

Unidades de estudio

Población

Según Arias (2006) la población, o población objetivo, se define como “un conjunto finito o infinito de elementos con características comunes para los cuales serán extensivas las conclusiones de la investigación. Ésta queda delimitada por el problema y por los objetivos del estudio” (pp. 81).

La población se convierte en el foco principal de la investigación, tal como lo menciona el autor en la definición anterior, la población queda delimitada por los objetivos del estudio, en el caso de esta investigación la población está conformada por los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida. El total de contribuyentes especiales activos con domicilio fiscal el Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida es de 3.000 para diciembre del año 2022, según información suministrada verbalmente por funcionarios del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), Región Los Andes, Estado Mérida.

Muestra

La muestra, tal como lo expresa Arias (2006):

es el subconjunto representativo y finito que se extrae de la población, En este sentido, una muestra representativa es aquella que por su tamaño y características similares a las del conjunto, permite hacer inferencias o generalizar los resultados al resto de la población con un margen de error conocido (p. 83).

Debido a que es poco factible estudiar a toda la población seleccionada para la investigación, es necesario obtener una muestra, la importancia de seleccionar una buena muestra radica en que este subconjunto debe ser un reflejo fiel del conjunto, para que las conclusiones adquiridas sean generalizadas a toda la población.

Para seleccionar la muestra se utiliza un procedimiento de muestreo, según Arias (2006), “existen dos tipos básicos de muestreo: probabilístico o aleatorio y no probabilístico” (p. 83). La investigación a desarrollar utilizará un muestreo de tipo probabilístico. Hernández, Fernández y Baptista (2014), señalan que:

En las muestras probabilísticas todos los elementos de la población tienen la misma posibilidad de ser escogidos para la muestra y se obtienen definiendo las características de la población y el tamaño de la muestra, y por medio de una selección aleatoria o mecánica de las unidades de muestreo/análisis (p.175).

Variables

Según la definición de Hernández, Fernández y Baptista (2014), “una variable es una propiedad que puede fluctuar y cuya variación es susceptible de medirse u observarse” (p. 105). Según su función en una relación causal, las variables se clasifican en: las variables independientes (causa) y las variables dependientes (efecto). La variable independiente representa de acuerdo a Arias (2006) “las causas que generan y explican los cambios en la variable dependiente. En los diseños experimentales la variable independiente es el tratamiento que se aplica y manipula en el grupo experimental” (p. 59). La variable independiente que conforma la investigación son los factores que afectan el cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por parte de los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Mérida.

La variable dependiente, según Arias (2006) “son aquellas que se modifican por acción de la variable independiente. Constituyen los efectos o consecuencias que se miden y que dan origen a los resultados de la investigación. Ejemplo: el peso corporal de los integrantes del grupo o muestra” (p. 59). Los cambios que se presenten en esta variable son registrados como parte elemental de los resultados de la investigación. La variable dependiente de esta investigación, es cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por parte de los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida. Las variables independientes son: El marco jurídico que rige el anticipo ISLR, calendario de contribuyentes especiales.

Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Arias (2006) explique que

Una vez efectuada la operacionalización de las variables y definidos los indicadores, es hora de seleccionar las técnicas e instrumentos de recolección de datos pertinentes para verificar las hipótesis o responder las interrogantes formuladas. Todo en correspondencia con el problema, los objetivos y el diseño de investigación (p. 67).

En este orden de idea de acuerdo a lo señalado por Arias (2006) “se entenderá por técnica, el procedimiento o forma particular de obtener datos o información” (p. 67). Ahora bien, la aplicación de una técnica nos conduce a obtener información, la cual se debe almacenar, para posteriormente ser procesada, analizada e interpretada, en dicho soporte donde se guarda la información se le denomina instrumento.

Para Arias (2006) “un instrumento de recolección de datos es cualquier recurso, dispositivo o formato (en papel o digital), que se utiliza para obtener, registrar o almacenar información” (p. 67). La técnica para la recolección de datos utilizada en la investigación es el cuestionario. Arias (2006), definen el cuestionario como “la modalidad de encuesta que se realiza de forma escrita mediante un instrumento o formato en papel contentivo de una serie de preguntas. Se le denomina cuestionario auto-administrado porque debe ser llenado por el encuestado, sin intervención del encuestador” (p. 74).

Tal como expresa Arias (2006) “las preguntas de un cuestionario no se inventan a capricho. Éstas deben tener una correspondencia con los objetivos específicos de la investigación. Además, son producto de la operacionalización de las variables y de la definición de los indicadores” (p. 75).

El cuestionario mostrado en esta investigación es de preguntas cerradas, ya que se establecieron previamente las opciones de repuestas a elegir por el encuestado, contiene respuestas de tipo dicotómicas y de selección simple, de igual manera se anexa una hoja de presentación, explicando el objetivo de estudio y las instrucciones para completar el cuestionario. El mismo fue entregado a los administradores de los contribuyentes especiales que conforman la muestra de la investigación de dos maneras: una de forma impresa y la otra mediante la web a través del uso del correo electrónico

Para las técnicas de análisis y presentación de los resultados se utilizaron los cuadros y gráficos circulares.

Validez del cuestionario

Partiendo de la explicación de Arias (2006) “La validez del cuestionario significa que las preguntas o *ítems* deben tener una correspondencia directa con los objetivos de la investigación. Es decir, las interrogantes consultarán sólo aquello que se pretende conocer o medir” (p.79).

La confiabilidad de un instrumento la define Hernández, Fernández y Baptista (2014) como el “grado en que un instrumento produce resultados consistentes y coherentes. (p. 200). En cuanto a la relación entre la confiabilidad y validez:

Hernández, Fernández y Baptista (2014) expresan que “un instrumento de medición puede ser confiable, pero no necesariamente válido (un aparato, por ejemplo, quizá sea consistente en los resultados que produce, pero puede no medir lo que pretende). Por ello es requisito que el instrumento de medición demuestre ser confiable y válido. De no ser así, los resultados de la investigación no deben tomarse en serio” (pp. 204). En tal sentido, para el caso de esta investigación la validez del instrumento se determinó mediante el juicio de expertos, a tales efectos, Hernández, Fernández y Baptista (2014) definen la validez de expertos como el “grado en que un instrumento realmente mide la variable de interés, de acuerdo con expertos en el tema” (p. 204).

Para ello se realizó entrega de una matriz de validación a tres (3) expertos en el área tributaria, los ítems a evaluar en el cuestionario fueron la redacción, pertinencia y la relevancia de cada una de las preguntas presentadas, tomando en cuenta la operacionalización de las variables y el planteamiento del problema de la investigación.

Una vez obtenida la evaluación de los expertos, se realizó la reestructuración respectiva al cuestionario, se produjo la versión definitiva del mismo.

Plan de trabajo

El plan de la investigación es el conjunto de etapas propuestas al desarrollo de la investigación.

La primera etapa de la investigación consistió en definir el planteamiento del

problema, realizando una descripción de la situación sobre la cual se realizó el estudio, definiendo concretamente que es lo que se va a investigar.

La segunda etapa de la investigación consistió, en realizar la revisión de la literatura, para la cual se ejecutó una búsqueda de las teorías y conocimientos existentes sobre el tema a investigar, para ello se utilizaron investigaciones anteriores que hacen referencia al tema en estudio, textos y normas legales, sustentándolo en referencias bibliográficas, se procedió a la extracción y recopilación de cada fuente consultada, por último, con la información obtenida más los aportes propios derivados del análisis, se plasmó el marco teórico, que incluye tanto las bases teóricas de la investigación, como las bases normativas sobre el cual se sustenta el tributo en nuestro país.

En la tercera etapa se realizó la definición de los objetivos tanto el general como los específicos, los cuales nos permiten expresar lo que se aspira saber del tema en estudio, posteriormente se efectuó la definición del sistema de variables mediante cuadro de operacionalización, definiendo según el objetivo, la variable, la dimensión el indicador y el instrumento a usar para medir dicha variable.

La cuarta parte de la investigación estuvo relacionada con el marco metodológico, en el que se definió el tipo de investigación a desarrollar, la técnica e instrumento para recolectar los datos necesarios para llevar a cabo la investigación y la definición también de la población y muestra sobre la cual será aplicado el instrumento de recolección de datos. En la quinta fase se realizó el instrumento de recolección de datos, en este caso fue un cuestionario.

Una vez obtenidos los resultados, se procedió a su interpretación y relación con lo investigado como antecedentes teóricos, para ello se realizó una presentación grafica de los resultados anexando a cada uno su respectivo análisis.

Es importante acotar que en cada etapa del desarrollo de la investigación se iban presentando informes al tutor con el respectivo desarrollo de la investigación, a fin de que el mismo realizara las correcciones que considerara pertinentes.

Posteriormente se hizo entrega al tutor de un informe preliminar de la investigación para su respectiva evaluación, una vez realizada las correcciones respectivas se procedió a elaborar el presente trabajo final.

Objetivos y variables

A continuación, se presenta un cuadro en el que se integran los objetivos y las variables:

Cuadro 14: Objetivos y variables

Objetivo específico	Variable	Dimensión	Indicador	Instrumento	Ítem
Definir los aspectos que permiten el cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por parte de los contribuyentes. Caso: contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.	Marco jurídico que rige el anticipo ISLR. El Decreto Constituyente sobre el régimen temporal de pago de Anticipo Del Impuesto Al Valor Agregado e Impuesto Sobre La Renta	Aspectos que condicionan el Cumplimiento del régimen de anticipos.	Normativa tributaria referente a los anticipos quincenales de ISLR. Hecho Imponible, Base Imponible, Alícuota, Plazos para enterar el impuesto.	Cuestionario	3,4,5,8,9,10
Determinar el impacto económico de los anticipos de ISLR para los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.	Indicadores que sirven para conocer la situación actual de los contribuyentes. Efecto que genera el pago de los anticipos de ISLR sobre la liquidez en las organizaciones.	Impacto económico de los anticipos de ISLR para los contribuyentes especiales.	Recursos económicos Financiamiento o Liquidez. Flujo de caja.	Cuestionario	11,12,13,14
Estudiar la incidencia de la declaración del IVA con el régimen de anticipos del ISLR.	Código Orgánico Tributario. Ley del IVA	Obligación tributaria. Cumplimiento del calendario de contribuyentes especiales	-Facturación -Declaración de IVA. Ilícitos Tributarios -Multas y Sanciones. (incumplimiento de la declaración de IVA) Evasión de ventas.	Cuestionario	1,2,6,7,15,16,17

Fuente: elaboración propia

CAPÍTULO IV

RESULTADOS Y ANÁLISIS

1.- Método de facturación utiliza para reflejar las ventas

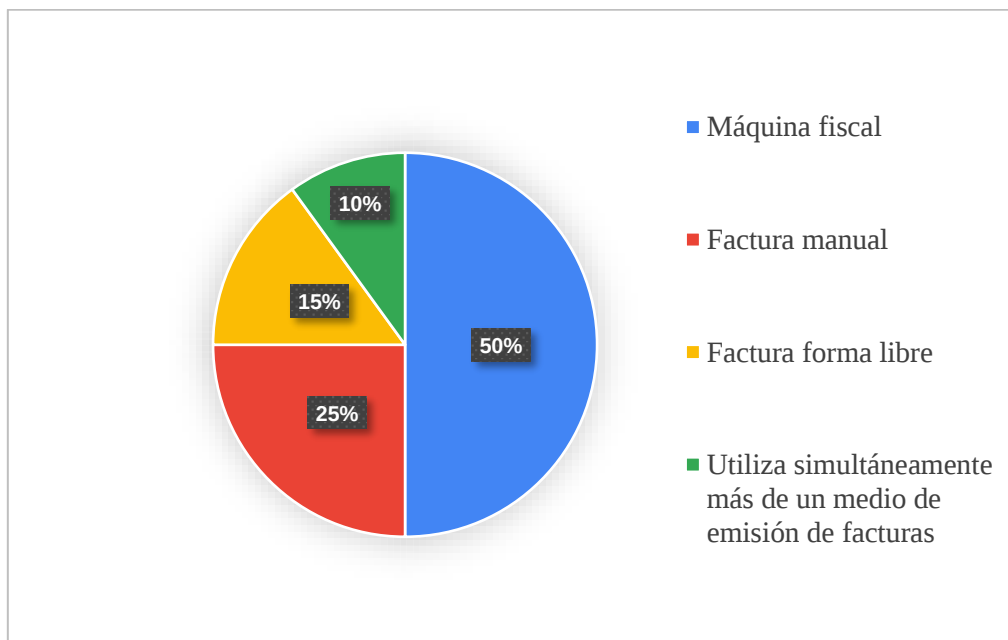
Este ítem permitió determinar el método de facturación que utilizan los contribuyentes para reflejar las ventas:

Cuadro 15: Método de facturación de los contribuyentes

Opciones	Frecuencia	%
a) Máquina fiscal	10	50%
b) Factura manual	5	25%
Factura forma libre	3	15%
Utiliza simultáneamente más de un medio de emisión		
d) de facturas	2	10%
Total	20	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 1: Método de facturación de los contribuyentes



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023).

