



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES, MENCIÓN TRIBUTOS**

**DISTORSIONES GENERADAS POR LOS BENEFICIOS FISCALES
ESTABLECIDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

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

**Autor: Héctor Mario Ramirez
Tutor: Edgar Ruiz**

Mérida, Enero 2008



UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES
MÉRIDA - VENEZUELA

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

ACTA

En la ciudad de Mérida, a los treinta días del mes de mayo de 2008, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: Msc. Edgar Ruíz, Prof. Laura Obando y Prof. Frank Rivas, en su condición de miembros del Jurado, designados por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables celebrado el 23 de enero de 2008, de conformidad con los artículos 22 y 23 del capítulo IV del Reglamento de Estudios de la Especialización en Ciencias Contables Mención: **TRIBUTOS**, para conocer del Trabajo Especial de Grado presentado por el estudiante de Postgrado **HECTOR MARIO, RAMIREZ ABREU** titular de la **C. I. V- 13.404.851** como credencial de mérito para optar al grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN: TRIBUTOS ÁREA: Rentas Internas.**

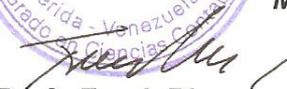
Reunido el Jurado y presente el aspirante, éste procedió a defender su Trabajo Especial de Grado, titulado: **“DISTORSIONES GENERADAS POR LOS BENEFICIOS FISCALES ESTABLECIDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”**, el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado.

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

Así lo declaran y firman.


Msc. Edgar Ruíz
Tutor - Coordinador




Prof. Frank Rivas
Miembro del Jurado


Prof. Laura Obando
Miembro del Jurado

AGRADECIMIENTO

A la Universidad de Los Andes, a través del post-grado en Ciencias Contables, por su formación académica.

A mi tutor: MSc Edgar Ruiz, por su valioso apoyo en el desarrollo de la investigación.

A mi amigo y colega: Julio Ángel, por su valioso apoyo.

Héctor Ramírez

DEDICATORIA

A Dios, padre todopoderoso.

A la ilustre Universidad de Los Andes, mi alma mater.

A mis padres: Rafael Ramírez y Nelly Abreu.

A mis hermanos: Gustavo Adolfo, Víctor Hugo y José Rafael.

Héctor Ramírez

ÍNDICE GENERAL

| Contenido | Pág. |
|--|-----------|
| AGRADECIMIENTO | iii |
| DEDICATORIA | iv |
| RESUMEN | vii |
| INTRODUCCIÓN | 1 |
| CAPÍTULO I | |
| EL PROBLEMA | 3 |
| Planteamiento del Problema | 3 |
| Objetivos de la Investigación | 5 |
| Objetivo General | 5 |
| Objetivos Específicos | 5 |
| Justificación de la Investigación | 6 |
| Delimitación | 7 |
| CAPÍTULO II | |
| MARCO TEÓRICO | 8 |
| Antecedentes de la Investigación | 8 |
| Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA) | 10 |
| Bases Teóricas | 14 |
| Los Tributos en Venezuela | 14 |
| Clasificación de los Tributos | 16 |
| El Impuesto al Valor Agregado (IVA) | 20 |
| Sujetos del Impuesto al Valor Agregado | 21 |
| Declaración y Pago del IVA | 24 |
| Deberes de los Contribuyentes del IVA | 25 |
| Deberes Formales de los Contribuyentes Ordinarios | 30 |
| Deberes de los Contribuyentes Formales | 32 |
| La Armonización Fiscal | 35 |
| Bases Legales | 39 |
| Constitución Nacional de la Republica Bolivariana (1999) | 39 |
| Código Orgánico Tributario (2001) | 41 |
| Ley del Impuesto al Valor Agregado (2007) | 39 |
| Definición de Términos Básicos | 43 |
| Cuadro Operativo de la Variable | 49 |
| CAPÍTULO III | |
| MARCO METODOLÓGICO | 47 |
| Tipo de Investigación | 47 |

| | |
|---|----|
| Diseño de la Investigación | 48 |
| Método de Investigación | 49 |
| Fuente de Recolección de Información | 50 |
| Validez y Confiabilidad de los Instrumentos | 63 |
| | |
| CAPÍTULO IV | |
| ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN | 51 |
| Distorsiones Generadas por los Beneficios Fiscales Establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado | 54 |
| La No Sujeción | 54 |
| Exención de Importaciones (Artículo 17) | 57 |
| Exención de Bienes (Artículo 18) | 59 |
| Exención de Servicios (Artículo 19) | 61 |
| Cuadro 1. Distorsiones generadas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado | 63 |
| | |
| CAPÍTULO V | |
| CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES | 67 |
| Conclusiones | 67 |
| Recomendaciones | 68 |
| | |
| REFERENCIAS | 70 |

Anexo A: Recaudación del IVA Octubre-2007



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES, MENCIÓN TRIBUTOS**

**DISTORSIONES GENERADAS POR LOS BENEFICIOS FISCALES
ESTABLECIDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

**Autor: Héctor Mario Ramirez
Tutor: Edgar Ruiz
Fecha: Enero, 2008.**

RESUMEN

La presente investigación tuvo como objetivo general analizar el efecto en la estructura del Impuesto al Valor Agregado que producen las distorsiones generadas por los beneficios fiscales establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Para ello se llevó a cabo una investigación cualitativa, de tipo documental con diseño no experimental, transeccional, bibliográfica, apoyada en el análisis del contenido teórico de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Código Orgánico Tributario y la Ley del Impuesto al Valor Agregado. El análisis de la información permitió concluir que mientras mayor sea el número de exenciones y no sujeciones establecidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, más se ve distorsionada la estructura plurifásica del IVA, por lo tanto, el legislador al momento de establecer tales beneficios, debe hacer un estudio técnico y detallado de los efectos que estas pueden producir en su estructura. Se recomienda, analizar a través de estudios técnicos eficientes, la posibilidad de implementar el Impuesto al Consumo de tipo monofásico aplicable en la última etapa de la cadena, considerando los beneficios fiscales actuales; y, utilizar en lo posible, una alícuota única. No obstante, cuando sea necesario utilizarse no más de una alícuota reducida.

Palabras claves: IVA – beneficios fiscales – exenciones – no sujeciones.

INTRODUCCIÓN

Los Tributos son indispensables para financiar el gasto público de cualquier país. De este grupo; los impuestos son los que mayores ingresos aportan a la recaudación tributaria. La imposición indirecta, desde hace algunas décadas ha sido una fuente representativa de ingresos. Básicamente si se menciona lo recaudado por el impuesto al consumo (de tipo valor agregado, en la mayoría de los países).

En Venezuela, 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).

En este orden de ideas, cabe destacar que a través del Impuesto al Valor Agregado se persiguen funciones y objetivos, se tutelan valores e intereses, se involucran sujetos y se manejan técnicas, institucionales e incluso nomenclaturas que desbordan las fronteras del impuesto y hacen del IVA un verdadero sistema, esto es, un tipo de estructura en el que cada una de sus piezas sostiene a todas las demás apoyándose, a la vez, en ellas.

El IVA se traduce -al igual que en cualquier otra figura tributaria- en una detracción patrimonial coactiva exigida con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Lo que sucede es que el mecanismo en virtud del cual se cuantifica esa prestación patrimonial y se identifica legalmente el sujeto (contribuyente) llamado a satisfacerla, es un mecanismo peculiar que difiere del tradicionalmente utilizado en la configuración de las demás relaciones jurídico tributarias y en la recaudación de cualquier tributo.

En efecto, junto al impuesto que grava indirectamente el consumo producido en su ámbito espacial o territorial de sujeción, el sistema IVA comporta un mecanismo de aplicación que permite no sólo la recaudación

del impuesto devengando en cada una de las entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones, sino también el seguimiento y el control de las operaciones previas al consumo final, efectuadas por los agentes económicos en todas las fases intermediarias del proceso de producción y comercialización.

Con base en lo expuesto se da inicio a esta investigación documental con diseño no experimental bibliográfico, con el propósito de analizar el efecto en la estructura del Impuesto al Valor Agregado que producen las distorsiones generadas por los beneficios fiscales establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Capítulo I, en este capítulo se da a conocer el problema en cuestión, así como los objetivos a lograr por parte del investigador, la justificación y la delimitación del problema.

En el *Capítulo II*, se identifican algunos antecedentes relacionados con esta investigación, las bases teóricas que sustentan el estudio, la definición de los términos básicos y el mapa de las variables contenidas en los objetivos propuestos.

Luego en el *Capítulo III*, se define el tipo de estudio, el diseño de la investigación, la población, técnicas y manejo de resultados de la investigación. En el *Capítulo IV*, se presenta el análisis de los resultados de la investigación a través de los distintos recursos utilizados para recopilar la información necesaria; seguidamente, en el mismo Capítulo se hace la propuesta de estrategias para minimizar las distorsiones generadas por los beneficios fiscales establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Para finalizar en el Capítulo V, se reseñan las conclusiones y recomendaciones; Se cierra el trabajo con las referencias bibliográficas y anexos concernientes al desarrollo de la investigación.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

La teoría política establece que los tres pilares fundamentales que definen a un Estado moderno son: la moneda, la defensa y la hacienda, encontrándose dentro de esta última la armonización fiscal cuyas políticas deben pretender en líneas generales evitar las distorsiones, la evasión fiscal y evitar la doble imposición. No obstante, para autores como Meléndez A. (2003), el Sistema Tributario Nacional, “es el producto de la creación desordenada y desarmónica de tributos, algunas veces contrarios en sus efectos y en otras carentes de concordancia” (pág. 3), agrega el economista, que este sistema ha sido coprotagonista, en no pocas ocasiones, de serias distorsiones en algunas áreas de la vida nacional y en el mejor de los casos, ha sido un obstáculo en la consecución de los preceptos constitucionales inherentes a la justicia, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo.

Por consiguiente, la armonización es una imperiosa necesidad y ha sido una recomendación reiterada de la historia jurisprudencial del máximo tribunal del país, de la doctrina y de las conclusiones a que se ha llegado en importantes eventos nacionales e internacionales como las X Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudios Tributarios en Uruguay.

En este orden de ideas, en los últimos años, los Gobiernos venezolanos han tenido diversas iniciativas destinadas a cubrir baches fiscales y atender demandas sociales con medidas que provocan distribuciones de ingresos entre quienes cumplen sus obligaciones impositivas y, generalmente, dentro de los sectores de ingresos medios y bajos. Es así como en el año 1993 se

promulgó el Decreto Ley del Impuesto al valor Agregado N° 3.145 publicado en Gaceta Oficial N° 4.637 iniciándose el 1º de enero de 1994 que según Carmona J. (2000) registró un hito de la tributación en la historia reciente del país, entrando Venezuela al terreno que los países Europeos venían transitando desde el siglo XX y que la mayor parte de las naciones Latinoamericanas recorrían desde ese mismo siglo, dándose un avance hacia el inicio de la cultura tributaria en la ciudadanía.

Sin embargo, aunado a la entrada en vigencia del Impuesto al valor Agregado (IVA) en Venezuela, durante los últimos quince años, el sistema tributario ha sufrido uno de los cambios más significativos en su historia dado que el número de tributos no sólo ha aumentado, sino que aquellos que han aparecido han sido tributos generales de alta productividad como los derogados Impuestos al Débito Bancario y el Impuesto a los Activos Empresariales; y tributos locales delegados tales como "el peaje", timbres fiscales y papel sellado. A la par del crecimiento cuantitativo de los elementos del sistema tributario nacional, la Administración Tributaria debido al aumento de los beneficios fiscales establecidos en la Ley del IVA, se ha disminuido la recaudación por diversos factores establecidos en la misma Ley, aunado a la reducción de la alícuota de este impuesto del 14% al 9%.

Si bien ha de reconocerse que con la implementación del IVA, se inició una nueva etapa en la historia tributaria del país y de que éste se ha convertido en pieza fundamental para el sostenimiento de las cargas públicas, no menos cierto es que precisamente por las particularidades de ese tributo, especialmente la facilidad de su recaudación también se han establecido en las últimas reformas de la Ley más beneficios fiscales que limitan el crecimiento en los ingresos a la Administración Tributaria.

De continuar en aumento los beneficios fiscales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado establecidos por el legislador, el Estado se verá en la necesidad de crear nuevos impuestos para cubrir el gasto público, lo cual

afectaría a la población con repercusión en la economía, generando mayores cargas tributarias en el sector privado, así como el aumento en el nivel general de precios de los bienes y servicios afectando el poder adquisitivo de las personas y la estabilidad en los niveles de producción y productividad en el país.

Tiene sentido entonces realizar un estudio que permita diagnosticar los beneficios fiscales establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y evaluar sus efectos en la cadena plurifásica del Impuesto al Valor Agregado, así como en la recaudación por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), y de esta forma establecer lineamientos que perfeccionen la modalidad de aplicación de este impuesto así como su recaudación.

Por lo antes expuesto, se generaron inquietudes en el investigador, surgiendo la siguiente pregunta:

¿Cuáles son las distorsiones generadas por los beneficios fiscales establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar el efecto en la estructura del Impuesto al Valor Agregado que producen las distorsiones generadas por los beneficios fiscales establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Objetivos Específicos

Precisar los beneficios fiscales de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Indicar las distorsiones generadas por los beneficios fiscales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Proponer estrategias que minimicen las distorsiones generadas por los beneficios fiscales establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Justificación de la Investigación

Esta investigación tiene relevancia teórica, dado que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) ha sido considerado como prototipo de impuesto general al consumo, el cual consiste en un impuesto generado por las empresas mediante un procedimiento de pagos fraccionados, cuya carga se traslada en principio a los consumidores finales. De allí que, las etapas de aplicación del IVA, puedan ser afectadas por los beneficios fiscales establecidos en la Ley, ya que la modalidad teórica incide generando posibles desviaciones en la estructura del IVA.

En segundo lugar, la justificación práctica del estudio radica en el análisis de los beneficios fiscales establecidos en la Ley del IVA lo cual permite vislumbrar su comportamiento en la cadena plurifásica de este impuesto, información que ayuda a los especialistas en contaduría pública, derecho tributario y ciencias fiscales de la Administración Tributaria, entender con mayor facilidad la aplicación del tributo. Por otra parte, la propuesta de estrategias para minimizar las distorsiones generadas por las exenciones, y la no sujeción en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, otorga relevancia práctica al estudio con la finalidad de establecer medidas que permitan al fisco nacional mayor eficiencia en la recaudación y cuantificación tributaria.

En otro orden de ideas, se plantea la existencia de una justificación económica y social. En lo económico, como fuente de ingreso óptimo del fisco nacional, en virtud de la aplicabilidad de normas tributarias del Impuesto al Valor Agregado, donde el contribuyente pague sus impuestos por este

concepto tal y como está concebido en la ley y su reglamento. En lo social, que el Estado evalúe la aplicación de los principios de Justicia e Igualdad, y de esta manera todos los ciudadanos del país contribuyan dentro de sus posibilidades, al sostenimiento del mismo, en proporción directa a su capacidad económica.

La relevancia actual del estudio es su aspecto de neutralidad que determina en no poco grado la superioridad del IVA y es la posibilidad de adaptarse a las exigencias del comercio de bienes y servicios, tanto en la escala global como en los procesos de integración económica, considerando que las reglas hoy aplicables al comercio internacional, impiden la posibilidad de alterar las condiciones normales de comercialización en virtud del otorgamiento de incentivos fiscales unilaterales, orientados a alterar las condiciones normales de competencia mediante la afectación de los niveles de precio.

Delimitación

La investigación está enmarcada dentro del área de administración tributaria, dado que es un tema que ha cobrado fuerza en los últimos años por la situación económica del país, y la cual ha generado que la misma sea de mucha importancia para la economía nacional.

Este estudio se realizó con el propósito de analizar el efecto en la estructura del Impuesto al Valor Agregado que producen las distorsiones generadas por los beneficios fiscales establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. El mismo abarca los beneficios fiscales en lo que concierne a la no sujeción y a las exenciones establecidas en la Ley del IVA; se ejecutó durante el lapso comprendido desde julio 2007 hasta diciembre 2007.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación.

En una investigación los antecedentes son importantes para el desarrollo de la misma; existen trabajos que de alguna manera sirven de aporte a este estudio, por lo tanto se presentan algunos a continuación.

Pérez D. y Rosendo A. (2006), realizaron la investigación titulada: ***”Efectividad en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado, en las empresas ubicadas en el Centro Comercial Plaza de Valera, durante en año 2005”***; el procedimiento metodológico consistió en un estudio de tipo descriptivo y diseño de campo; la población estuvo conformada por 140 locales comerciales y tomando una muestra de 20 locales se aplicó un cuestionario compuesto por 17 preguntas el cual fue validado por el juicio de expertos. La técnica de recolección empleada en la investigación fue la entrevista directa con el personal de cada local para hacer de su conocimiento el trabajo a realizar.

Como conclusión general expresan que la recaudación de Impuesto al Valor Agregado en las empresas ubicadas en el Centro Comercial Plaza de la ciudad de Valera, durante el año 2005, carece de efectividad, dado que no existe un control de cuanto suman las ventas ya que pocas veces emiten factura o tickets de caja y al no haber registros fidedignos, difícilmente se puede conocer el ingreso por ventas mensuales, mucho menos lo que deja de percibir el Estado, derivado del incumplimiento de los deberes formales de los ciudadanos y ciudadanas amparadas por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y demás leyes civiles, penales y fiscales.

Las conclusiones de la investigación de Pérez y Rosendo sirvieron de

base para plantear este estudio cuyos resultados darán origen a recomendaciones que llevándolas a la práctica tendrán su incidencia en la recaudación y pago del IVA, de tal manera que el Estado pueda contar con presupuestos que unidos a una sana administración solventaran parte de la deuda social.

Garnica, P. (2004) tituló su investigación: **“Requerimientos Legales Tributarios para cumplir con la Planificación Tributaria de las Empresas Franquiciantes Venezolanas del Municipio Maracaibo”**; la misma se realizó para optar al grado de Magíster en Gerencia Tributaria en la Universidad Dr. Rafael Bellosó Chacín de Maracaibo, Estado Zulia. El estudio estuvo dirigido a analizar los requerimientos en planificación tributaria de las empresas franquiciantes venezolanas del Municipio Maracaibo. La investigación fue documental con diseño documental bibliográfico. Se empleó el análisis documental de leyes, doctrinas y códigos de la legislación venezolana. La información fue recabada, de una guía de observación cuya información fue analizada en su contenido.

Los resultados indicaron que existen normativas contables aplicables a los requerimientos de las empresas franquiciantes, pues las franquicias deben guiarse por los Principios de Contabilidad, y Leyes Tributarias Venezolanas. No existe una Ley dentro del ordenamiento jurídico para la planificación tributaria. Para el momento de la investigación, se discutían las disposiciones aplicables del Código Orgánico Tributario vigente (2001), Código Civil Venezolano (1982), Ley del Impuesto Sobre la Renta (2001), Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reforma (IVA, 2002), Ley de Activos Empresariales (1993), Patente de Industria y Comercio y Ley Orgánica de Aduanas (1999). Se discuten los objetivos administrativos y tributarios, enfocándose sobre la ajustada administración de recursos y el cumplimiento de obligaciones tributarias. Se proponen lineamientos para la aplicación de los requerimientos de planificación tributaria, considerando las disposiciones

legales venezolanas, siendo recomendada la elaboración de una matriz de opinión a través de la Cámara Venezolana de Franquicias normativas legales y la aplicación de la de Planificación Tributaria para orientar sobre el cumplimiento de las obligaciones impositivas.

Esta investigación tiene relación con la presente debido a que considera a las empresas franquiciadas y el deber que poseen de contribuir con el gasto público nacional de país donde operan, y además dentro de la planificación tributaria se deben tomar en cuenta los beneficios fiscales de los cuales pueden aprovecharse.

Mora (2002) presentó su trabajo de grado titulado: ***“Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, sus Fortalezas y Debilidades”***. Esta investigación se orientó al análisis documental del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela llegando a concluir que, el tratamiento de recuperación para los créditos fiscales dado a las empresas exportadoras permiten estimular este sector económico; sin embargo, el procedimiento aplicado para su recuperación ante el fisco resulta lento y engorroso para los exportadores, llevándolos a financiar al Estado y por ende obligarlos a incrementar los precios de sus productos poniendo así en riesgo la competitividad de ellas en el mercado.

Esta investigación se relaciona con el presente estudio, porque analiza el sistema plúrfasico del Impuesto al Valor Agregado, problema que también es planteado en el presente trabajo.

Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Existen remotos antecedentes en Egipto, Grecia y Roma del Impuesto al Valor Agregado, en este sentido se menciona la *centésima rerum venalium*, aplicable en Roma por Augustus; en Francia, en la edad media existió un tributo semejante llamado Maltote, antecedente de la Alcabala

Española, establecido por Alfonso XI en el año 1342. Según refiere Moya (1998) “el origen del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en su estructura moderna se remonta al año 1916” (p. 240), en el que se vislumbró como una forma de obtener los recursos económicos necesarios para financiar los cuantiosos gastos ocasionados con motivo de la Primera Guerra Mundial, y se inicio como serie de tributos de sellos y al lujo de determinadas mercancías.

En efecto, la imposición al consumo data de épocas remotas, y su manifestación de impuesto a las ventas se remonta igualmente a épocas pretéritas, entre sus antecedentes podemos mencionar el Almojarifazgo y el Alcabala en España y sus colonias, el Maltote en la Edad Media en Francia, y en Estados Unidos en el Siglo XIX como consecuencia de los requerimientos económicos de la Guerra de secesión se encuentra un antecedente del impuesto a las ventas de productos fabricados.