Análisis

La Providencia Administrativa Nro. 0071 dictada por el SENIAT, publicada en la Gaceta Oficial Nro. 39.795 del 08 de noviembre de 2011. Establecen tres medios de emisión de facturas:

1. Formatos elaborados por imprentas autorizadas.
2. Formas libres elaboradas por imprentas autorizadas.
3. Máquinas Fiscales.

El uso de los distintos tipos de medios de facturación va a depender de la actividad económica que realice el contribuyente:

Los sujetos especiales que representan el 50% de los encuestados utilizan la máquina fiscal como medio de facturación en las ventas, debido a su actividad comercial y siguiendo lo establecido en la Providencia 0071, existen algunos contribuyentes que están sometidos al uso exclusivo de la máquina fiscal como medio de facturación.

Por su parte el 25% de los contribuyentes utilizan la factura manual o formatos (preimpresos), como medios para reflejar sus ventas. Un 15% de los encuestados utilizan facturas formas libres y un 10% utiliza simultáneamente más de un medio de facturación, en este apartado podemos encontrar aquellos sujetos especiales que usan máquina fiscal, y que a su vez pueden utilizar los formatos (preimpresos) solo en los casos de excepción previstos en la providencia 0071, por ejemplo, en caso de falla eléctrica, utilizarían los factureros manuales como registro de sus ventas.

Es importante destacar que los encuestados cumplen con el deber formal establecido en el artículo 155 de COT, referente a “emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos”.

2.- Formas de llevar a cabo el registro diario de las ventas

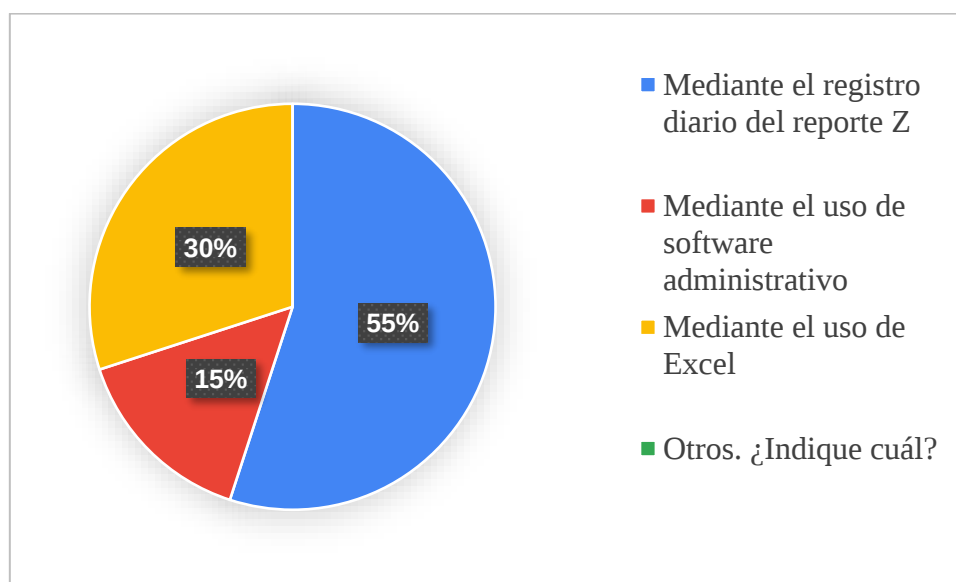
La respuesta a esta pregunta permitió conocer la forma en que las empresas llevan el registro diario de sus ventas.

Cuadro 16: Registro diario de las ventas

Opciones		Frecuencia	%
a)	Mediante el registro diario del reporte Z	11	55%
b)	Mediante el uso de software administrativo	3	15%
c)	Mediante el uso de Excel	6	30%
d)	Otros. ¿Indique cuál?	0	0%
Total		20	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 2: Formas de llevar a cabo el registro diario de las ventas



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

De acuerdo a los resultados de la encuesta, gran parte de los contribuyentes utiliza la máquina fiscal como medio de facturación, es por ello que para reflejar sus ventas el 55% de los sujetos pasivos especiales, utiliza el Reporte Z como medio de registro de las operaciones diarias.

Un 30% lleva el registro de sus ventas utilizando Excel, siendo esta una herramienta fácil de usar y sus múltiples funciones permiten llevar un control detallado de las ventas de la empresa. Por su parte un 15% de los contribuyentes utiliza el

software administrativo para llevar el registro de las ventas, siendo uno de los más utilizados el *Premium Soft*, ya que este *software* permite la gestión y el control de todas las operaciones de la empresa, mostrando un resumen diario de las ventas realizadas.

Es importante que exista por parte de las empresas un registro de sus ventas, esto les ayuda a determinar diariamente los ingresos al negocio producto de su actividad económica, además les permite conocer lo que le corresponde pagar por anticipo de ISLR, aplicando el 1% a las ventas realizadas, con esta información las empresas pueden ir apartando el dinero para cumplir con la obligación tributaria, y en caso de no apartar el dinero, por lo menos tendrán noción de lo que le concierne pagar por concepto de anticipo ISLR en cada quincena.

3.- Conocimiento sobre el anticipo de impuestos

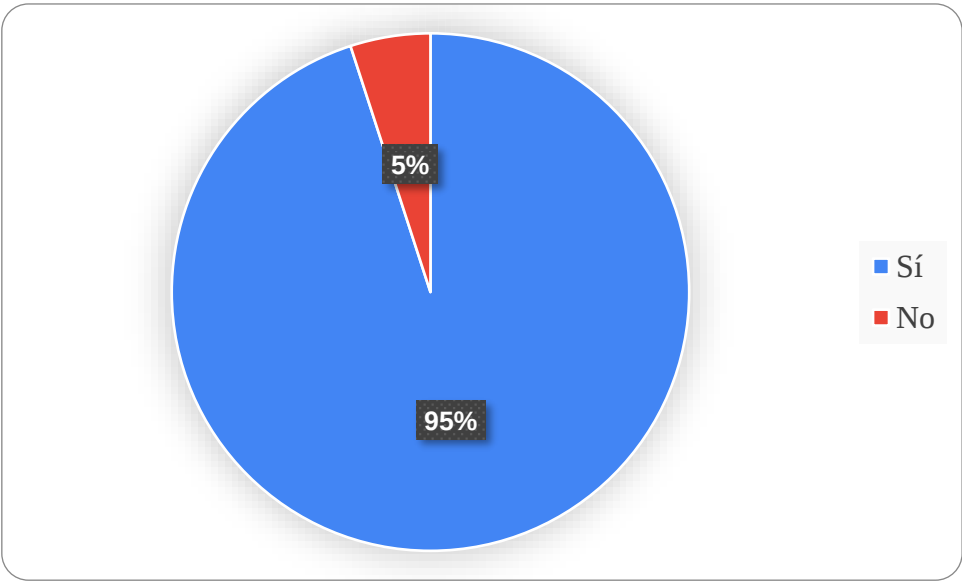
Este ítem permitió determinar si los contribuyentes encuestados tienen conocimiento sobre lo que son los anticipos de impuestos:

Cuadro 17: Conocimiento sobre los anticipos de impuestos

Opciones		Frecuencia	%
a)	Sí	19	95%
b)	No	1	5%
Total		20	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 3: Conocimiento sobre los anticipos de impuestos



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

Un 95% de los contribuyentes encuestados tiene conocimiento sobre los anticipos de impuestos, y es que esta modalidad de anticipos lo viene implementado la Administración Tributaria desde el año 1942, cuando se promulgó la primera Ley de Impuesto Sobre la Renta venezolana, pues se creó un mecanismo para asegurar al fisco la recaudación efectiva de este tributo a través de las retenciones de ISLR.

Otros medios de anticipos de impuestos existentes en nuestro país, lo podemos encontrar en la declaración estimada de ISLR, realizada por los contribuyentes ordinarios. A partir del año 2018 fue creado el anticipo de ISLR para los contribuyentes especiales, esta nueva forma de anticipo permitió que los contribuyentes principalmente los especiales, se familiarizaran más con este tipo de impuestos cobrados de manera anticipada.

Respecto del conocimiento que tienen los contribuyentes sobre los anticipos, son importantes para realizar el presente estudio, pues al relacionarse con esta forma de obligación tributaria, saben cómo afectan estos pagos su flujo de caja y que tipo de control interno deben utilizar dentro de las organizaciones para cumplir con su pago oportuno, además, de comprender que factores pueden impedir el cumplimiento de dicha obligación.

4.- Conocimiento sobre la base de cálculo para determinar el anticipo de ISLR

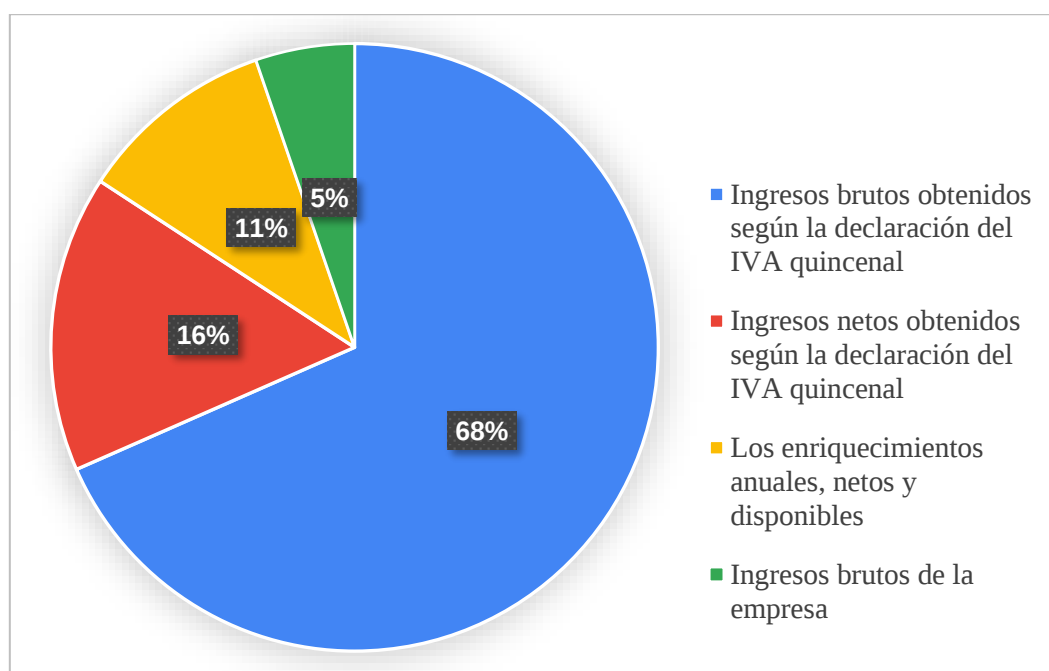
Este ítem permitió verificar si los contribuyentes tienen conocimiento sobre la base de cálculo que se utiliza para determinar los anticipos de ISLR.