No obstante a dicha antigüedad, es en época reciente cuando tiene lugar la generalización del mismo, lo que resulta como consecuencia de la necesidad de distintos países en la posguerra de incrementar sus recursos fiscales y es así como entre los años de 1914 y 1930 se establece en Alemania, Rusia, Estados Unidos, Bélgica, Canadá, Japón, Francia, Brasil, Bolivia, Argentina, Cuba, Chile y muchos otros países de distintos continentes llegando en casi todos a tener una elevada significación porcentual en la recaudación fiscal.

Con motivo de la Segunda Guerra Mundial se aumentó la base imponible, (se hizo extensiva incluso a la venta de servicios), con la finalidad tanto de financiar los gastos bélicos como de reducir la demanda sobre determinados bienes, situación que resultó beneficiosa para la economía del Estado, lo que originó su aplicación en países como Argentina, Bolivia, Brasil, Costa Rica, Chile, Perú y Venezuela.

La imposibilidad de desarrollo de la economía ante semejante carga, da lugar a la búsqueda de fórmulas dirigidas a hacer menor el numero de

incidencias del impuesto sobre los bienes en su comercialización hasta el consumidor, es decir, tendentes a gravar los bienes una sola vez en el proceso de producción y comercialización, apareciendo el impuesto a las ventas en etapa única (Producción, Mayorista o Minorista), que aunque logra el objetivo de llevar las mercaderías al consumidor habiendo soportado una sola vez el impuesto, desmejora sensiblemente la capacidad recaudadora del mismo, lo que es igual decir, que en pro de los intereses de los particulares atenta contra los intereses del Fisco.

En la búsqueda de una fórmula más ecuánime entre los intereses de los particulares, de la economía, y del Estado, fue en 1918 cuando el industrial alemán Von Siemens propone al gobierno de su país una nueva modalidad del impuesto a las ventas que el denominó Impuesto al Valor Agregado, cuya principal característica es la de recaer sólo una vez en el precio de los bienes, al tiempo que, por ser General, Plúrifásico y de etapa múltiple, mantiene una aceptable capacidad recaudatoria.

Es en Japón en 1950, donde se aprueba por primera vez el nuevo Impuesto al Valor Agregado, para comenzar a regir desde 1952, no llegando a aplicarse. En Estados Unidos, se aplica en el Estado de Michigan, desde 1953 un impuesto a las actividades comerciales inspirado en el concepto del valor agregado. En Francia se establece en 1954 la nueva modalidad del impuesto a las ventas, aunque limitado sólo a la etapa mayorista y posteriormente al minorista.

La Comunidad Económica Europea acoge en 1967 el Impuesto al Valor Agregado como la modalidad tributaria que vendrá a armonizar las distintas legislaciones, que en la materia regían para ese momento, entre los países miembros; debiendo entrar en vigencia en 1970, convirtiéndose ésta decisión en el impulso definitivo que motorizó la generalización de este impuesto, siendo acogido posteriormente por países como Brasil, Argentina, Holanda, Bélgica, entre otras.

El impuesto a las ventas tiene como característica resaltante el que grava todos los bienes en todas y cada una de las transacciones de que son objeto, dándose el caso que cuando llega el consumidor final el producto ha soportado cuatro, cinco o más veces el impuesto, encareciéndolo considerablemente y convirtiéndose en un peso difícil de ser llevado por la economía, la cual se ve frenada y coartada por el impuesto.

En Venezuela, este impuesto fue publicado en Gaceta Oficial No. 35.304 el 24 de Septiembre de 1993 por Decreto Ley en el gobierno del presidente Ramón J. Velásquez, autorizado por el Congreso Nacional con una alícuota del 10%, con el propósito fundamental de asegurar un mínimo de recaudación independiente de la capacidad económica que generan otros ingresos al país.

En 1994, el gobierno plantea nuevas reformas a la estructura del tributo, bajo la denominación del Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor (ICSVM), sin dejar de ser un sistema de Impuesto al Valor Agregado, de débitos y créditos en la cadena de comercialización. Esta reforma entra en vigencia el 28 de Septiembre de 1994 mediante Gaceta Oficial No 4.793, limitando su aplicación en el ámbito mayorista bajo el objetivo falso e ineficaz de que el tributo no afectaría al consumidor, pero esto no se cumple puesto que el impuesto llega al consumidor como tributo consumo, dado que el objetivo es vender el impuesto como un gravamen al “lujo” con una alícuota del 12%. El 25 de Julio de 1996 según Gaceta Oficial No 36.905, se modifica la alícuota al 16,5% por disposición de la Ley del Presupuesto.

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 con una alícuota del 15,5% para todo el Territorio Nacional salvo el Estado Nueva Esparta con una alícuota aplicable del 8%. El 28 de Julio del 2000 según Gaceta Oficial No 37.002, se reforma esta Ley con la disminución de la alícuota a 14.5% para todo el Territorio Nacional excepto el

Estado Nueva Esparta, la Península de Paraguaná en la Zona Libre para el fomento de la inversión turística, y la Zona Libre Cultural Científica y Tecnológica del Estado Mérida, la cual entró en vigencia posteriormente. En el año 2005 el Ejecutivo disminuye la alícuota al 14% y actualmente desde el primero de marzo de 2007 se estableció en 11% y a partir de julio de ese mismo año 9% según decreto N° 5.212 publicado en Gaceta Oficial N° 38.632 de fecha 26-02-2007.

Bases Teóricas

Para justificar el desarrollo de este trabajo fue relevante e importante la revisión bibliográfica en la cual se sustentó el tema objeto de estudio. A continuación se detallan algunas bases conceptuales, teóricas, y aportes de diferentes autores, cuyas obras se relacionan con la investigación planteada.

Los Tributos en Venezuela

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela siendo el principal ordenamiento jurídico venezolano sobre todas las demás ramas del Derecho en el ámbito jurídico nacional, como Ley Suprema, establece el poder tributario o la facultad que tiene el Estado de crear cuando las circunstancias lo exijan tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Según Villegas (1998): “Tal poder tributario o potestad tributaria no es omnímodo sino que se halla limitada en los modernos Estados de derecho” (pág. 187). El referido autor establece que la potestad tributaria esta limitada en función a los propios principios constitucionales, estableciendo no solo la potestad de crear tributos sino también, la posibilidad de que sean cancelados por el contribuyente sujetos al mismo. El Derecho Constitucional Tributario es

originario del Derecho Constitucional Financiero, comprende el estudio de una serie de normas o conjunto de normas que van a guiar con disciplina y coherencia el ejercicio de la potestad tributaria, dentro de los límites que establece la supremacía de la Constitución, atendiendo a la subordinación de los principios constitucionales.

Ahora bien, para Villegas (1998), los tributos constituyen la prestación monetaria obligatoria, exigida por el Estado, en virtud de su poder, a los sujetos económicos (contribuyentes o responsables) sometidos a su soberanía por haberse materializado el presupuesto de hecho (hecho imponible), que da origen a la obligación tributaria. También puede decirse que son prestaciones exigidas en dinero por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio a los sujetos económicos sometidos a su soberanía, en virtud de ley y para obtener los ingresos necesarios para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines, y para el desarrollo de actividades económicas y sociales.

Por consiguiente, diversas definiciones se han establecido de tributo y la mayor parte de ellas lo han definido como prestación comúnmente en dinero que exige el Estado a todas las personas físicas, en virtud de su poder tributario y que tales contribuciones que exige son para cubrir las necesidades colectivas. Según Moya (1998): “Los tributos son prestaciones exigidas en dinero por el Estado en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” (pág. 167).

En Venezuela los tributos tienen su fundamento legal en el artículo 133 de la CNRBV que establece: “Todos están obligados a coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”. El referido artículo establece que el Estado a través de su poder de imperio coacciona a los ciudadanos al cumplimiento del sostenimiento del Estado.

Clasificación de los Tributos

González, R. (1994) en su obra Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor, establece a través de esquema la clasificación de los tributos en: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Tal clasificación de acuerdo a tratadistas en la materia, establecen que es la más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, diferenciándose solo por razones políticas, técnicas y jurídicas.

De igual manera, Villegas (1998), refiere la siguiente clasificación de los tributos:

- **Impuestos:** Es una clase o tipo de tributo, cuya obligación tiene como hecho imponible, una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Es la obligación pecuniaria que el estado en virtud de su poder de imperio exige a los ciudadanos, para la satisfacción de sus necesidades. A diferencia de las tasas, el impuesto no implica una contraprestación directa de servicios.

El término impuesto enfoca aspectos como prestación obligatoria, sujeto activo, poder tributario, capacidad económica, legalidad, obtención de recursos y sobre todo la situación de hecho en que se encuentre el sujeto pasivo. Moya (1998) define impuesto como "*Tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en situaciones consideradas por la Ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado*" (pág. 168-169).

La clasificación de impuestos se enfoca de diversas formas o estructuras de acuerdo al análisis establecido por autores que versan sobre el tema. González Raziel (1994) establece una clasificación de impuestos, que va dirigido a la aplicabilidad del impuesto al consumo. Dicha clasificación la establece: según su procedencia (auténticos, no auténticos); según la relación entre el sujeto activo y pasivo (directos e indirectos); según la tarifa

(fijo, proporcional, progresivo, regresivo); según su aporte a la redistribución del ingreso o riqueza (progresivos y regresivos); según el grado de presión que ejerce sobre el sujeto pasivo (mas neutros y menos neutros) y según la manifestación económica que grava (sobre el ingreso o renta, sobre el capital y sobre el gasto). Esta última clasificación, especialmente la dirigida al gasto mide la capacidad de consumo sobre un universo de contribuyentes que en Venezuela lo llamamos Impuesto al Valor Agregado y sobre el cual trata el presente trabajo de investigación.

Por su parte Moya (1998) establece que los impuestos se clasifican en:

- a) Directos
- b) Indirectos
- c) Proporcionales
- d) Progresivos

La primera clasificación hace referencia a la extracción en forma inmediata del tributo como expresión de capacidad contributiva favorecida en su formación por la contraprestación de los servicios públicos (ISLR). La segunda grava el gasto o consumo o bien la transferencia de riqueza, tomados como índice o presunción de la existencia de capacidad contributiva, indirectamente relacionada con la prestación de los servicios públicos (gasto, consumo). La tercera mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de riqueza gravada (alícuota única). La última clasificación hace referencia, al aumento de la cuantía del impuesto en la medida que aumenta el valor de la riqueza.

-Tasas: Forma híbrida de imposición, por cuanto el Estado lo establece en virtud de su facultad discrecional, pero prestando o brindando una prestación a quien lo paga.

De acuerdo a diferentes autores, este tributo es el que más controversia ha causado y el que más dificultades ha presentado para su estructuración. Esto se debe a que los estudiosos en la materia han confundido elementos

económicos, jurídicos y políticos. Por otro lado, en algunos países se ha empleado el término tasa para algunos tributos que no guardan uniformidad universal. El autor González en su obra mencionada define tasa de la manera siguiente: Ob. Cit. (1994) *“Es un tributo que exige el Estado como retribución monetaria por un servicio que presta en forma directa y particular a un ciudadano determinado”* (pág. 2).

Las tasas se caracterizan por ser: una prestación exigida por el Estado en virtud de su Poder de Imperio; su creación a través de una Ley o principio de reserva legal; el hecho generador de la actividad esta vinculado al cumplimiento obligatorio del servicio que recibe; el producto de lo recaudado debe destinarse única y exclusivamente al servicio prestado.

-Contribuciones Especiales: Son tributos cuya obligación tiene como hecho generador los beneficios obtenidos por el contribuyente en virtud de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado.

Las contribuciones especiales son tributos que no deben confundirse con los impuestos y las tasas, motivado a que tales contribuciones especiales son prestaciones obligatorias que le son exigidas al sujeto pasivo producto de la realización de obras o gastos especiales por parte del Estado, donde tal inversión pública origina el nacimiento de la obligación tributaria. El autor Moya (1998) define las contribuciones especiales como: *“Prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivado de la realización de obras públicas”* (pág. 178)

Las contribuciones especiales se clasifican en contribuciones de mejoras y contribuciones de seguridad social. La primera es el pago obligatorio que se efectúa al Estado producto de la realización de una obra de interés público o de utilidad en general. El hecho de que el Estado construya en ciertas zonas de interés colectivo, origina un incremento del valor de activos en sus adyacencias, los propietarios de estos últimos están obligados a cancelarle al estado el producto de la plusvalía causada por la

realización de una obra del mismo. Las contribuciones de Seguridad Social son aquellos aportes que se efectúan al INCE, IVSS, Ley de Política Habitacional producto del establecimiento de una Ley, la cual es conocida también como Contribuciones Parafiscales y que sirven o ayudan al sostenimiento de las instituciones del propio Estado.

Moya (1998) refiere que estas contribuciones pueden considerarse como verdaderos impuestos, ya que el provecho del impuesto se distribuye sobre la colectividad en su conjunto, y en la contribución parafiscal, el provecho es para un grupo delimitado profesional o socialmente.

Abordando brevemente, los denominados impuestos como clase de tributos, presentan como característica principal la obligatoriedad más no la contraprestación inmediata, y el Estado es quien recauda estos impuestos para satisfacer las necesidades de la colectividad cuya aplicabilidad se sustenta en leyes y decretos. Las características de los impuestos se aplican de acuerdo con los principios establecidos para los mismos que se sustentan en:

-Justicia: Todos los que gozan de rentas y cumplen el hecho imponible, deben pagar impuesto en proporción con las medidas de sus posibilidades.

-Igualdad: De esta obligación tributaria no debe quedar exento ningún ciudadano.

-Certeza: El tributo no debe ser cierto sino arbitrario, es decir siempre debe estar establecido en la ley y con anticipación, lo cual permite que los contribuyentes lo conozcan.

-Comodidad: Toda contribución tributaria debe ser recaudada en la oportunidad cuando le sea más cómodo al contribuyente cancelarla.

-Economicidad: El costo de recaudación y administración del tributo debe ser menos que lo recaudado.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Al consultar a Garay (2000), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), es un impuesto que se aplica sobre los bienes y prestaciones de servicios y sobre las importaciones definitivas de bienes, en todo el territorio de la nación. Este tributo es un impuesto indirecto aplicable en todo el territorio nacional. Es indirecto porque quien paga el impuesto es el consumidor en el momento de cancelar por dicho bien o por el servicio recibido, pero son los importadores, fabricantes de bienes, productores, comerciantes, entre otros, quienes deben declarar este impuesto y pagarlo al fisco, y que también lo han cobrado y cancelado cada vez que el bien pasa de un eslabón a otro de la cadena de comercialización.

El IVA presenta las siguientes características:

- Es un impuesto indirecto, generalizado en toda la economía.
- Es un impuesto real, dado que no tiene en cuenta las condiciones del sujeto pasivo.

-Es un impuesto neutral, puesto que grava las ventas en todas las etapas con alícuotas uniformes (excepciones: provisión de agua, gas, teléfono y otros servicios). Además, tiene la posibilidad de computar como crédito fiscal el impuesto abonado en las compras.

-El productor y/o comerciante no incluye en sus costos el IVA y, como en definitiva quien proporciona los fondos del impuesto es el consumidor final, se dice que el IVA es neutral para los sujetos pasivos del gravamen.

-Otra de las características es su fácil recaudación motivado a que el fisco puede realizar controles cruzados entre los débitos y créditos fiscales.

A parte de sus características, el IVA tiene desventajas:

-Es regresivo: la incidencia del gravamen termina siendo mayor en los sectores de bajos ingresos que en los de altos ingresos. Las clases de menores ingresos, en realidad, contribuyen en mayor proporción en términos relativos.

-Su recaudación se complica en la etapa minorista, porque son mayores los niveles de evasión (los consumidores no reclaman las facturas).

El IVA se establece en todo el territorio de la nación, y se aplica sobre la venta de cosas muebles y servicios situadas o colocadas en el territorio del país. En este sentido, la Dirección General Impositiva considera venta a toda transferencia a título oneroso entre personas, sucesiones, o entidades de cualquier índole que importe la transmisión del dominio de bienes muebles, y la desincorporación de activos muebles de la actividad gravada con destino a uso particular o consumo particular del o los titulares de la misma.

El Impuesto al Valor Agregado, es un impuesto general al consumo de bienes y servicios, que utiliza una técnica de créditos y débitos fiscales que permite fraccionar el monto de la obligación tributaria global entre quienes intervienen en el proceso de producción y distribución, guardando cada fracción de impuesto relación proporcional con el valor que cada uno agrega o incorpora al precio.

En Venezuela, la Ley del IVA establece que este impuesto grava la enajenación de bienes muebles, prestación de servicios y la importación de bienes, aplicable a todo el territorio nacional, que deben pagar las personas naturales y jurídicas, comunidades y sociedades que en su condición de importadores de bienes, fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios realicen actividades definidas como hecho imponible en la Ley del IVA.

Sujetos del Impuesto al Valor Agregado

El Estado nacional, es quien recibe el dinero proveniente del IVA, por lo tanto es el sujeto activo, y los sujetos pasivos son las personas que realizan venta de bienes muebles y prestaciones de servicios, actúan como intermediarios entre la Dirección General Impositiva y las personas que realizan

intercambios comerciales con ellos, dado que la diferencia entre el IVA que cobran cuando venden y el que pagan cuando compran va a parar a la Dirección mencionada. Se puede decir que el sujeto pasivo por excelencia es el consumidor final, dado que en definitiva es quien soporta el peso del impuesto

Los sujetos pasivos del gravamen deben optar entre revestir la calidad de: responsables inscriptos, responsables no inscriptos y responsables monotributistas. Para estas opciones es determinante la actividad que desarrolla el sujeto y su monto de ventas anual.

Los sujetos pasivos están conformados por:

a) Los habitualistas en la venta de cosas muebles. Factores como el fin de lucro, la frecuencia de operaciones, su importancia relativa dentro del conjunto de los ingresos que obtiene el sujeto.

b) Quienes realicen actos de comercio accidentales con la venta de cosas muebles.

c) Los herederos o legatarios de responsables inscriptos, cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen. Pretende la continuidad tributaria entre el causante y sus herederos o legatarios.

d) Los comisionistas y consignatarios. Los comisionistas son aquellos sujetos que realizan a nombre propio pero por cuenta y orden de terceros, compras de cosas muebles. Los consignatarios, en cambio, son aquellos sujetos que realizan a nombre propio pero por cuenta y orden de terceros ventas de cosas muebles. Estos sujetos siempre deberán inscribirse como responsables inscriptos.

e) Los importadores. Todos aquellos sujetos que importen cosas muebles son sujetos pasivos del gravamen, prescindiendo del tipo de operaciones que realicen en el mercado interno con esos bienes (gravados, no gravados, exentos).

f) Las empresas constructoras. Sin importar la forma jurídica que hayan adoptado, todos aquellos sujetos que se dediquen a realizar obras sobre inmuebles propios, ya sea por sí mismos o por intermedio de terceros, son considerados sujetos pasivos del gravamen.

g) Quienes presten servicios gravados.

h) Quienes sean locadores de locaciones gravadas.

i) Agrupamientos no societarios. Son las uniones transitorias de empresas, consorcios y otras asociaciones sin personería jurídica, pero que se dediquen con habitualidad a la enajenación de cosas muebles, o realicen actos de comercio accidentales o prestaciones de servicios y/o locaciones gravadas.

j) Las empresas concursadas o en quiebra. La condición de sujeto pasivo es anterior a esas instancias, y se mantiene durante ellas.

El hecho imponible, que es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica, fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, en el caso del IVA ocurre al momento de:

a) En caso de ventas de bienes muebles en el momento de entrega del bien, emisión de la factura.

b) En caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicio, al momento que se termina la ejecución. Excepto:

-Que las mismas se efectúen sobre bienes, en cuyo caso el hecho imponible se perfecciona en el momento de la entrega del bien.

-En el caso que se trate de servicios de cloacas, de desagües, de telecomunicaciones o de provisión de agua corriente; como la tasa puede variar, el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del servicio.

-Que se trate de operaciones de seguros en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará con la emisión de la póliza.

-Que se trate de prestaciones financieras en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo para el pago de su rendimiento.

c) En el caso de trabajo sobre inmuebles de terceros, en el momento de la aceptación del certificado de obra, parcial o total.

d) En los casos de locación de cosas y arriendos de circuitos o sistemas de telecomunicaciones, excluidos los servicios de televisión por cable.

e) En el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.

f) En el caso de importaciones.

g) En el caso de locación de cosas muebles con opción a compra, en el momento de la entrega del bien.

Declaración y Pago del IVA

La declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado, se realiza mensualmente y deberá presentarse dentro de los primeros quince (15) días continuos del mes siguiente, la declaración jurada de las operaciones gravadas y exentas, realizadas en cada período mensual de imposición, en dicha declaración dejarán constancia de las sumas de los débitos fiscales que consten en las facturas emitidas en el período de imposición así como las sumas de los impuestos soportados y que le han sido trasladados como créditos fiscales en las facturas recibidas en el mismo período.

Después de haber determinado el monto a pagar del impuesto, de acuerdo a los procedimientos que establece la Ley, se debe elaborar o llenar el formulario de declaración autorizado por el Ministerio de Finanzas y presentarlo dentro de un periodo no mayor a quince (15) días continuos posteriores al periodo de imposición, en las entidades bancarias que tengan convenios con la Administración Tributaria.

Dichas declaraciones deben presentarse en las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales, ésta se realizará mediante un formulario que es la Forma No 0030. Además se puede declarar y cancelar el impuesto a través de las entidades bancarias mencionadas a continuación: Banco Provincial, Corpbanca, Banesco, Banco del Caribe, Banco Federal, Banco Exterior, Banco Mercantil, Banco Occidental de Descuento, entre otros.