Cuadro 18: Base de cálculo para determinar el anticipo de ISLR

	Opciones	Frecuencia	%
a)	Ingresos brutos obtenidos según la declaración del IVA quincenal	13	68,42%
b)	Ingresos netos obtenidos según la declaración del IVA quincenal	3	15,79%
c)	Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles	2	10,53%
d)	Ingresos brutos de la empresa	1	5,26%
	Total	19	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 4: Base de cálculo para determinar el anticipo de ISLR



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

En cuanto al conocimiento sobre la base de cálculo para determinar el anticipo de ISLR, un 68% de los encuestados respondió que dichos anticipos se aplican a los ingresos brutos obtenidos según la declaración quincenal del IVA, tal como lo especifica el artículo 1 del Decreto Constituyente sobre el Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta (2018), el cual especifica que el anticipo de ISLR se aplicará a “los ingresos brutos producto de las ventas de bienes y prestaciones de servicios”.

Por su parte un 16% respondió que la base de cálculo para determinar los anticipos de ISLR eran los ingresos netos obtenidos según la declaración del IVA quincenal, mientras que un 11% manifestó que eran los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, en este punto puede existir aun un poco de confusión por parte de los contribuyentes, este desconcierto se produce ya que la base de cálculo para determinar el ISLR son los enriquecimientos netos, según lo define el artículo 4 de la ley de ISLR como: “los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley”

Como las personas leen ISLR, podrían asumir que estos anticipos se aplican tomando en cuenta lo que establece la Ley de Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, estos anticipos se desligan de la ley en cuanto a su base de aplicación asumiendo los ingresos brutos y no los netos.

5.- Realización por la empresa de apartado del 1% por lo que corresponde al anticipo de ISLR

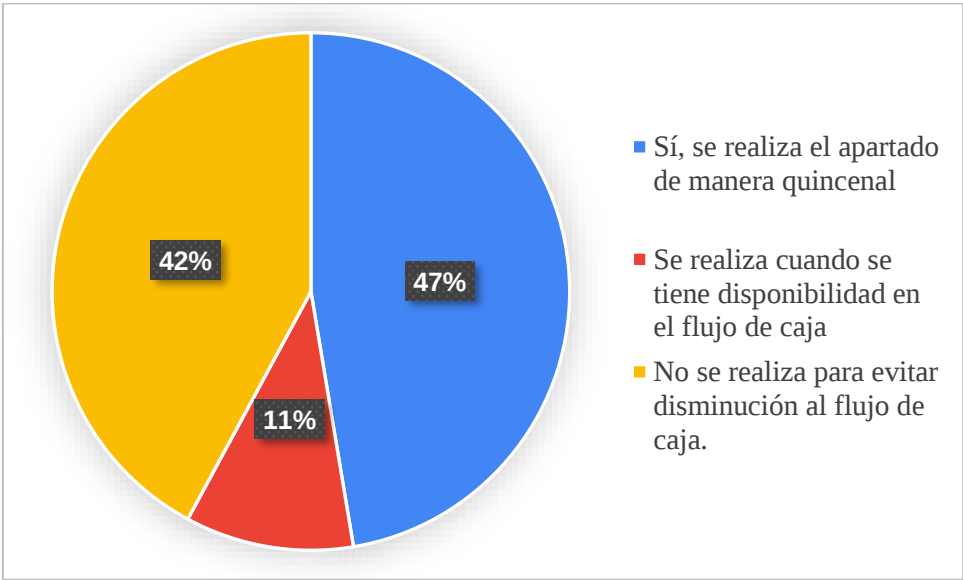
Este ítem permitió determinar si las empresas realizan un apartado de su flujo de caja, para usarlo posteriormente en el pago de la obligación tributaria.

Cuadro 19: Apartado del 1% por lo que corresponde al anticipo de ISLR

Opciones		Frecuencia	%
a)	Sí, se realiza el apartado de manera quincenal	9	47%
b)	Se realiza cuando se tiene disponibilidad en el flujo de caja	2	11%
c)	No se realiza para evitar disminución al flujo de caja.	8	42%
Total		19	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 5: Apartado del 1% por lo que corresponde al anticipo de ISLR



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

Un 47% de los contribuyentes sí realiza un apartado de manera quincenal de sus ventas, para tener dinero disponible en el momento que, según el calendario, le corresponda declarar y pagar el anticipo de ISLR, 11% de los encuestados realiza el anticipo solo cuando se tiene disponibilidad en el flujo de caja. Mientras tanto un 42% no realiza el apartado para evitar la disminución en el flujo de caja.

En este punto juega un poco la importancia que le brinde la administración de la empresa, a la planificación fiscal, por lo general, se tiende a dar importancia a otros temas como el pago de los proveedores por la reposición de inventario, dejando de lado el pago de los impuestos.

En caso de disponer del dinero para el pago del anticipo sin previsión o apartado alguno sino del flujo de caja de determinados días de ventas, puede afectar el pago de otros tributos, recordando que la fecha según calendario le corresponde declarar incluyen todas las obligaciones impositivas a las cuales se ven sometidos los contribuyentes especiales, representando esto una carga importante para su flujo de caja, por lo que ir realizando los apartados, garantiza que el contribuyente cuente con los fondos necesarios en la fecha que según calendario corresponda enterarlo a la Administración tributaria.

Podemos observar también, que existe un número considerable de los contribuyentes encuestados que, si realiza dicho apartado, por lo general son aquellos contribuyentes que declaran ventas altas, pues el monto de los anticipos resultaría elevado, por lo que prefieren hacer un apartado para evitar multas y/o sanciones por parte de la Administración Tributaria por el pago extemporáneo de los mismos.

6.- Momento de las declaraciones de IVA

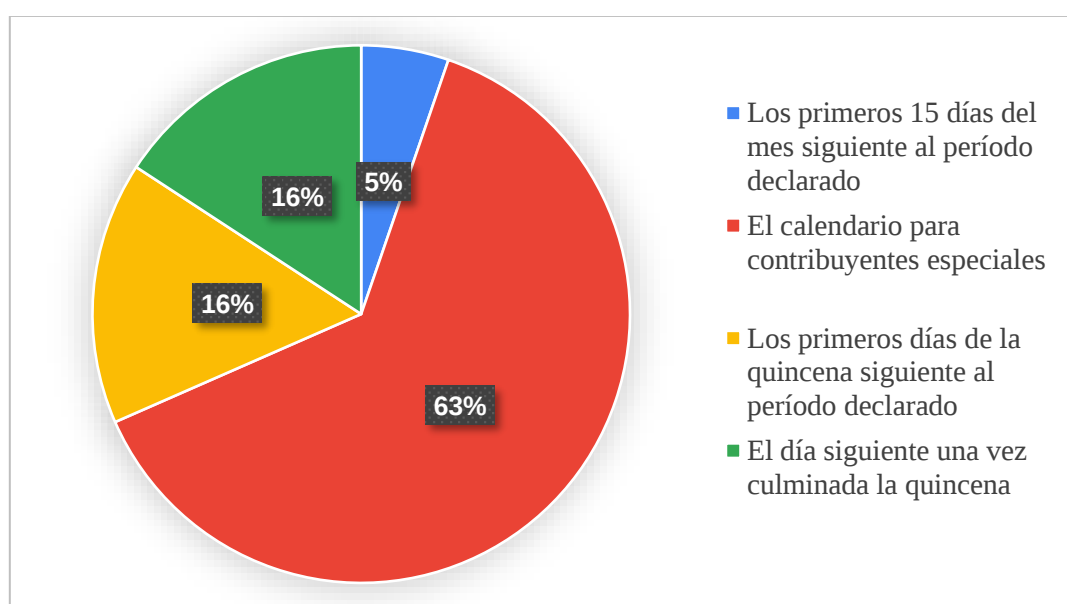
Este ítem permitió establecer en qué momento los contribuyentes realizan su declaración de IVA, y con ello observar si cumplen con lo establecido en el calendario de contribuyentes especiales:

Cuadro 20: Declaración de IVA

	Opciones	Frecuencia	%
a)	Los primeros 15 días del mes siguiente al período declarado	1	5%
b)	El calendario para contribuyentes especiales	12	63%
c)	Los primeros días de la quincena siguiente al período declarado	3	16%
d)	El día siguiente una vez culminada la quincena	3	16%
	Total	19	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 6: Momento de las declaraciones de IVA



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

Se aprecia que el 63% de los encuestados realizan la declaración de IVA dentro de los plazos establecidos en el calendario de sujetos pasivos especiales, que emite anualmente la Administración Tributaria. Por otro lado, un 16% realiza la declaración el día siguiente una vez culminada la quincena, otro 16% la realiza los primeros días de la quincena siguiente al período declarado.

Los resultados acá reflejados muestran que existe un cumplimiento en gran parte de los contribuyentes especiales con las fechas que de acuerdo al calendario les corresponde declarar, incluso existen contribuyentes que una vez finalizada la quincena

el día siguiente realizan la declaración, esto demuestra el compromiso de los contribuyentes en cuanto al cumplimiento del deber formal establecido en el artículo 155 del Código Orgánico Tributario (2020), referente a “presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan”.

El hecho de que se presente incluso antes de la fecha establecida en calendario, se hace para prever fallas que en ocasiones presenta el portal del SENIAT, o incluso en algunas ocasiones también los bancos, por lo que existen contadores que, previendo todas estas fallas externas, prefieren realizar la declaración antes, para que el contribuyente tenga un plazo adecuado para cumplir con el deber de cancelar los impuestos.

7.- Reflejo de las ventas realizadas durante la quincena en la declaración de IVA

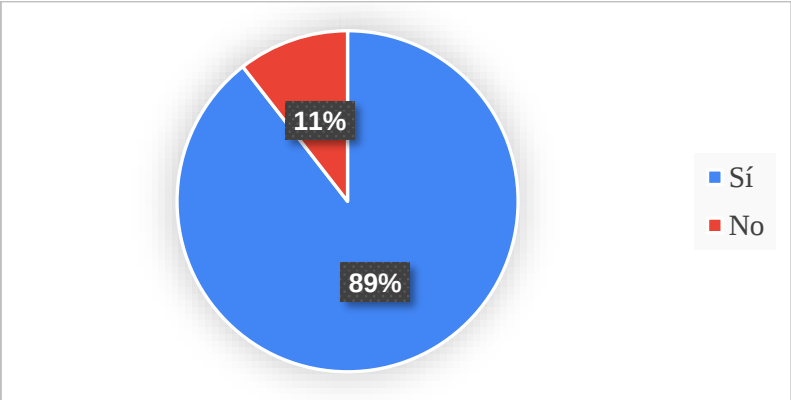
Este ítem permitió determinar si los contribuyentes declaran todas las ventas realizadas durante la quincena, o si por el contrario incurren en ilícitos tributarios, al no declarar todo lo percibido como ingreso.

Cuadro 21: Reflejo total de las ventas en la declaración de IVA

	Opciones	Frecuencia	%
a)	Sí	17	89%
b)	No	2	11%
	Total	19	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 7: Reflejo de las ventas realizadas durante la quincena en la declaración de IVA



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

Existe un 89% de las empresas que sí reflejan todas las ventas realizadas durante la quincena, sin embargo, existe un 11% que no refleja todas las ventas, acá pese a que la gran mayoría de los encuestados si declara la totalidad de sus ingresos, existe un número de contribuyentes que no lo realizan y esto puede traer multas y sanciones por parte de la Administración Tributaria.