Deberes de los Contribuyentes del IVA

Registro Contable del Impuesto al Valor Agregado

El registro contable del Impuesto al Valor Agregado (IVA), no reviste mayor dificultad, ya que se limita a registrar en la contabilidad los débitos fiscales y los créditos fiscales. A nivel del código de cuentas es aconsejable que se abra una cuenta individual para registrar separadamente los débitos y créditos fiscales. Las operaciones de ventas generan para el contribuyente débitos fiscales y las compras generan créditos fiscales. La compensación de ambas operaciones, genera un pasivo de impuesto para la empresa, un crédito a favor de ésta o sencillamente compensa los saldos deudores y acreedores de ambas.

En la presentación de los estados financieros de la empresa, los saldos acreedores o deudores del Impuesto al Valor Agregado deben ser colocados como un último renglón de las otras cuentas por cobrar o en las otras cuentas por pagar y gastos acumulados del activo circulante y pasivo circulante respectivamente.

Obligación a llevar Libros Contables

De acuerdo al artículo 70 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes del impuesto deben llevar un libro de

compras y otro de ventas, donde se registrarán cronológicamente, las informaciones relativas a sus operaciones, importaciones, exportaciones, documentos equivalentes de venta de bienes y servicios, así como también adquisiciones de bienes y recepción de servicios: mediante facturas emitidas y recibidas. Dichos libros deberán mantenerse permanentemente en el establecimiento del contribuyente.

Las exigencias del IVA respecto a los registros contables, están dirigidas a facilitar el control de la determinación del tributo y por consiguiente el Débito Fiscal, Crédito Fiscal y los ajustes a los mismos. Es por esta razón que se deben llevar correctamente y formalmente todos los registros y libros necesarios para poder determinar el impuesto, además que toda operación sea registrada en facturas, y que estas se conserven en buen estado y durante un tiempo prudencial. Generalmente el IVA requiere de los siguientes Libros Contables:

Libro Diario de Compras

Es un libro en el cual deben anotarse todas las adquisiciones de bienes, servicios recibidos, facturas expedidas internamente y las facturas expedidas por empresas no domiciliadas. En este libro se deben realizar las anotaciones en orden cronológico y numérico, además las facturas recibidas deben cumplir con los requisitos (Art. 75 RLIVA) siguientes:

-Fecha y número de factura, nota de débito o de crédito por la compra nacional o extranjera de bienes y recepción de servicios, y la declaración de aduanas, presentada con motivo de la importación de bienes o la recepción de servicios provenientes del exterior.

-El nombre y apellido del vendedor o de quien prestó el servicio, en los casos en que sea persona natural. La denominación o razón social del vendedor o prestador del servicio, en los casos de personas jurídicas.

-Número de inscripción en el Registro de Información Fiscal (RIF) o registro de contribuyentes del vendedor o de quien preste el servicio cuando corresponda.

-El valor total de las importaciones definitivas de bienes y recepción de servicios discriminando las gravadas, exentas o exoneradas, registrando además el monto del crédito fiscal en los casos de operaciones gravadas. En el caso de operaciones gravadas con distintas alícuotas, deberán registrarse dichas operaciones separadamente, agrupándose por cada una de las alícuotas.

-El valor total de las compras nacionales de bienes y recepción de servicios discriminando las gravadas, exentas, exoneradas o no sujetas al impuesto o sin derecho a crédito fiscal, registrando además el monto del crédito fiscal en los casos de operaciones gravadas. En el caso de operaciones gravadas con distintas alícuotas, deberán registrarse dichas operaciones separadamente, agrupándose por cada una de las alícuotas.

Libro diario de Ventas

Es un libro de registro de las facturas emitidas, generalmente por las ventas o prestaciones de servicio realizadas por la empresa. Al igual que el Libro de Compras debe llevarse de forma ordenada y cronológica, también debe cumplir con los requisitos (Art. 76 RLIVA) siguientes:

El otro libro es el de Ventas, en éste han de anotarse todas las facturas o equivalentes otorgadas en ocasión de las ventas o prestaciones de servicio. Dicho libro debe llevar los requisitos siguientes:

-Fecha y número de factura, comprobantes y otros documentos equivalentes, notas de débito o de crédito y de la guía o declaración de exportación.

-El nombre y apellido del comprador de los bienes o receptor del

servicio, cuando se trate de una persona natural. La denominación o razón social, si se trata de personas jurídicas, sociedades de hecho o irregulares, comunidades, consorcios y otros entes económicos o jurídicos, públicos o privados.

-Número de inscripción en el Registro de Información Fiscal (RIF) o registro de contribuyentes del comprador de los bienes o receptor del servicio.

-El valor total de las ventas o prestaciones de servicio discriminando las gravadas, exentas, exoneradas o no sujetas al impuesto, registrando además el monto del débito fiscal en los casos de operaciones gravadas. En caso de operaciones gravadas con distintas alícuotas, deberán registrarse dichas operaciones separadamente, agrupándose por cada alícuota.

-El valor de la mercancía ya colocada a bordo del barco o del avión del total de las operaciones de exportación.

Control Fiscal con respecto a las Facturas y Cajas Registradoras

Para el control fiscal con respecto a las facturas, éstas deberán emitirse por duplicado. El original deberá ser entregado al adquiriente del bien o el receptor del servicio y el duplicado quedarán en poder del vendedor del bien o del prestador del servicio.

Es de observar que solo el original da derecho a crédito fiscal (esto en el caso de que el proveedor como el adquiriente sean contribuyentes ordinarios) y que el duplicado del documento deberá indicarse expresamente que dicha copia no da derecho al crédito fiscal por corresponder este al original de la factura. Sólo en el caso de que se trate de un agente o intermediario que actúa por cuenta de varios mandantes, podrá entregarles a cada uno de ellos una copia de la factura o documentos donde se acredite el pago del Impuesto al Valor Agregado, la cual si

generaría crédito fiscal a favor de dichos mandantes.

El Reglamento y la Ley establecen la obligación de indicar separadamente el monto del impuesto en la factura, pues de lo contrario no procederá la deducción del crédito fiscal soportado. En las ventas al detal la Administración Tributaria puede autorizar en determinados casos que se omita la indicación del impuesto y que este pase a formar parte del precio de venta al público, siempre y cuando se mencione en la factura la frase “Impuesto Incluido” o “IVA Incluido”.

La Administración Tributaria podrá simplificar los requisitos exigidos en la impresión y emisión de las facturas y comprobantes de ventas de bienes y prestaciones de servicios. Con respecto a las cajas registradoras, la Administración Tributaria a solicitud de los contribuyentes podrá autorizar la emisión de documentos equivalentes a facturas en los casos de ventas mediante máquinas expendedoras (de refrescos, por ejemplo), de artículos cuya naturaleza haga engorrosa la facturación de cada operación (el caso de venta al detal de mercancías manuales) o las compras realizadas a través de Internet.

Obligación de emitir facturas

Es de carácter obligatorio que los contribuyentes emitan factura por cada una de sus ventas o prestación de servicios, tales facturas deben emitirse por duplicado, el original es para el adquiriente del bien, o receptor del servicio sea contribuyente o no del impuesto, ya que solo esta le da derecho al Crédito Fiscal, en cuanto sea aplicable.

Tal obligación de emitir facturas esta tipificado en el artículo 5 de la LIVA y artículo 62 de RLIVA para el caso de contribuyentes ordinarios de este impuesto. Para los contribuyentes formales de los cuales se hará mención en los párrafos siguientes, tal obligación de emitir factura esta consagrado en el

artículo 3 de la providencia administrativa N° 1.677 publicada en Gaceta Oficial N° 37.677 de fecha 25 de Abril de 2003.

De la misma forma la Administración Tributaria establecerá los Requisitos, Formalidades, y especificaciones técnicas que deben cumplir las imprentas para la elaboración de las facturas correspondientes.

Deberes Formales de los Contribuyentes Ordinarios.

Normas de Facturación

Los contribuyentes ordinarios, es decir los que cobran y pagan el IVA deben cumplir con todos los deberes formales establecidos en la resolución 320 la cual fue publicada en Gaceta Oficial N° 36.859 de fecha 29-12-99 que es la que trata sobre las normas que regulan el régimen de facturación.

Las facturas que deben emitir este tipo de contribuyentes requieren de ciertos requisitos, los cuales solo se enumeraran algunos ya que en las bases legales se establece en su totalidad.

Algunos requisitos sobre normas de facturación, según resolución 320:

1. Debe contener impresa la denominación de “Factura”
2. Numeración consecutiva y única.
3. Numero de control consecutivo y único por cada documento impreso.
4. Nombre completo y domicilio fiscal del vendedor o prestador del servicio.
5. Nombre completo y domicilio fiscal del adquirente del bien o receptor del servicio.
6. Total de los números de control asignados, expresado de la siguiente manera “desde el N° ... hasta el N° ...”
7. Deberán emitir por duplicado.
8. Las copias deben señalar expresamente “Sin derecho a Crédito Fiscal”

9. Numero de inscripción en el registro de información fiscal (RIF)
10. Nombre o razón social del impresor de los documentos, su número de Registro de Información Fiscal, número y fecha de Resolución otorgada, y la región a la cual pertenece.
11. Fecha de emisión
12. Condición de la operación
13. Descripción de la venta.

Entre los requisitos, solo se enumeraron los más importantes. Es de acotar que este tipo de deberes formales es requisito solo para contribuyentes del IVA, los cuales están obligados a cumplir con exactitud con todo lo que establece esta norma especial, la cual ha generado suficiente sanciones por incumplimiento a la misma.

A fines de ejercer mayor control y lograr la emisión efectiva de las facturas por parte de los contribuyentes ordinarios, en Gaceta Oficial N° 38.548 de fecha 23 de Octubre de 2.006 fue publicada la Providencia Administrativa N° 0421 de fecha 25 de Julio de 2.006, la cual establece las normas generales de emisión y elaboración de facturas y otros documentos, la cual entra en vigencia a partir del 01 de abril de 2007.

Sin embargo, a la fecha de redacción del presente trabajo de investigación, según Gaceta Oficial N° 38.656 del 30-03-2.007 el Ministerio del Poder Popular para las Finanzas y el SENIAT publicaron la Providencia Administrativa N° 0191 de fecha 29-03-2.007, a través de la cual se establece una prorroga de seis meses para la entrada en vigencia de la Providencia Administrativa N° 0421. Por tal motivo, la entrada en vigencia de la Providencia 0421 se tenía prevista para el 01 de octubre de 2.007.

De acuerdo a explicaciones del SENIAT la providencia 0421 surge con el propósito de actualizar las normas relacionadas con la facturación, en virtud de las reformas que han sufrido las leyes de ISLR y LIVA, como instrumento de control fiscal. No obstante esta providencia no entró en

vigencia sino que es mejorada y creada la Providencia N° 0591 la cual entrará en vigencia a partir del 01-02-2008.

Deberes de los Contribuyentes Formales

Los contribuyentes formales son aquellos que realizan únicamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del Impuesto al Valor Agregado. Este tipo de contribuyente esta obligado a cumplir con las disposiciones señaladas en la Providencia Administrativa N° 1677, de la cual se trato en párrafos anteriores.

Inscripción de Registros

Los contribuyentes formales deben formalizar su inscripción en el Registro de Información Fiscal, deben comunicar cualquier cambio en los datos suministrados a la Administración Tributaria y muy especialmente al cese de sus actividades, norma esta que es comúnmente violada por los contribuyentes, y que simplemente dan paso a una nueva figura mercantil.

Facturación de los Contribuyentes formales

La providencia administrativa 1677 hace mención a cuales son las obligaciones administrativas en cuanto a facturación, relación de ventas, de compras, de conservación de documentos, de declaración, entre otros, que deben cumplir los no contribuyentes obligados a cobrar IVA y por ende no sujeto al pago del mismo.

Los requisitos que deben contener los documentos de ventas, son los siguientes:

1. Numeración consecutiva y única del documento.

2. Contener la especificación “ Contribuyente Formal ”.
3. Identificación del contribuyente emisor.
4. Número de inscripción del emisor en el Registro de Información Fiscal.
5. Número de inscripción en el Registro de Información Fiscal del adquirente del bien o servicio.
6. Fecha de emisión del documento.
7. Descripción de la venta del bien o de la prestación del servicio.

Relación de Ventas y Compras

El artículo 5 y 6 de la providencia 1.677 hace referencia a la relación de ventas y relación de compras, respectivamente, que deben llevar los contribuyentes formales, en sustitución del libro de compras y ventas previsto en la LIVA, tal relación de compras y ventas deben cumplir con ciertas características.

Relación de Ventas

Deberán llevar una relación cronológica mensual de todas las operaciones de ventas, tales características se enumeran a continuación:

1. Fecha.
2. Numero de inicio de la facturación del día.
3. Numero final de la facturación del día.
4. Monto consolidado de las ventas del día

Relación de Compras

Deberán llevar una relación cronológica mensual de todas las operaciones de compra, tales características se enumeran a continuación:

1. La fecha y número de la factura, nota de debito o crédito por la compra nacional o extranjera de bienes y recepción de servicios.
2. Registrar comprobantes y documentos equivalentes correspondientes, a la adquisición de bienes y servicios.
3. Nombre y apellido del vendedor o de quien prestó el servicio en los casos de persona natural.
4. La denominación o razón social del vendedor o prestador de servicio en los casos de persona jurídica, u otras establecidas en la norma.
5. Numero de inscripción del RIF o registro de contribuyentes del vendedor o de quien preste el servicio, cuando sea aplicable.
6. El valor total de las compras nacionales de bienes y recepción de servicios, registrando el monto soportado por Impuesto al Valor Agregado, en los casos de operaciones gravadas.

Declaración informativa de los contribuyentes formales

Los contribuyentes formales están obligados a presentar una declaración informativa de acuerdo a sus ingresos brutos, tal declaración puede ser presentada semestral o trimestralmente, considerando el año civil respectivo.

Aquellos contribuyentes formales con ingreso bruto anual inferior a 1.500 unidades tributarias, están en la obligación de presentar la declaración informativa semestralmente, es decir, la pueden presentar durante los primeros quince (15) días continuos siguientes a los meses de diciembre o junio, según corresponda.

De igual forma, los contribuyentes formales cuyo ingreso bruto anual del ejercicio fiscal anterior o que para el año en curso haya estimado ingresos brutos superiores a las 1.500 UT, y hasta 3.000 U.T. inclusive, deberán presentar una declaración informativa dentro de los 15 días continuos

siguientes al vencimiento de cada trimestre del año civil correspondiente.

Formularios para presentar la declaración informativa

Los contribuyentes formales deberán presentar su declaración informativa, a través de la forma 0030 establecida por la Administración Tributaria. Dicha forma será empleada hasta tanto la Administración Tributaria no establezca un formulario especial, debiendo presentarlas antes las instituciones bancarias que hayan celebrado convenios con el SENIAT u otras oficinas autorizadas por ésta última.

La planilla forma 30 debe ser llenada mínimo con los datos siguientes:

1. Numero de RIF y NIT en caso de poseer éste ultimo.
2. Llenar el año y marcar con "X" el mes en el periodo de imposición.
3. Sección "A. Identificación"
4. En la fila "Total de Ventas y Débitos", en la columna "Base Imponible" deberá reflejar el total de las ventas del periodo.
5. Reflejar en la fila "Total Compras y Créditos", en la columna "Base Imponible" el monto total de las compras del periodo y en la columna "Crédito Fiscal", el monto total del impuesto soportado.
6. Lugar, fecha y firma.

La Armonización Fiscal

Al consultar a Moreno, P. (2001), la armonización fiscal es un término que está empleado en el artículo 99 del Tratado de Roma (1955) y hace referencia expresa a la armonización de las legislaciones nacionales de los impuestos sobre el volumen de los negocios, impuestos especiales y otros impuestos indirectos. Es evidente que existe una gran sensibilidad sobre la armonización de los impuestos indirectos, ha influido mucho que buena parte

de los fondos comunitarios provengan de la recaudación del IVA.

En un sentido amplio el término “armonización”, lo define Corona, J. y Valera, F. (1989) del siguiente modo: “significa limar las disparidades entre legislaciones internas a fin de que sean susceptibles de realizar un objetivo común” (pág. 8). Debido a que son muchas las definiciones existentes podrían ser divididas en dos grupos:

- Considerar la armonización fiscal como un mecanismo en sí mismo, “una modificación parcial de los sistemas impositivos nacionales” sin que estos se hagan uniformes, sino que exige una adaptación mutua en la medida en que sea necesario hacerles neutrales desde el punto de vista de la competencia.

- Definir este mecanismo ateniéndose a su relación con “la unificación fiscal”, “la armonización fiscal consiste en un proceso dinámico de aproximación progresiva de los sistemas fiscales que conduce a la unificación fiscal y debe perseguir, por tanto, la supresión de aquellas distorsiones capaces de impedir la realización de un Mercado Común o de cualquier otra forma de cooperación económica internacional”.

Las propias Comunidades han optado por la armonización, a la que consideran únicamente como una aproximación de los sistemas impositivos nacionales mediante modificaciones parciales de los mismos.

Es frecuente que en el ámbito de la armonización fiscal se realice la siguiente afirmación: armonizar no supone en ningún momento la construcción de un sistema fiscal que sea único para todos; por consiguiente, se intenta distinguir armonización y unificación como si se tratase de dos nociones jurídicamente diversas y con dos contenidos también diferentes.

La doctrina, tomándola de los propios Tratados constitutivos, se encuentra con la expresión “aproximación” y pretende hallar en ella un tercer sentido diferente de las anteriores. Se trata de un término de significado poco preciso y ello como consecuencia de la variedad de lenguas que se emplean

oficialmente, lo que en ocasiones hace que ciertas voces tengan significados diferentes en los distintos idiomas y en algunos de ellos puedan crearse problemas. El término armonizar hace referencia a una vía concreta, a un cauce, y no a una finalidad ni a un resultado de fondo.

En los últimos años se ha ido implantando con fuerza la idea de propugnar una armonización fiscal gradual, teniendo en cuenta que no constituye en sí misma una finalidad, sino un instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes, que no puedan evitarse con el recurso a mecanismos de compensación.

El informe Neumark (1962) dice lo siguiente: “¿Cuál es el objetivo esencial de la armonización fiscal? Consiste en incentivar la interacción de la competencia de forma que la integración y el crecimiento económico pueda conseguirse de una manera simultánea y gradual. No es un problema de estructura de los sistemas tributarios, sino de los efectos y la incidencia de los impuestos existentes en cada país sobre los procesos de integración y crecimiento económico”.

Una posible interpretación identificaría a la armonización con la coordinación, mediante el establecimiento de procesos de consulta, y de acuerdos flexibles entre ellos para establecer los impuestos sobre las bases similares y a tipos parecidos. Otra interpretación identificaría a la armonización con la estandarización, lo que implicaría que la base y los tipos de los impuestos se igualarían a instancias de las decisiones ejecutivas y legislativas. En la práctica, la armonización se ha situado entre los conceptos de coordinación y estandarización.

Para Saint Paul (1965), el proceso de armonización fiscal puede analizarse como una obligación, pactada en el plano internacional, de no obstaculizar el funcionamiento del mercado concurrencial, de permitir la utilización óptima de los factores de producción y de reducir los costes al

nivel de la integración económica. El fin será el crecimiento de los productos nacionales por el ejercicio de la concurrencia a través de la eliminación de las distorsiones fiscales, con el fin de permitir el libre juego de los mecanismos del mercado.

Por tanto, se admite el carácter instrumental de la armonización fiscal, aunque existen discrepancias sobre la funcionalidad de la misma. Con un carácter limitado, se configura la armonización como un medio de evitar las distorsiones fiscales, que impiden la consecución de los objetivos perseguidos por la integración económica. Desde un punto de vista más amplio, la armonización fiscal es susceptible de ser valorada, además, como un instrumento necesario para forzar a los sistemas fiscales nacionales a colaborar en la consecución de los objetivos económicos de cada uno de los países integrados, en función de las orientaciones comunes adoptadas por el tratado regulador de la integración económica.

En segundo término, hay que destacar la consideración de la armonización fiscal como diferente de la unificación fiscal. La plena integración financiera puede concebirse como una alternativa para eliminar las distorsiones fiscales. Existe unanimidad en considerar la unificación fiscal como el objetivo último de los países que se integran económicamente, a la vez que como el resultado final del proceso de armonización fiscal.

Frente al concepto de unificación fiscal, otros autores han analizado la posibilidad de una uniformidad fiscal, es decir, el establecimiento, en todos los países que forman una comunidad industrial o arancelaria, de un sistema fiscal idéntico, conservando los Estados miembros su independencia. Sin embargo, y en un sentido dinámico, un Mercado Común plenamente realizado exigiría la unificación de los sistemas fiscales. Pero, por otra parte, hay que tener en cuenta que la unión económica y política plena no puede realizarse sino gradualmente, y, por tanto, la unificación fiscal solamente se alcanzará en la medida en que se consiga una verdadera unión económica y

política. El grado de armonización fiscal está condicionado por la intensidad de la homogeneidad económica, social y política.

Así pues, la unificación fiscal deberá alcanzarse progresivamente mediante la armonización fiscal. En otros términos, un Mercado Común que pretende una verdadera unión económica exige que los sistemas fiscales sean homogéneos en función de los objetivos de ese Mercado Común.

Bases Legales.

Como fundamentos legales referentes al IVA que sustentan esta investigación se tienen los siguientes: la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario (2001), La Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Constitución Nacional de la Republica Bolivariana (1999)

En Venezuela, el Sistema Tributario se fundamenta en un conjunto de normas que rigen los principios de la tributación. De allí que se debe mencionar lo establecido en el artículo 133 de la Constitución Nacional de Venezuela (1999): “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos, mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”.