El hecho de no declara todas las ventas realizadas durante la quincena, para los anticipos de ISLR significaría una disminución de la base imponible, por lo que el monto del anticipo a pagar sería mermado, también causaría una afectación sobre el IVA, ya que reduciría los débitos y por tanto su IVA a pagar sería menor. Además, existe una disminución de los ingresos y esto afecta también el ISLR dado que causaría una reducción de la utilidad, por ser considerado este acto de no declarar la totalidad de las ventas una medida de evasión de los impuestos por parte de los contribuyentes. La Administración tributaria a través del Código Orgánico Tributario, dispone de multas y sanciones a las cuales se pueden ver sometidos, los contribuyentes, entre las cuales encontramos las siguientes:

De acuerdo al artículo 103 del COT por presentar las declaraciones en forma incompleta o con un retraso inferior o igual a un (1) año. La multa será del equivalente a cien (100) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV.

Por su parte el artículo 101 del COT, refleja que por no emitir facturas u otros documentos obligatorios o emitirlos en un medio no autorizado por las normas tributarias, la sanción será: clausura de diez (10) días continuos de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito. Y la multa del equivalente a ciento cincuenta (150) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado BCV. Sin obviar la sanción por pena restrictiva de libertad, establecida en el artículo 118 de COT, en caso de que se compruebe una defraudación fiscal, por omitir hechos que incidan en la determinación de la obligación tributaria.

8.- Periodicidad de pago de los anticipos de ISLR

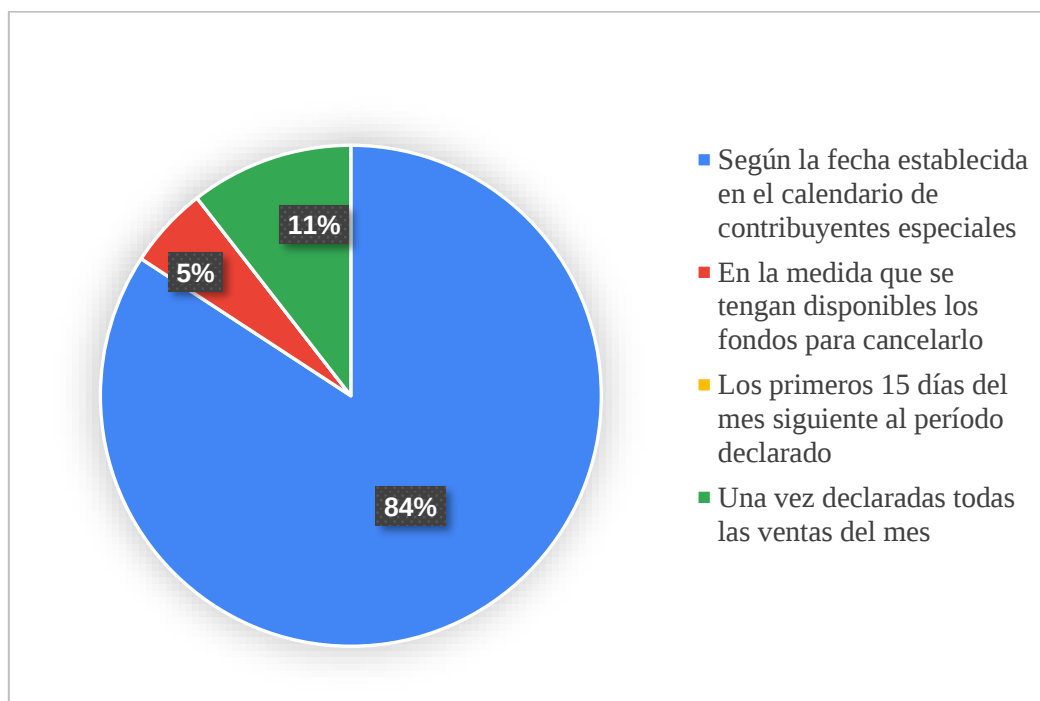
Este ítem permitió conocer el momento en que los contribuyentes pagan la obligación tributaria, determinando si cumplen con lo establecido en el calendario, o si por el contrario incurren en ilícitos materiales por incumplimiento o retraso en el pago de la obligación tributaria:

Cuadro 22: Periodo de pago de los anticipos de ISLR

	Opciones	Frecuencia	%
a)	Según la fecha establecida en el calendario de contribuyentes especiales	16	84%
b)	En la medida que se tengan disponibles los fondos para cancelarlo	1	5%
c)	Los primeros 15 días del mes siguiente al período declarado	0	0%
d)	Una vez declaradas todas las ventas del mes	2	11%
	Total	19	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 8: Periodicidad de pago de los anticipos de ISLR



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

De acuerdo a los resultados obtenidos, se observa que el 84% de los encuestados realiza el pago de los anticipos según lo establecido en el artículo 7 del Decreto Constituyente sobre el Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta (2018), refiriéndose que: “el pago de los anticipos previstos en este Decreto Constituyente, debe efectuarse, en el lugar, forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria Nacional mediante Providencia Administrativa de carácter general”, esto es según la fecha establecida en el calendario de contribuyentes especiales.

Por su parte, también se evidencia que existen contribuyentes que realizan el pago en el momento que tengan disponibles los fondos para cancelarlos, mientras otros contribuyentes que representan el 11% de los encuestados, realizan el pago una vez declaradas todas las ventas del mes. Es importante destacar que, pese a que no hay una omisión en pago de los anticipos, si existe retraso por parte de los contribuyentes para cumplir con la obligación tributaria, situación que puede ser sancionada por la Administración Tributaria de la siguiente manera: según el artículo 114 del Código Orgánico Tributario (2020), refleja que los incumplimientos relativos por incurrir en retraso del pago de anticipos serán sancionados: “con el cero coma cero cinco por ciento (0,05%) de los anticipos omitidos por cada día de retraso hasta un máximo del cien por ciento (100%)”.

9.- Sistema de control interno que posee la empresa en materia de anticipo de ISLR

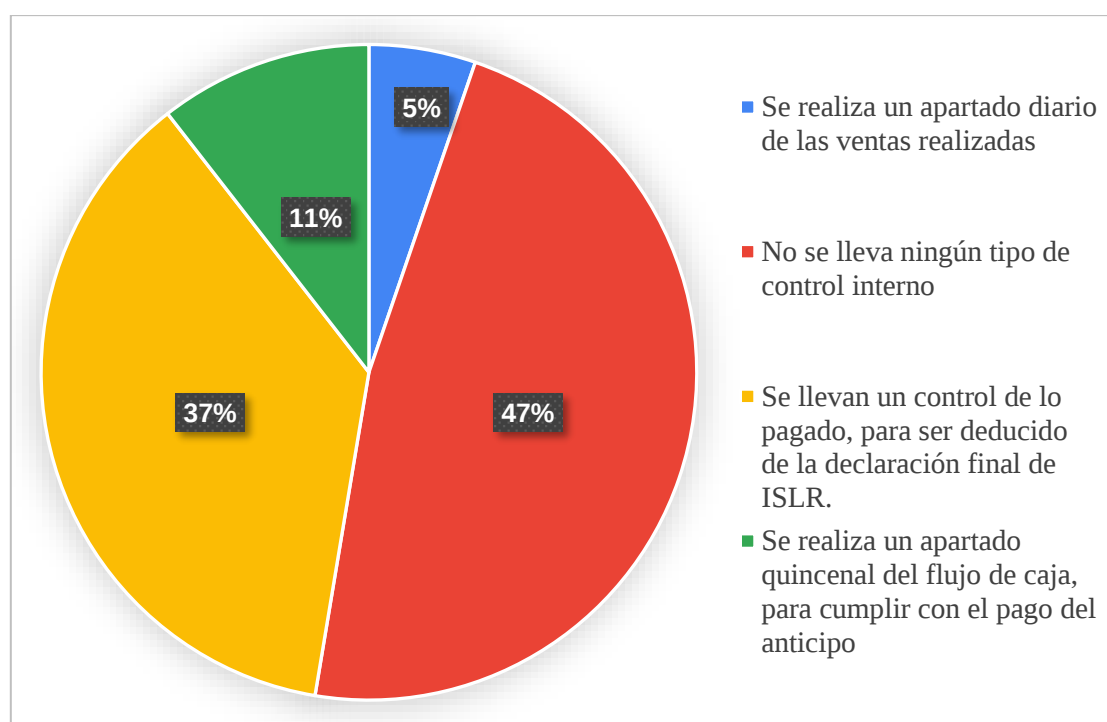
Este ítem permitió determinar si las empresas utilizan algún tipo de control interno en materia de anticipo de ISLR, lo cual también nos permitió conocer la importancia que brinda la administración de la empresa a la planificación fiscal.

Cuadro 23: Control interno que posee la empresa en materia de anticipo de ISLR

	Opciones	Frecuencia	%
a)	Se realiza un apartado diario de las ventas realizadas	1	5%
b)	No se lleva ningún tipo de control interno	9	47%
c)	Se llevan un control de lo pagado, para ser deducido de la declaración final de ISLR.	7	37%
d)	Se realiza un apartado quincenal del flujo de caja, para cumplir con el pago del anticipo	2	11%
	Total	19	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 9: Sistema de control interno que posee la empresa en materia de anticipo de ISLR



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

Como se observa en el gráfico, el 47% de los encuestados no llevan ningún tipo de control interno en materia de anticipo de ISLR, acá es importante resaltar la poca importancia que le prestan los contribuyentes especiales a una adecuada organización y administración fiscal en materia de anticipo de ISLR. Por su parte el 37% de los

encuestados solo lleva un control de lo pagado, para ser deducido de la declaración final de ISLR.

Es un poco preocupante que no exista un control interno respecto a los anticipos del ISLR, que pese a representar solo el 1% de las ventas, existe la posibilidad que en ocasiones la empresa no pueda cancelar dicho monto por ser elevado, situación que pudiera afectar a las empresas en caso de no tener un flujo de caja suficiente para cumplir con dicha obligación y tal contexto los lleve al retraso del cumplimiento de la obligación tributaria.

Por lo que, en este punto, consideramos importante que la empresa realice un apartado de las ventas, para asegurar el pago oportuno de la obligación tributaria.

No obstante, también se puede fijar que dentro de los contribuyentes existe un 11% de los encuestados que sí realiza un apartado quincenal del flujo de caja para cumplir con el pago del anticipo, mientras que solo un 5% realiza un apartado diario de las ventas realizadas.

10.- Deducción del anticipo de la declaración definitiva de rentas

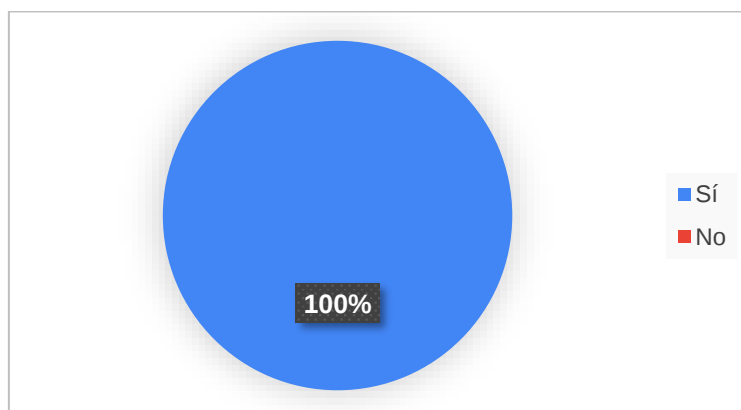
Este ítem permitió conocer si lo pagado por concepto de anticipo de ISLR, es usado por las empresas al final del ejercicio para ser deducido de la declaración final de ISLR.

Cuadro 24: Deducción del anticipo de ISLR

Opciones		Frecuencia	%
a)	Sí	19	100%
b)	No	0	0%
Total		19	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 10: Deducción del anticipo de la declaración definitiva de rentas



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

Según los resultados obtenidos, el 100% de los encuestados utilizan los anticipos para ser deducidos de la declaración final del ISLR.

De acuerdo al artículo 9 del Decreto Constituyente sobre el Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta (2018) “los anticipos previstos en este Decreto Constituyente, serán deducibles en la declaración definitiva de Rentas”.