De esta manera, la Administración Tributaria debe actuar de acuerdo a los principios y garantías constitucionales. En este orden de ideas los Principios Generales que rigen el Sistema Tributario de Venezuela son fundamentalmente:

Principio de Legalidad, que se encuentra establecido en la Constitución Nacional Venezolana en su artículo 317; “no podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni

concederse exenciones y rebajas ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente”. Esto se traduce que todo tributo se debe crear mediante una ley, aplicándose este principio a todos los tributos, ya sean nacionales, estatales o municipales.

Principio de Igualdad Tributaria y Generalidad: estos principios están inmersos en el artículo 133 de la Constitución Nacional Venezolana que reza; “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos, mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”. Se observa así, que este principio establece una obligación con carácter general a todos los ciudadanos del país.

Principio de Progresividad: este principio está consagrado en el artículo 316 de la Constitución Nacional de la República de Venezuela, el cual indica:

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

Lo anterior quiere decir que las personas que obtengan mayores enriquecimientos deben pagar mayores impuestos.

Principio de No Confiscatoriedad: este principio está estrechamente relacionado con el artículo 316 ya mencionado, pues tiene que ver con la capacidad contributiva y se indica en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela al rezar: “...Ningún tributo podrá tener efecto confiscatorio”.

Código Orgánico Tributario (2001)

El Código Orgánico Tributario representa una ley orgánica la cual rige todas las normas de cada uno de los tributos nacionales, y de manera supletoria; los tributos estatales y municipales. Tal como lo establece su primer artículo que expresa “Las disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos”. De allí se evidencia que la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento no deben contradecir lo establecido por el Código Orgánico Tributario.

Adicional a lo anterior, es importante indicar la definición del hecho imponible establecido en el artículo 36 de este Código, “El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Luego de definido de manera general el hecho imponible, se indica el hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado, tributo tratado en la presente investigación, por lo que se hace indispensable mencionar la ley del IVA.

Ley del Impuesto al Valor Agregado (2007)

El hecho imponible del IVA se encuentra definido en el artículo primero del Decreto-Ley del Impuesto al Valor Agregado de la siguiente manera:

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

comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos imponibles en esta Ley.

Aunado a lo anterior, la Ley del IVA clasifica los tipos de contribuyentes existentes con respecto a este impuesto en: Contribuyentes Ordinarios, Contribuyentes Ocasionales y Contribuyentes Formales. Con respecto a los primeros establece en su artículo 5:

Son contribuyentes ordinarios de este impuesto, los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y en general, toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones que constituyen hechos imponibles, de conformidad con el artículo 3 de esta Ley.

Se observa de este artículo que toda persona natural o jurídica que realice alguno de los supuestos establecidos en el hecho imponible representa un contribuyente ordinario del IVA.

En lo que respecta a los contribuyentes ocasionales según el artículo 6 de la Ley del IVA “Son contribuyentes ocasionales del impuesto previsto en esta Ley, los importadores no habituales de bienes muebles corporales”.

Y en cuanto a los contribuyentes formales el artículo 8 de esta ley reza “Son contribuyentes formales los sujetos que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto”. Lo cual quiere decir, que estos contribuyentes en principio están gravados porque realizan el hecho imponible pero la ley los dispensa del pago del impuesto a través de las exenciones o exoneraciones.

Definición de Términos Básicos.

Alícuota: cantidad fija, tanto por ciento o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un gravamen. Es el porcentaje que se le aplicará a la base imponible para determinar el impuesto a pagar. (Ámez, 2001).

Base Imponible: cantidad que se toma como referencia para el cálculo de la obligación tributaria de los contribuyentes. Se puede definir como el monto sobre el cual se debe calcular el impuesto a pagar. (Ámez, 2001).

Contribuyente: “son las personas tanto naturales como jurídicas respecto de los cuales se verifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias” (SENIAT, 2006).

Deberes formales: “normas dirigidas a permitir el control adecuado a la Administración Tributaria sobre los contribuyentes”. (SENIAT, 2006).

Declaración: Es cuando los contribuyentes o responsables deberán determinar y cumplir por sí mismos con la obligación tributaria de declarar. (Ámez, 2001).

Exención: Es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la ley. (COT, Artículo 73).

Exoneración: Es la dispensa total o parcial de pago de la obligación tributaria en los casos autorizados por la ley al Ejecutivo Nacional. (COT, Artículo 73).

Evasión Fiscal: acción por la que se elude el pago de parte o la totalidad de un impuesto (Ámez, 2001).

Fiscalización: “procedimientos de la Administración Tributaria que se realizan con el fin de verificar el cumplimiento de los deberes formales y obligaciones tributarias”. (SENIAT, 2006).

Fisco: Ente acreedor de los Tributos. Es el único que puede exigir los tributos a los sujetos pasivos (obligados a pagarlo).

Hecho Imponible: El hecho imponible, según el Código Orgánico Tributario, se define como el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. En el caso del Impuesto al Valor Agregado, el hecho imponible lo constituyen la venta de bienes muebles, la importación de los mismos, la prestación de servicios, la venta de exportación de bienes muebles así como la exportación de servicios.

Impuestos: “es un recurso percibido por el Estado, en forma coactiva, de las personas o entes que obtienen beneficios generales particulares dentro del ámbito del Estado al cual están sometidos por razones políticas, económicas o sociales, sin percibir una contraprestación inmediata, tratándose de un ingreso nacional destinado a satisfacer las necesidades públicas y gastos públicos” (SENIAT, 2006).

IVA: Impuesto al Valor Agregado.

Obligación tributaria: Es el vínculo jurídico que surge entre el Estado en las distintas expresiones del poder público y los Contribuyentes o Responsables en el momento que ocurre el hecho imponible. (SENIAT, 2006).

Personas Naturales: Todos los seres humanos y también según la Ley de Impuesto sobre la Renta; las herencias yacentes son contribuyentes asimilados a las personas naturales.

Personas Jurídicas: Son las compañías o sociedades anónimas, las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y por acciones, las sociedades en nombre colectivo, las asociaciones, fundaciones, las corporaciones y cualquier sociedad de personas (incluidas las irregulares y de hecho), son consideradas personas jurídicas.

Poder Tributario: Poder de exigir y crear tributos, el cual queda reservado únicamente al Estado, debido a su poder de imperio.

Recaudación Fiscal: Es la cobranza de ventas públicas mediante la percepción de pago por parte de los contribuyentes con el fin de obtener ingresos.

Registro de Información Fiscal: Es un control creado por las autoridades tributarias como norma de control fiscal para todas las personas naturales y jurídicas, es de carácter obligatorio inscribirse en este registro, tanto para los sujetos responsables del Impuesto Sobre las Ventas como para los agentes de retenciones, según lo establece el Impuesto Sobre la Renta como para los agentes de retenciones, según lo establece el Código Orgánico Tributario.

SENIAT: “Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, es una institución sin personalidad jurídica, con autonomía funcional, técnica y financiera, adscrita al Ministerio de Finanzas; que constituye un órgano de ejecución de la administración tributaria nacional, al cual le corresponde la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional”. (SENIAT, 2006).

Sistema Tributario: “conjunto de leyes, normas, reglas que regulan el cálculo, declaración, liquidación y pago de los impuestos, tasas y contribuciones nacionales”. (SENIAT, 2006).

Sujeto Pasivo: El Sujeto Pasivo según el Código Orgánico Tributario, es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. En cuanto a los Sujetos Pasivos en el Impuesto al Valor Agregado, la Ley del IVA es bien clara y precisa en cuanto a las personas sujetas al pago del mismo, en ella dice que toda persona natural o jurídica que se dedique a la importación, a actividades industriales, comerciales y prestadoras de servicio.

Unidad Tributaria: Se define como una magnitud aritmética mediante el cual se establece la base imponible, de exención, de multas, la cual se ajusta de manera anual según la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) del área metropolitana del año anterior, publicado por el BCV.

Valor Agregado: se define como el valor creado o generado en todo el proceso de elaboración de un producto, descontando el costo de las materias primas e insumos.

CUADRO OPERATIVO DE LA VARIABLE

| Objetivo General: Analizar el efecto en la estructura del Impuesto al Valor Agregado que producen las distorsiones generadas por los beneficios fiscales establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. | | | | |
|--|--|--|--|--|
| Objetivos Específicos | Variable | Dimensiones | Indicadores | Método e Instrumento de Investigación |
| Precisar los beneficios fiscales de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. | Distorsiones generadas por los beneficios fiscales establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado | Beneficios Fiscales | No sujeción y exenciones contenidos en los Artículos 16, 17, 18 y 19 de la Ley del IVA | Análisis y Síntesis de los Artículos seleccionados |
| Indicar las distorsiones generadas por los beneficios fiscales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. | | Distorsiones generadas por los beneficios fiscales | No sujeción y exenciones contenidos en los Artículos 16, 17, 18 y 19 de la Ley del IVA | |
| Proponer estrategias que minimicen las distorsiones generadas por los beneficios fiscales establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. | | | | |

Fuente: Elaborado por el autor Ramírez, H. (2008).

CAPÍTULO III

MARCO METODOLOGICO

Tipo de Investigación

Al realizar una investigación, se parte del objetivo principal como es aplicar métodos que se siguen, basados en el análisis, organización de principios que permitan la adquisición del conocimiento y por ende su aplicación en el desarrollo profesional. Por lo tanto, el presente estudio se orientó a realizar un exhaustivo estudio con el propósito de obtener nuevos y más conocimientos sobre el Impuesto al Valor Agregado, cómo y por qué ocurren las distorsiones fiscales y cuáles estrategias pueden aplicarse para minimizar tales distorsiones.

El empleo de metodologías en la mayoría de las ciencias modernas, pretende subsanar los problemas de clasificación de datos, según unos criterios preestablecidos, orientar las investigaciones futuras y facilitar el adiestramiento de sus especialistas y técnicos.

Cabe destacar que según el nivel de conocimiento científico al que se espera llegar, se formula el tipo de estudio; a tal efecto, en la presente investigación se desean analizar las distorsiones generadas por las exenciones, las exoneraciones y la no sujeción en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que el tipo de investigación es de carácter exploratorio, lo cual según Méndez, C. (2002) “tiene una utilidad especial para formular hipótesis de primero y segundo grado, las cuales pueden ser relevantes en el nivel más profundo del estudio propuesto” (p. 124), agrega el autor que a este tipo de estudios corresponden las monografías e investigaciones bibliográficas que buscan construir un marco teórico de referencia.

Igualmente, esta investigación se basa en el estudio documental fundamentado en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos, de carácter cualitativo a través de la revisión bibliográfica, de orden teórico, reflejándose posiciones coincidentes y contradictorias de enfoques o tendencias analizadas sobre el tema. Al respecto, Chávez N. (2001) expresa que los estudios documentales tienen como finalidad recolectar información a partir de documentos escritos susceptibles de ser analizados y clasificados como investigación cualitativa o cuantitativa. Es decir, se basa en los documentos como libros, leyes, revistas, artículos de periódico escritos sobre determinados temas, a los que se les pueden dar ideas u orientaciones referentes a la temática.