Es correcto que las empresas utilicen lo anticipado para ser deducido de la obligación tributaria, pues es un pago que fueron realizando quincenalmente las organizaciones, cuyo fin es ir amortizando el pago final del ISLR, ya que el Decreto Constituyente respecto a los anticipos les otorga este beneficio a las organizaciones, debe ser aprovechado por los contribuyentes.

11.- Búsqueda de financiamiento para el pago del anticipo del Impuesto sobre la Renta

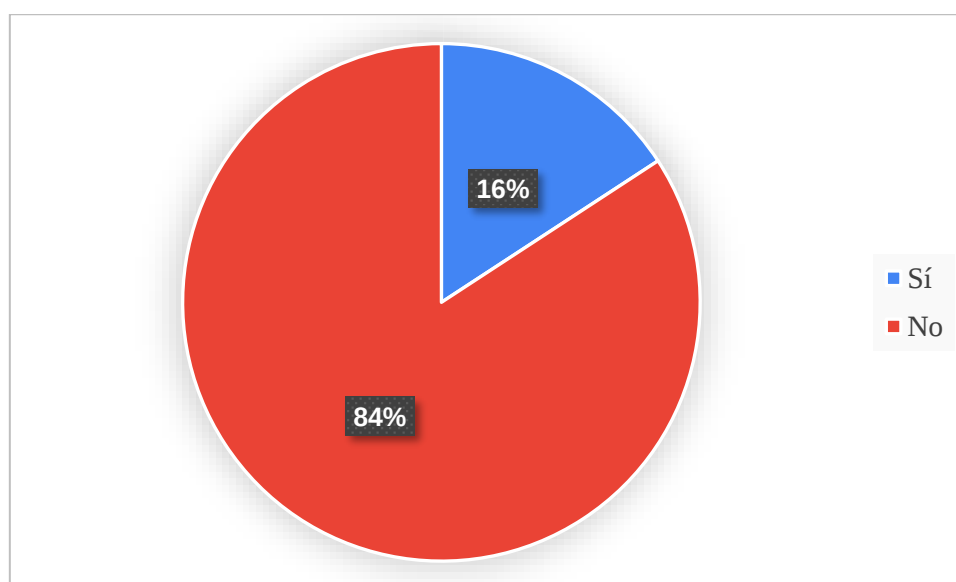
Este ítem permitió determinar si los contribuyentes encuestados necesitan buscar algún tipo de financiamiento externo, que le permita cumplir con la obligación tributaria:

Cuadro 25: Financiamiento para el pago del anticipo del Impuesto sobre la Renta

Opciones		Frecuencia	%
a)	Sí	3	16%
b)	No	16	84%
Total		19	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 11: Búsqueda de financiamiento para el pago del anticipo del Impuesto sobre la Renta



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023).

Análisis

Solo el 16% de los encuestados busca algún tipo de financiamiento externo para el pago del anticipo de ISLR, mientras que el 84% de los contribuyentes especiales no busca ningún tipo de financiamiento para realizar el pago de la obligación tributaria.

La búsqueda de financiamiento por parte de los sujetos especiales depende de dos aspectos que consideramos importantes que son: el volumen de ventas de las empresas y el sistema de cobro que utilizan, bien sea a crédito o al contado.

Al respecto de estos elementos se puede mencionar, respecto al volumen de ventas que mientras más alto sea, mayor va a ser la cantidad que corresponda pagar a la empresa

por concepto de anticipo de ISLR, por tanto, si los montos resultan elevados y la empresa no posee en el momento dado, el dinero para pagar la obligación tributaria, se puede ver en la necesidad de buscar fuentes de financiamiento.

Por su parte, también mencionamos acá el método de cobro de las empresas, ya que esto define el flujo de caja disponible, en el caso de la venta a crédito, la empresa declara las ventas en la planilla de IVA, lo que va a traer consigo el pago del anticipo, sin embargo, el hecho de que la empresa aún no haya cobrado lo correspondiente por la venta, puede ocasionar que recurra a fuentes de financiamiento para cancelar dicha obligación.

12.- Pago del anticipo del ISLR y liquidez al negocio

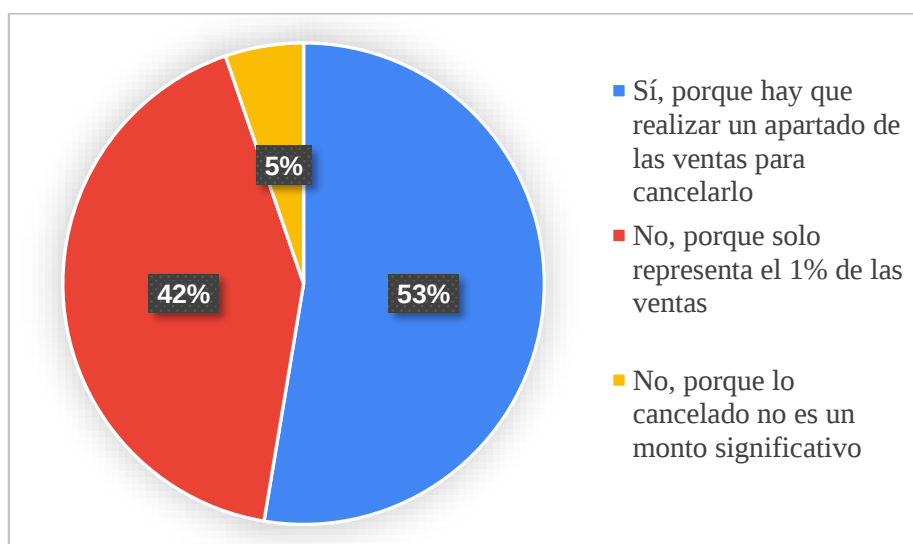
Con este ítem se pudo conocer cómo afecta el pago de los anticipos de ISLR la liquidez del negocio:

Cuadro 26: Pago del anticipo del ISLR y liquidez al negocio

	Opciones	Frecuencia	%
a)	Sí, porque hay que realizar un apartado de las ventas para cancelarlo	10	53%
b)	No, porque solo representa el 1% de las ventas	8	42%
c)	No, porque lo cancelado no es un monto significativo	1	5%
	Total	19	95%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 12: Pago del anticipo del ISLR y liquidez al negocio



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

Se puede apreciar que el 53% de los encuestados considera que el anticipo de ISLR si le resta liquidez al negocio, porque hay que realizar un apartado de las ventas para cancelarlos, los problemas de liquidez que pudieran afectar a la empresa, parte de la base de cálculo que se utiliza para gravar el anticipo de ISLR, ya que se usan los ingresos brutos producto de las ventas de bienes y prestaciones de servicios.

Sin embargo, para obtener dichos ingresos la empresa tuvo que realizar pago de proveedores, pago de personal, entre otros costos y gastos necesarios para generar sus ingresos, el hecho de que se aplique directamente la alícuota de los anticipos a las ventas, da un monto a cancelar considerable, que deben asumir quincenalmente los contribuyentes especiales, razón por la cual podemos considerar que puede existir una vulnerabilidad a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos calificados como especiales, dado que se grava sobre una base presunta y no real, pues los ingresos declarados en el IVA no necesariamente reflejan el enriquecimiento de las organizaciones.

Otra afectación que puede causar el pago del anticipo es en el caso de generar las empresas pérdidas fiscales, situación probable producto de la inestabilidad económica por la que atraviesa nuestro país, en cuyo caso terminan haciendo aportes que no van usar, y para los próximos ejercicios fiscales dichos montos constituirán valores devaluados.

Mientras que un 43% considera que no le resta liquidez al negocio, porque solo representa el 1% de las ventas, por último, un 5% de los encuestados considera que no le resta liquidez al negocio porque lo cancelado no representa un monto significativo.

Es importante acotar que las empresas que consideran que no le resta liquidez al negocio, por lo general son contribuyentes que tienen un sistema de cobro al contado, por lo que sus ingresos son constantes y le permiten tener fondos disponibles para cancelar la obligación tributaria, cabe destacar que en esta pregunta juega un poco el porcentaje del anticipo, al leer solo 1% los contribuyentes lo pueden apreciar cómo no significativo, sin embargo al ser aplicado a las ventas es cuando toma mayor relevancia, pues el sujeto pasivo puede apreciar el valor real de lo que debe cancelar por anticipos.

13.- Pago definitivo y pérdidas para el negocio

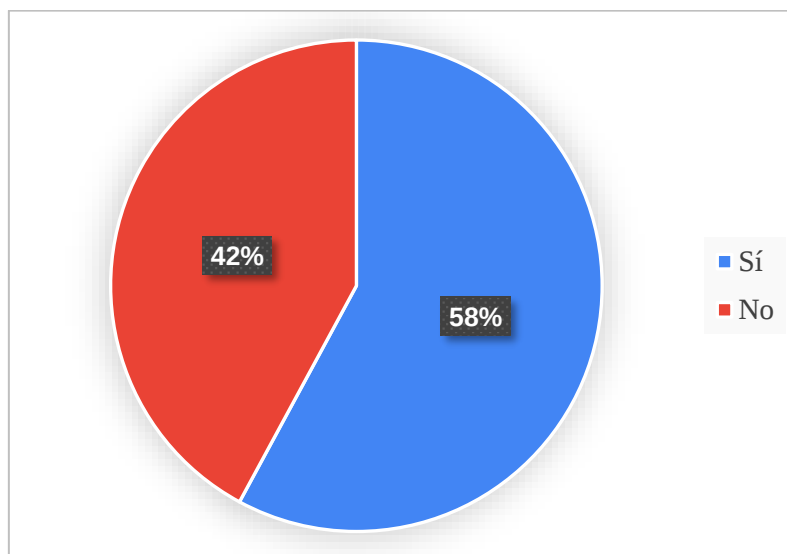
Este ítem permitió determinar si todo lo pagado durante el ejercicio fiscal por anticipo de ISLR, le resta liquidez al negocio, y ver si lo consideran como una pérdida para la empresa.

Cuadro 27: Pérdidas para el negocio por el pago de anticipos

	Opciones	Frecuencia	%
a)	Sí	11	58%
b)	No	8	42%
	Total	19	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 13: Pago definitivo y pérdidas para el negocio



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

Un 58% de los encuestado considera que el pago definitivo del ISLR sí representa una pérdida para el negocio, y esto debido al valor nominal de los montos cancelados, podemos mencionar que la recaudación de impuestos de manera anticipada, es más beneficio para la Administración Tributaria, quien puede disponer del dinero

cancelado por concepto de anticipos, en el mismo momento que el contribuyente paga la obligación, sin embargo, los contribuyentes para aprovechar lo pagado por anticipos de ISLR deben esperar 12 meses, es decir, un ejercicio fiscal completo, lo que ocasiona que lo pagado inicialmente pierda valor, esto debido a los efectos de la inflación.

Por su parte, es importante mencionar que un 42% de los contribuyentes no considera que este pago definitivo pueda causar pérdidas a su empresa, esto debido al que el valor de lo cancelado por anticipos no representa un monto considerable para las organizaciones, o también lo ven como una manera de amortizar la obligación final del ISLR, por lo que no ven lo pagado como una pérdida, sino como un adelanto al pago de la obligación tributaria.

14.- Afectación del flujo de caja por el pago del anticipo del ISLR

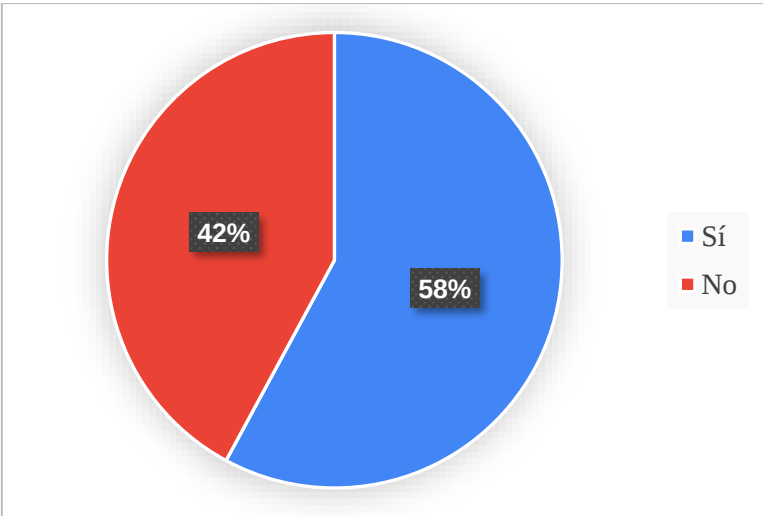
Con este ítem se pudo conocer si los contribuyentes consideran que el pago de anticipo de ISLR, genera un efecto negativo sobre el flujo de caja de las organizaciones.

Cuadro 28: Afectación del flujo de caja de la empresa

	Opciones	Frecuencia	%
a)	Sí	11	58%
b)	No	8	42%
	Total	19	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 14: Afectación del flujo de caja por el pago del anticipo del ISLR



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

Un 58% de los contribuyentes consideró que sí existe una afectación al flujo de caja producto del pago de los anticipos de ISLR que deben asumir las empresas de manera quincenal. Mientras tanto un 42% considero que no representa una afectación al flujo de caja.

Como hemos venido mencionando existen factores que condicionan la afectación de los anticipos de ISLR en las empresas: volumen de venta de las organizaciones y el sistema de cobro que utilizan.

Entre los que consideraron que sí existe una afectación al flujo de caja, son aquellos contribuyentes que tienen un volumen de ventas elevado de manera quincenal, y su pago en anticipos pueden ser montos entre: Bs.1.000,00 y Bs.15.000,00, dinero que deben tener disponible para pagar dicha obligación, y los encuestados afirman que preferirían usar dicho dinero para realizar otro tipo de inversión, que le genere utilidad, antes de mantenerlo retenido, para usarlo al final de la declaración de ISLR.

Por su parte, aquellos que consideran que no afecta la liquidez de su negocio el pago de anticipos, son los que por lo general pagan por este concepto entre Bs.100,00 y Bs.500,00, de acuerdo a lo expresado por los encuestado no consideran que este monto afecte su flujo de caja, pues su ingreso es constante, al vender al contado y tienen el dinero disponible para cancelar dicha obligación, lo ven como una manera de ir abonando al ISLR que les corresponde pagar al final del periodo.

15.- Conocimiento de las sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario por incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de anticipo de ISLR

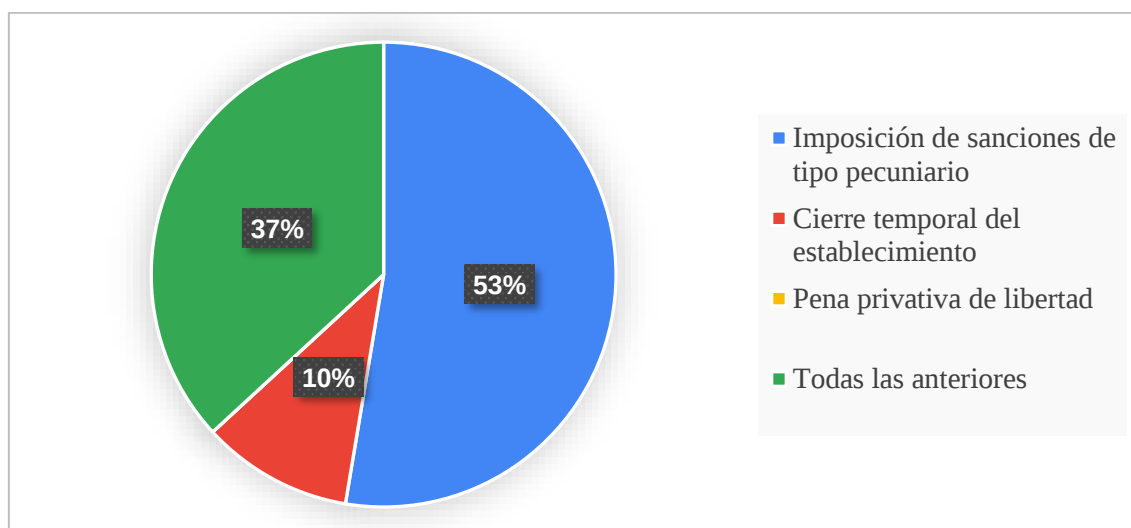
Con este *ítem* se evaluó el conocimiento que tienen los contribuyentes encuestados respecto de las sanciones que establece el COT, en caso de incumplir con la obligación de declarar y pagar los anticipos de ISLR.

Cuadro 29: Sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario

	Opciones	Frecuencia	%
a)	Imposición de sanciones de tipo pecuniario	10	53%
b)	Cierre temporal del establecimiento	2	11%
c)	Pena privativa de libertad	0	0%
d)	Todas las anteriores	7	37%
	Total	19	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 15: Conocimiento de las sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario por incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de anticipo de ISLR



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

De acuerdo a los datos aportados en el estudio, 53% de los encuestados considera que las sanciones por incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de anticipo de ISLR, son de tipo pecuniario, un 37% de sujetos pasivos considera que dicho incumplimiento puede englobar tanto sanciones de tipo pecuniario, cierre del establecimiento y pena privativa de libertad, por un último solo un 10% de los contribuyentes considera que la sanción puede ser solo de cierre preventivo del establecimiento.

En su gran mayoría los contribuyentes consideran que el incumplimiento de los anticipos de ISLR, solo podría conllevar sanciones de tipo pecuniario, sin embargo, de acuerdo al Código Orgánico Tributario (2020) el incumplimiento de esta obligación puede traer consigo las siguientes multas, sanciones e incluso pena restrictiva de libertad:

En primero lugar, de tipo pecuniario y cierre del establecimiento, el artículo 103 COT, establece que no presentar las declaraciones o presentarlas con retraso superior a 1 año será sancionado con 150 veces el tipo de cambio de la moneda de mayor valor del BCV, aunado al cierre temporal del establecimiento de 10 días. En caso de presentar las declaraciones en forma incompleta o con retraso inferior o igual a un año la multa será de 100 veces el tipo de cambio. Es importante acotar que, por tratarse de contribuyentes especiales, la multa por ilícitos formales se ve aumenta en un 200%, según lo establecido en el artículo 108 del COT.

En cuanto al incumplimiento de pago el artículo 114 del COT refleja que por omitir el pago de los anticipos al que está obligado la multa será: del 100% de los anticipos omitidos. En caso de incurrir en retraso del pago de anticipo la multa será: del 0,05% por día hasta 100%.

En segundo lugar y en cuanto a las sanciones de tipo penal, el monto del anticipo de ISLR a pagar, depende de los ingresos declarados en el IVA, por tanto, existe una dependencia de este tributo con respecto al IVA, es por ello que los contribuyentes deben declarar todas las ventas realizadas en la quincena, de no hacerlo así, podría ser considerado como una defraudación tributaria.

Por tanto, en caso de que los contribuyentes incurran en defraudación tributaria serán penados de acuerdo al artículo 119 del COT, con prisión de 6 meses a siete años.

Adicionalmente quien cause una disminución a sus ingresos será sancionado según el artículo 112 del COT, con multa del 100% hasta el 300% del tributo omitido, aumentada en un 200% por defraudación tributaria.

Por tanto, como hemos observado, el incumpliendo de la obligación tributaria, en este caso particular de los anticipos de ISLR, no solo incurrirían en multas y sanciones, sino también con pena restrictiva de libertad, en caso que se cumplan los hechos mencionados.

16.- Conocimiento que con la última reforma al Código Orgánico Tributario (año 2020) las sanciones al tratarse de sujetos pasivos especiales se incrementan en un 200%

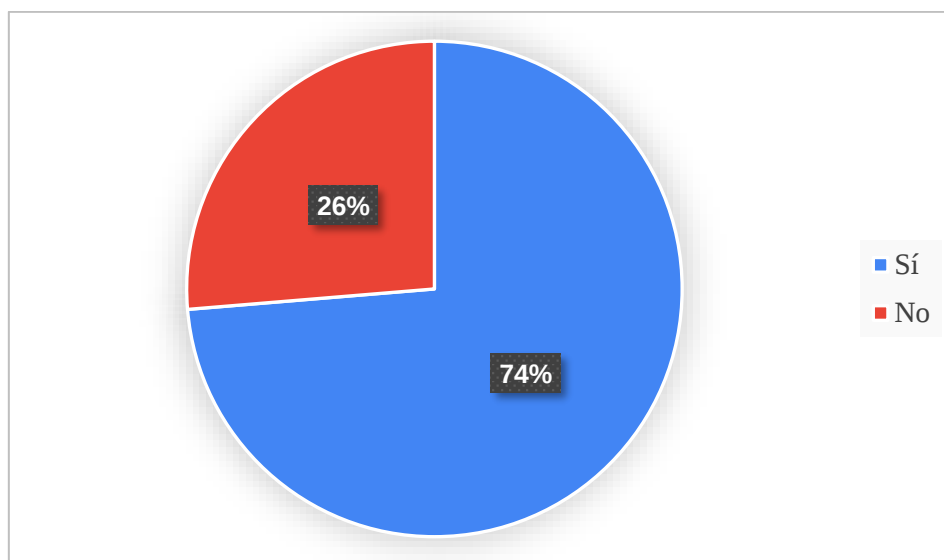
Este ítem permitió determinar el conocimiento que tienen los contribuyentes, respecto al aumento de las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario (2020), para los contribuyentes especiales:

Cuadro 30: Sanciones aumentadas en un 200% a los sujetos pasivos especiales

Opciones		Frecuencia	%
a)	Sí	14	74%
b)	No	5	26%
Total		19	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 16: Conocimiento que con la última reforma al Código Orgánico Tributario (año 2020) las sanciones al tratarse de sujetos pasivos especiales se incrementan en un 200%



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

De acuerdo a los resultados obtenidos un 74% de los encuestados tienen conocimiento de que las sanciones de tipo pecuniaria al tratarse de sujetos especiales, en caso de cometer ilícitos formales se incrementan en un 200%, es importante acotar que luego de la modificación que sufrió el Código Orgánico tributario en el año 2020, existe entre los contribuyentes especiales mayor conocimiento respecto de las multas y sanciones a las cuales se pueden ver sometidos, por incumplimiento de las obligaciones tributarias, y esto es debido a que las multas ahora se calculan de acuerdo al tipo de cambio oficial de mayor valor determinado por el Banco Central de Venezuela (BCV), lo cual ocasiona que sus montos sean elevados, por lo que los contribuyentes evitan cualquier tipo de sanción, puesto que la aplicación de alguna de ellas, puede representar un desequilibrio económico importante para la empresa.

17.- Conocimiento que el incumplimiento de las obligaciones formales (declaración) y materiales (pagos de tributos) puede ocasionar la imposición de sanciones de tipo monetario, cierre temporal del establecimiento y hasta pena privativa de libertad en su carácter más extremo

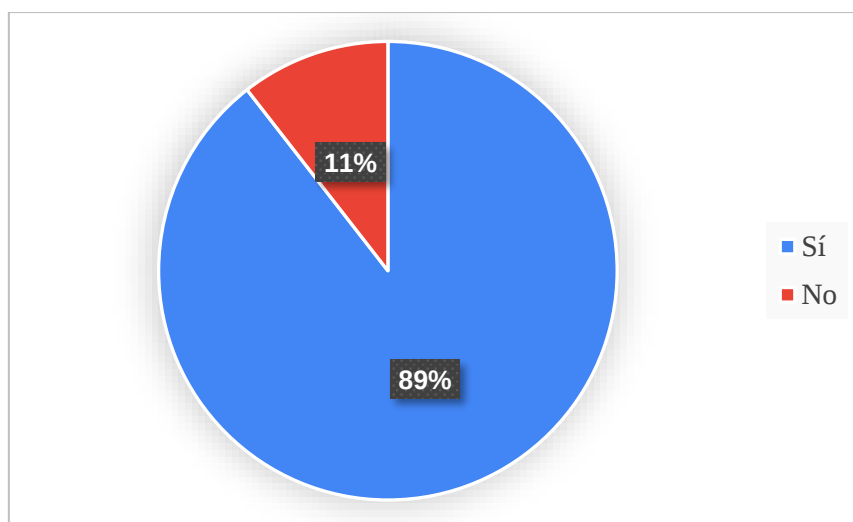
Este ítem permitió determinar el conocimiento que tienen los contribuyentes, respecto a las sanciones establecidas en el COT, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias en general.

Cuadro 31: Incumplimiento de las obligaciones formales y materiales

Opciones		Frecuencia	%
a)	Sí	17	89%
b)	No	2	11%
Total		19	100%

Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Gráfico 17: Conocimiento que el incumplimiento de las obligaciones formales (declaración) y materiales (pagos de tributos) puede ocasionar la imposición de sanciones de tipo monetario, cierre temporal del establecimiento y hasta pena privativa de libertad



Fuente: Instrumento aplicado por la autora de la investigación. (2023)

Análisis

Un 89% de los encuestados tienen conocimientos respecto de las multas y sanciones a las que se pueden ver sometidos en caso del incumplimiento de los deberes formales y materiales. Se puede apreciar que el hecho de ampliar la pregunta y hacerla extensiva hacia las obligaciones tributarias en general, existe mayor conocimiento por parte de los encuestados en temas de sanciones, ya que es más común, por ejemplo: ver en nuestro ámbito multas por incumplimiento en materia de IVA e ISLR, mas no son tan comunes las multas en caso de anticipo de ISLR.

Sin embargo, es de señalar que independientemente de la obligación tributaria que se trate, en caso de incumplimiento tanto en su declaración como en su pago, va a generar sanciones para la empresa, que pueden ser de tipo pecuniaria, cierre del establecimiento e incluso pena restrictiva de libertad, en caso de cometer los ilícitos contemplados en el artículo 118 del COT. Razón por la cual es importante cumplir con todas las obligaciones tributarias en general.

CONCLUSIONES

En cuanto a la definición de los aspectos que permiten el cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por parte de los contribuyentes. Caso: contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida, se puede concluir:

1. Uno de los aspectos que permite el cumplimiento del régimen de anticipos de ISLR, es realizar la declaración del anticipo de ISLR según la fecha establecida por el calendario de contribuyentes especiales, condición que gran parte de los contribuyentes encuestados realiza, incluso existen organizaciones que una vez culminada la quincena, realizan la declaración de IVA correspondiente, esto para prever fallas que en ocasiones presenta el portal del SENIAT, e incluso la banca también puede generar errores al momento de pagar las obligaciones tributarias, asimismo, el pago de los anticipos es realizado según la fecha de calendario, por tanto existe un cumplimiento de los deberes formales y materiales en gran parte de los contribuyentes.
2. El monto total anticipado es utilizado por los contribuyentes para deducirlos de la declaración definitiva de rentas, por lo general el monto a pagar por concepto de ISLR es mayor al monto anticipado, sin embargo, este pago adelantado permite a las organizaciones amortizar la deuda tributaria. Es importante acotar que aquellos contribuyentes cuyo ejercicio fiscal haya sido en pérdida, estarían pagando un monto de anticipos de una obligación que no existió, si bien es cierto que dicho pago puede ser deducido para ejercicios posteriores, el monto se vería disminuido por efectos de la inflación, situación que vivieron gran parte de las empresas durante la pandemia del Covid-19.
3. Existe un aspecto que pudieran afectar el cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por parte de los contribuyentes, es la ausencia de una adecuada administración y organización de los aspectos fiscales dentro de las empresas que permita tener un control interno respecto a estos pagos, consideramos importante que la empresa realice un apartado de las ventas, para asegurar el pago oportuno de la obligación tributaria. Por lo general, se presta poca importancia al anticipo de ISLR, por

considerarlo en ocasiones un monto poco significativo, no obstante, es necesario acotar que el incumpliendo de dicha obligación fiscal puede traer de acuerdo al COT, diversas sanciones, que pueden afectar de manera negativa a la empresa.

Respecto a la determinación del impacto económico de los anticipos de ISLR para los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado Bolivariano Mérida, se concluye:

4. El impacto económico que pueda ocasionar el ISLR sobre las empresas dependerá a nuestro juicio: del volumen de venta de las organizaciones y el sistema cobro que utilizan las empresas a (crédito o al contado). En cuanto al volumen de venta, concluimos en este punto que entre mayor sea el volumen de ventas, más alto va a ser el impuesto a pagar, por lo que afecta en mayor proporción el flujo de caja de las organizaciones. El método de cobro que utilizan las empresas, también determina la afectación al flujo de caja, ya que el caso de vender a crédito y ser declarada dicha venta en la planilla de IVA, va a generar automáticamente un monto a cancelar por concepto de anticipo de ISLR, por lo que no tener los fondos disponibles, puede generar un impacto económico negativo en las organizaciones, por verse sometida al incumplimiento de deberes materiales.
5. Anticipar un impuesto es beneficioso solo para la Administración tributaria, que en tiempos de inflación de la economía le es conveniente ir ingresando los fondos de manera progresiva, sin esperar una anualidad, tal como es el caso del ISLR, para que el dinero ingresado no se devalúe y se perciba a su valor real; por el contrario, para las empresas, el hecho de anticipar impuestos le va restando liquidez a la organización, pues este dinero anticipado puede ser usado para otros fines, tal como el pago a proveedores para adquirir mercancías, que en un lapso de tiempo le va a generar utilidad a la organización, genera empleo y aumenta el tamaño de la economía y el subsiguiente pago de impuestos ordinarios.
6. Al aplicar la base de los anticipos a los ingresos brutos y no a los ingresos netos, desvirtúa el principio de capacidad contributiva de los sujetos pasivos especiales, ya que para generar las ventas, las empresas realizaron compras de inventario y pagos

de empleados, entre otros costos y gastos necesarios para la operatividad de una entidad económica, situación que sin duda causa un impacto económico, dado que se grava sobre una base presunta y no real, pues los ingresos declarados en el IVA no necesariamente reflejan el enriquecimiento de las organizaciones, y el monto a cancelar resulta más alto con esta base de cálculo.

Referido al estudio de la incidencia de la declaración del IVA con el régimen de anticipos del ISLR, se concluye:

7. Los anticipos de ISLR guardan una relación de dependencia con la declaración de IVA, pues su compromiso de pago se genera de manera instantánea una vez realizada dicha declaración, ya que su base de cálculo parte de los ingresos brutos declarados por los contribuyentes en la planilla del IVA, existiendo con ello una vinculación de un impuesto indirecto (IVA), con uno directo (ISLR), esto se produce ya que los anticipos de ISLR, se separan totalmente de lo establecido en la Ley de ISLR, siendo concebidos como obligaciones autónomas de la principal, considerando la Administración Tributaria a los ingresos declarados en IVA como bases estimatorias y presuntivas de renta.
8. Las ventas declaradas en la declaración de IVA, van a determinar el monto que deben cancelar contribuyentes por concepto de anticipo de ISLR, por lo que los contribuyentes deben declarar todas las ventas realizadas en la quincena, ya que, de no hacerlo así, no solo causarían evasión del IVA, sino también del monto que le corresponda pagar por concepto de anticipo de ISLR. Además, es importante cumplir con el deber formal de realizar la declaración de IVA según la fecha establecida en el calendario de contribuyentes especiales, para evitar la imposición de multas y/o sanciones por parte de la Administración Tributaria.
9. El hecho de generar automáticamente la planilla de pago por concepto de anticipo una vez declarado el IVA, permite que no exista confusión por parte de los contribuyentes respecto a qué base de cálculo se debe aplicar el anticipo de ISLR, pues el mismo sistema determina el monto a pagar de esta obligación tributaria, al depender la declaración del anticipo totalmente de la declaración IVA, permite que

entre los contribuyentes no haya evasión respecto de este impuesto, puesto que por lo general la administración de la empresa está al tanto de las fechas que según calendario les corresponde declarar el IVA, y con ello estarían cumpliendo también con el régimen de anticipos de ISLR.

Finalmente, en cuando al análisis del cumplimiento del régimen de anticipos del ISLR por los contribuyentes especiales. Caso: Contribuyentes del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida se puede señalar:

Existe por parte de los contribuyentes especiales del Municipio Libertador, en su gran mayoría un cumplimiento del régimen de anticipo de ISLR, tanto en su declaración como en su pago, por ende, se verifica la dependencia que existe entre este anticipo y la declaración de IVA y también por el nuevo Código Orgánico Tributario dictado en el año 2020, ya que al asumir que las sanciones impuestas ahora se calculan según tipo de cambio de la moneda de mayor valor, mantiene siempre atentos a los contribuyentes en cumplir con cada uno de sus deberes formales y materiales.

RECOMENDACIONES

1. Debe existir por parte de las organizaciones un control interno respecto del anticipo de ISLR, realizando un apartado del 1% de las ventas, de ser posible. Es necesario que este apartado se realice de manera diaria, de tal manera que, al finalizar la quincena, la empresa cuente con los fondos disponibles para pagar dicha obligación. Se debe recordar que no solo debe pagar los anticipos, sino los otros tributos a los cuales se ven obligados los contribuyentes especiales, representando esto una carga importante para su flujo de caja, por lo que realizar los apartados, garantiza que los contribuyentes cuenten con los fondos en la fecha que según calendario le corresponde enterarlo a la Administración tributaria.
2. Las organizaciones deben contar con personal capacitado en el área administrativa y contable, de tal forma que les permita realizar las declaraciones y pagos de los tributos de acuerdo a la fecha establecida por el calendario de contribuyentes especiales, evitando con ello multas y sanciones por parte de la Administración Tributaria, que afectarían de manera negativa la economía de las empresas, por el valor tan alto que representan hoy en día estas multas. Además, es importante llevar un control en contabilidad de lo que la empresa ha anticipado, para poder ser deducido en la declaración final de ISLR.
3. Debe existir una revisión por parte de la Administración Tributaria respecto de la base de cálculo que se utiliza para aplicar el anticipo de ISLR, ya que al gravar los ingresos brutos causa un pago de impuesto mucho mayor, por lo que se debe considerar las compras y gastos que realizaron los contribuyentes para obtener dichos ingresos. Evitando con ello que se desnaturalice este tributo de la obligación tributaria principal, que es el ISLR y el cual grava son los enriquecimientos.
4. Es necesario que exista por parte de la Administración Tributaria un ajuste de la unidad tributaria con los índices de precios al consumidor, ya que cada periodo

se designa a más contribuyentes como especiales, sin contar estos con una estructura adecuada a nivel organizativo para asumir esta función, recordando que son estos tipos de contribuyentes quienes llevan una mayor carga a nivel tributario. Anteriormente se designaba como especiales, aquellas empresas grandes a nivel estructural y económico, pero cada día entran a ese rango empresas más pequeñas, producto de la devaluación que ha sufrido el valor de la unidad tributaria.

REFERENCIAS

- Arias F. (2006). *El proyecto de investigación introducción a la metodología científica*. 5ª. Edición, editorial Episteme. Caracas.
- Andara L. (2020). *Manual De Derecho Tributario I, Derecho Sustantivo*. 2da. Edición, Universidad de Salamanca.
- Bolívar, N. (2018). *Cumplimiento del decreto reglamentario sobre agente de retención del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar por parte de las pymes ubicadas en el Municipio Girardot del Estado Aragua*. (Inédito), Trabajo Especial de Grado para optar al grado de Especialista en Gerencia Tributaria en la Universidad de Carabobo.
- Cabello, J. D. (2022). Superintendente Nacional Tributario. Twitter: **Consultar**.
- Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, v. I, Depalma, Buenos Aires, 5ª ed., 1993.
- Cordero, E. (2007). *Impacto financiero de los anticipos de ISLR y las retenciones del IVA sobre el flujo de caja de las organizaciones: Caso: Proveeduría Total, S.A. Ubicada en el Municipio Libertador del Estado Mérida*, como requisito para optar al grado de Especialista en Ciencias Contables por la Universidad de Los Andes (ULA)
- Código Orgánico Tributario. (2020). Gaceta Oficial 6.507 extraordinario del 29 de enero de 2020.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Primera Enmienda. Gaceta Oficial 5.908, del 19 de febrero de 2009.
- Decreto Constituyente sobre el Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial N° 6.396 Extraordinario del 21 de agosto de 2018
- Díaz, M. (2020). *Cumplimiento de los deberes formales del Impuesto al Valor Agregado por los contribuyentes especiales. Caso: Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida*. (Inédito), Trabajo Especial de Grado para optar

al grado de Especialista en Ciencias Contables por la Universidad de Los Andes.

Directorio de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (2020). *Boletín De Aplicación De Los Ven-Nif Número Ocho, Versión Siete (Ba Ven-Nif 8 Versión 7) “Principios De Contabilidad Generalmente Aceptados En Venezuela (Ven-Nif)*. Caracas.

Flores Z. (2015). *Lineamientos de control interno orientados al cumplimiento de las obligaciones tributarias de Impuesto Al Valor Agregado en la empresa Z.G.Security Electronics, C.A. Ubicada En Maracay Estado Aragua*, como requisito para optar al grado de Especialista en Gerencia Tributaria por la Universidad De Carabobo.

Fraga L. (2006). *Principios constitucionales de la tributación jurisprudencia* 1ª. Edición, editorial Torino Caracas.

Fraga L, Sánchez Salvador, Vilorio M. (2002). *La retención en el Impuesto Sobre La Renta (Adaptado a la ley ISLR y COT de 2001)* 1ª. Edición, editorial Torino Caracas.

Garay J. (2012). *La Constitución Bolivariana (1999): Anotada, comentada y con casos prácticos* 1ª. Edición, editorial Corporación AGR S.C Caracas.

García, W. (2017). *La fiscalidad sobre las ganancias y su impacto gerencial*. Puerto Ordaz: Borders G&M, C.A.

García, C (2020). Recaudación del impuesto sobre la renta y su impacto en el presupuesto de la Nación [Contenido en línea] Disponible <https://www.redalyc.org/journal/257/25769354005/html/> [Consulta 2022, 12 Julio]

Garay J. (2004). *Código Orgánico Tributario anotado y comentada*, editorial Juan Garay, Caracas.

Gil J. (2015), *El agente de retención o percepción tributario*, 145 Revista de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario-Legis, Caracas.

Hernández, R, Fernández, C, Baptista, M. (2014). *Metodología de la investigación*. 6ª. Edición, editorial. McGRAW-HILL. México DF.

- Villegas H. (1992), *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 5.^a edición, Depalma, Buenos Aires.
- Montero, J (1994). *Impuesto Sobre La Renta venezolano*, 3era edición, Leguis Lec Editores. Caracas.
- Morett, J. (2008). *Fortalezas y debilidades de los tributos municipales en cuanto a su aplicación durante el periodo 2001-2004*. Caso: Municipio Panamericano del Estado Táchira. Trabajo de Grado. Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Postgrado en Ciencias Contables. Mérida
- Nava, J. (2009) *Los Principios constitucionales del tributo. un enfoque comparado y jurisprudencial*. Trabajo Especial de Grado para optar al grado de Especialista en Derecho Administrativo por la Universidad Católica Andrés Bello.
- Octavio, J. (2000) *El modelo del código tributario para América Latina OEA/BID de 1967 y el modelo CIAT de 1997. Recomendaciones del ILADT para su aplicación*. Salvador, Bahía, Dezembro.
- Peralta, C. (2014) La tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. *Revista de Ciencias Jurídicas*, N.º138 (89-134). <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>.
- Puente, J. M., & Quilez, V. (2015). El impacto fiscal de las reformas del IVA en Venezuela. 1993-2012. *Revista De Ciencias Sociales*, 21(1). <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=28037734005>
- Rivas, Moreno (2002), Responsabilidad personal de los representantes, gerentes, administradores y asesores tributarios de empresas en Jesús Sol Gil (Coord.), Estudios sobre el Código Orgánico Tributario, editorial, livrosca. Caracas.
- Ruan, G (1998) *La administración tributaria y los derechos de los contribuyentes. homenaje a la memoria de Ilse Van Der Velde*, editorial: Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Caracas, Venezuela.
- Ley de Impuesto sobre La Renta. Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.210 De fecha 30 de diciembre 2015. Caracas, Venezuela.
- London, C. (2017, 23 de marzo). Los deberes formales tributarios en Venezuela.

Gerencia y Tributos. <https://gerenciaytributos.blogspot.com/2016/04/los-deberes-formales-tributarios-en.html>.

London, C. (2022, 03 de junio). La contabilidad del IGTF para el contribuyente y el agente de percepción. Gerencia y Tributos. <https://gerenciaytributos.blogspot.com/2022/06/contabilidad-contribuyente-y-agente-de-percepcion-igtf-2022.html>.

Lander N. (2008). *Régimen jurídico de la contabilidad venezolana* 1ª. Edición, editorial, Legis Editores, Caracas.

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Glosario Aduanero y Tributario. [Contenido en línea] Disponible http://noticias.seniat.gob.ve/images/documentos/glosario_tributario.pdf [Consulta 2022, Julio 11].

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). (2022). Cifras de recaudación. [Contenido en línea] Disponible www.seniat.gob.ve [Consulta 2022, marzo 20]

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). (2022). Impuesto Sobre La Renta Preguntas Frecuentes. [Contenido en línea] Disponible www.seniat.gob.ve [Consulta 2022, mayo 30].

Temas De Derecho. Clasificación de los Tributos. [Contenido en línea] Disponible <https://temasdederecho.wordpress.com/2012/11/08/tributos-vinculados-y-no-vinculados/> [Consulta 2022, mayo 04]

Vera L. (2017). La tributación en Venezuela: desafíos con sentido de equidad. [Contenido en línea] Disponible <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/kolumbien/13880.pdf> [Consulta 2022, mayo 30].

Vielma, V. (2008). *Efectos De La Retención Del Impuesto Al Valor Agregado En Los Contribuyentes Especiales, En Condición De Agentes Y Sujetos De Retención Caso De Estudio: Consorcio “Servicios De Ingeniería, Mantenimiento, Construcción Y Operaciones” (Simco)*. Trabajo Especial de Grado para optar al grado de Especialista en Ciencias Contables por la Universidad de Los Andes.

Valdés, C. (1996), Curso de Derecho Tributario, 2ª edición, editorial Temis. Bogotá.

ANEXOS

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS. ÁREA: RENTAS INTERNAS**

CUESTIONARIO

**Dirigido a los contribuyentes especiales del Municipio Libertador del Estado
Mérida**

1. ¿Qué método de facturación utiliza para reflejar las ventas?
 - a. __ Máquina fiscal
 - b. __ Factura manual
 - c. __ Factura forma libre
 - d. __ Utiliza simultáneamente más de un medio de emisión de facturas.

2. ¿De qué manera se lleva a cabo el registro diario de las ventas?
 - a. __ Mediante el registro diario del reporte Z
 - b. __ Mediante el uso de software administrativo (especifique el nombre) _____
 - c. __ Mediante el uso de Excel
 - d. __ Otros. ¿Indique cuál? _____

3. ¿Conoce qué es un anticipo de impuestos?
Sí _____ No _____

Si su respuesta es afirmativa

4. ¿Conoce la base de cálculo para determinar el anticipo de ISLR?
 - a. __ Ingresos brutos obtenidos según la declaración del IVA quincenal
 - b. __ Ingresos netos obtenidos según la declaración del IVA quincenal

c.____ Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles.

d.____ Ingresos brutos de la empresa.

5. ¿Realiza la empresa un apartado del 1% por lo que corresponde al anticipo de ISLR?

a.____ Sí, se realiza el apartado de manera quincenal

b.____ Se realiza cuando se tiene disponibilidad en el flujo de caja

c.____ No se realiza para evitar disminución al flujo de caja.

6. ¿Cuándo realiza las declaraciones de IVA?:

a.____ Los primeros 15 días del mes siguiente al período declarado

b.____ El calendario para contribuyentes especiales

c.____ Los primeros días de la quincena siguiente al período declarado

d.____ El día siguiente una vez culminada la quincena

7. ¿Refleja todas las ventas realizadas durante la quincena en la declaración de IVA?

a.____ Si

b.____ No

8. ¿Con qué periodicidad paga los anticipos de ISLR?

a.____ Según la fecha establecida en el calendario de contribuyentes especiales

b.____ En la medida que se tengan disponibles los fondos para cancelarlo

c.____ Los primeros 15 días del mes siguiente al período declarado

d.____ Una vez declaradas todas las ventas del mes

9. ¿Qué sistema de control interno posee la empresa en materia de anticipo de ISLR?

a.____ Se realiza un apartado diario de las ventas realizadas

b.____ No se lleva ningún tipo de control interno

c.____ Se llevan un control de lo pagado, para ser deducido de la declaración final de ISLR.

d.____ Se realiza un apartado quincenal del flujo de caja, para cumplir con el pago del anticipo

10. ¿Lo que se paga por este anticipo es deducido de la declaración definitiva de rentas?

a.____ Si

b.____ No

11. ¿Se ha visto en la obligación de buscar financiamiento para el pago del anticipo del Impuesto sobre la Renta?

Sí _____ No _____

12. ¿Considera que el pago del anticipo del ISLR le resta liquidez al negocio?

a.____ Sí, porque hay que realizar un apartado de las ventas para cancelarlo

b.____ No, porque solo representa el 1% de las ventas

c.____ No, porque lo cancelado no es un monto significativo

13. ¿Considera que el pago definitivo representa una pérdida para el negocio?

Sí _____ No _____

14. ¿Su flujo de caja se ha visto afectado en algún momento por el pago del anticipo del ISLR?

Sí _____ No _____

15. ¿Conoce las sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario por incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de anticipo de ISLR?

a. ____ Imposición de sanciones de tipo pecuniario

b. ____ Cierre temporal del establecimiento

c. ____ Pena privativa de libertad

d. ____ Todas las anteriores

16. Tiene usted conocimiento que con la última reforma al Código Orgánico Tributario (año 2020) las sanciones al tratarse de sujetos pasivos especiales se incrementan en un 200%.

Sí _____ No _____

17. Tiene usted conocimiento que el incumplimiento de las obligaciones formales (declaración) y materiales (pagos de tributos) puede ocasionar la imposición de sanciones de tipo monetario, cierre temporal del establecimiento y hasta pena privativa de libertad en su carácter más extremo.

Sí _____ No _____

Es un gusto saludarles, soy estudiante de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de los Andes, y estoy realizando un estudio con fines académicos, para optar a la **especialización en Ciencias Contables, mención: Rentas Interna**, por lo que me será de gran ayuda que responda el presente cuestionario. Gracias.

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



VALIDACIÓN

En mi carácter de experto en el área de _____, valido el instrumento de medición en el trabajo de grado titulado: “Cumplimiento del régimen de anticipos por contribuyentes especiales del ISLR. Caso: Contribuyentes del Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida”, presentado por Lic. Andrea Meza, titular de la cédula de identidad N° V-22.929.534, para optar al grado de Especialista en Ciencias Contables.

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

En la ciudad de Mérida, a los _____ días del mes de _____ del año 2023

Validado por: _____ C.I: _____

Profesión: _____

Lugar de Trabajo: _____

Cargo que desempeña: _____

Firma: _____