En este tipo de estudio se toma como base lo escrito por diferentes autores y se complementan las ideas de acuerdo a los objetivos de la investigación; el todo es dar respuesta a lo establecido con el desarrollo textual procedente de documentos.

Diseño de Investigación

La presente investigación se ubica dentro del diseño no experimental ya que el investigador no manipuló las variables del estudio, solamente se describen y miden su grado de relación. Al respecto Hernández, R. y Otros (2000, p. 222), afirman que los diseños no experimentales son sistemáticos y empíricos en los cuales las variables no se manipulan. Las inferencias sobre las relaciones entre variables, se realizaron sin la intervención o influencias directas y dicha relación se observa tal y como se han dado en su contexto natural.

Los diseños no experimentales se pueden clasificar en transaccionales y longitudinales; los estudios transaccionales recolectan los datos solo en un momento, en un único tiempo y su propósito es describir las variables y

analizar su incidencia e interrelación en un momento dado. El estudio propuesto se adapta a este diseño ya que su objetivo persigue analizar las distorsiones generadas por las exenciones, las exoneraciones y la no sujeción en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Finalmente, se puede señalar que los estudios longitudinales antes citados, recolectan los datos en diferentes momentos y períodos de tiempo, siendo estos aspectos lo que lo diferencian de los estudios transaccionales.

Método de Investigación

Toda investigación nace de algún problema observado o sentido de tal forma que no puede avanzar a menos que se haga una selección de la materia por tratarse. Esta selección presupone alguna hipótesis que guiará y al mismo tiempo delimitará el problema que se va a investigar.

En toda investigación el método científico aprovecha el análisis y la síntesis, los procesos mentales de la deducción e inducción, procesos comunes a todo tipo de investigación, entendiéndose por método “el conjunto de procesos que el hombre debe emprender en la investigación y demostración de la verdad” (Méndez, C. 2002, pág. 133), así el método permite organizar el procedimiento lógico general por seguir en el conocimiento y llegar a la observación, descripción y explicación de la realidad.

Es el objeto de la investigación quien determina el método que se ha de emplear, de allí que siendo el propósito de este estudio analizar las distorsiones generadas por las exenciones y la no sujeción en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el método a utilizarse corresponde al análisis y la síntesis.

Según Méndez, C. (2002) el análisis inicia su proceso de conocimiento por la identificación de cada una de las partes que caracterizan una realidad;

de este modo podrá establecer las relaciones causa-efecto entre los elementos que componen su objeto de investigación. En lo que concierne a la síntesis, implica que a partir de la interrelación de los elementos que identifican su objeto, cada uno de ellos puede relacionarse con el conjunto en la función que desempeñan con referencia al problema de investigación. En consecuencia análisis y síntesis son dos procesos que se complementan en uno, en el cual el análisis debe seguir la síntesis.

Fuente de Recolección de Información

La información es la materia prima por lo cual puede llegarse a explorar, describir y explicar hechos o fenómenos que definen un problema de investigación. En la presente investigación, se utiliza como fuente de información: la secundaria, contenida en las bibliotecas, libros, periódicos y otros materiales documentales (trabajos, revistas, enciclopedias, entre otros).

Para el desarrollo de esta investigación se hizo el análisis y síntesis de varios materiales escritos, recopilados y transcritos por personas que han recibido tal información. Entre estos se citan:

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
- Código Orgánico Tributario.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Documentos publicados por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Textos relacionados con el Derecho Tributario.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN

Desde la creación de la Ley del IVA, ni la Jurisprudencia ni la Doctrina, han podido solventar diferentes problemas que derivan de la aplicación de tan importante exacción indirecta. Puesto que, de acuerdo al Código Orgánico Tributario en su Artículo 5, en materia tributaria son aplicables todos los métodos de interpretación existentes en el derecho, tales como la interpretación literal, gramatical y lógico.

Es importante en este aparte, definir cada una de las figuras que relevan el pago de obligaciones tributarias, sea en relación a la actividad o en razón del bien, comenzando con la norma constitucional que prevé el Principio de Legalidad del Tributo según el Artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que obliga a que esas prestaciones tributarias a las cuales todos los ciudadanos deben cumplir, sean creadas a través de la Ley, la que establezca las exenciones o rebajas y otros incentivos fiscales.

De esta manera, se deben definir las exenciones y las exoneraciones, conforme a lo planteado por el legislador en el Artículo 73 del Código Orgánico Tributario. En primer lugar la exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la Ley, quiere decir, aquella que opera mediante ley de manera inmediata, sin pronunciamiento previo de la Administración Tributaria; y en segundo lugar, se tiene la exoneración también como una dispensa total o parcial de la obligación tributaria, la cual es concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la Ley.

En tercer lugar, la figura de la no sujeción o no causación, no se encuentra definida en ninguna norma y fue incorporada como figura legal en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de tal manera que pareciera que ésta consiste en aquellas situaciones similares el hecho imponible pero que el

Legislador establece como excluidas.

Palacios L. (1994), es de la opinión de que las normas de no sujeción “...coadyuvan en el entendimiento de la normativa tributaria...” (pág. 17); también señala que los supuestos de no sujeción son “preceptos didácticos” (pág. 18). Al respecto Pérez de Ayala y González, refieren:

Dando por supuesto que la sujeción al tributo sólo puede entenderse para el caso de que una persona determinada se encuentre en la hipótesis prevista en abstracto por el hecho imponible, es decir, realice en concreto el hecho imponible, no resulta difícil llegar a la conclusión de que la no sujeción es justamente la sujeción es justamente la situación opuesta a la descrita, esto es, se produce un supuesto de no sujeción cuando la persona o hecho de referencia no aparecen contempladas por el hecho imponible en cuestión. Dicho más claramente todavía: así como el hecho imponible contempla todo el ámbito objetivo y subjetivo de los sujeto, lo que queda por fuera del hecho imponible es el ámbito de la no sujeto” (pág. 15-16).

Dicho esto, es necesario establecer la naturaleza del sistema de valor agregado venezolano, porque, sobre esta base se pueden verificar las distorsiones de la exención y la exoneración a la aplicación de las Normas del Impuesto al Valor Agregado.

También se debe verificar que las características esenciales del Impuesto al Valor Agregado; en el sistema venezolano el IVA, estén acorde con lo señalado por Sainz de Bujanda F. (1994), “encuadra dentro del método impositivo indirecto” (pág. 177), por tratarse de un gravamen al consumo o al tránsito de mercancías que no mide la capacidad económica del contribuyente.

La imposición indirecta también puede tomar dos modalidades: la de imposición selectiva y la de imposición general. La primera va dirigida a gravar determinados productos o servicios, como el caso de la alícuota sobre el valor de los bienes de lujo; el hecho imponible persigue obtener una cuota

tributaria de aquellos productos o servicios superfluos como vehículos lujosos, joyas, caballos de paso, motocicletas de alta cilindrada, entre otros. Por otro lado el impuesto general va dirigido a cualquier bien o servicio, sin establecer discriminaciones sobre si el bien o el servicio es indispensable o suntuario.

En Venezuela se estableció al Impuesto al Valor Agregado en la modalidad plurifásica no acumulativa la cual es difícil entender por parte de aquellos que no son expertos tributarios, ya que la tendencia consiste en trasladar el pago de la porción al siguiente individuo de la cadena, y esto no es más que el efecto contrario a lo perseguido por el legislador. El legislador busca que en cada etapa se recupere a través de los créditos y débitos fiscales, el monto aportado en cada una de las fases y así no encarecer el precio del producto; de allí que se originen las primeras distorsiones.

Por otra parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado venezolano, cuando asumió el sistema plúrifásico no acumulativo, destaca que el contribuyente es aquel que importa, vende o presta el servicio, ya sea en carácter de industrial, importador o comerciante, y así el consumidor final es el afectado, debiendo soportar el pago del impuesto; a tales efectos no está en el deber de cumplir con las obligaciones establecidas para los contribuyentes, tales como: emitir facturas conforme a la Ley, Reglamento, Resoluciones y Providencias o llevar los libros del IVA (Compra y Venta), y tampoco puede aprovechar el crédito fiscal, con el objeto de compensar técnicamente y obtener una cuota tributaria.

Es importante mencionar a Montero Traibel (2001) que ha expresado sobre el tema:

“En cuanto a las exenciones, se trata que sea la menor cantidad posible, cuanto más exenciones existan en un país más distorsiones se pueden originar. Pero sin ninguna duda, siendo un

impuesto que recae sobre el consumidor, se podría decir que es un impuesto regresivo.”

Lo anterior viene a reforzar la importancia del establecimiento de las exenciones de manera óptima por parte del legislador en cuanto a que se minimicen las distorsiones generadas por ellas con la finalidad de perfeccionar la estructura del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela.

Distorsiones Generadas por los Beneficios Fiscales Establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Los beneficios fiscales establecidos en la Ley del IVA (la no sujeción y las exenciones) en principio tienen el propósito de incentivar ciertas actividades económicas así como en algunos casos beneficiar a los ciudadanos, estableciendo para ello las respectivas exenciones; sin embargo, la implementación de las mismas afectan la cadena plurifásica del IVA, siendo de esta manera importante analizar las distorsiones que puedan generar tales beneficios.

La No Sujeción

De acuerdo con las características del Impuesto al Valor Agregado venezolano, es indispensable estudiar las operaciones que se excluyen del hecho imponible previsto en la Ley bajo la figura de no sujeción conforme al Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

- “Artículo 16. No estarán sujetos al impuesto previsto en esta Ley:
1. Las importaciones no definitivas de bienes muebles, de conformidad con la normativa aduanera.
 2. Las ventas de bienes muebles intangibles o incorporales, tales como especies fiscales, acciones, bonos, cédulas hipotecarias,

efectos mercantiles, facturas aceptadas, obligaciones emitidas por compañías anónimas y otros títulos y valores mobiliarios en general, públicos o privados, representativos de dinero, de créditos o derechos distintos del derecho de propiedad sobre bienes muebles corporales y cualquier otro título representativo de actos que no sean considerados como hechos imponible por esta Ley. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 4 de esta Ley.

3. Los préstamos en dinero.

4. Las operaciones y servicios en general realizadas por los bancos, institutos de créditos o empresas regidas por el Decreto N° 5.555 con Fuerza de Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras, incluidas las empresas de arrendamiento financiero y los fondos del mercado monetario, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo segundo del artículo 5 de esta Ley, e igualmente las realizadas por las instituciones bancarias de crédito o financieras regidas por leyes especiales, las instituciones y fondos de ahorro, los fondos de pensión, los fondos de retiro y previsión social, las sociedades cooperativas, las bolsas de valores y las entidades de ahorro y préstamo, las bolsas agrícolas, así como la comisión que los puestos de bolsas agrícolas cobren a sus clientes por el servicio prestado por la compra de productos y títulos de origen o destino agropecuario.

5. Las operaciones de seguro, reaseguro y demás operaciones realizadas por las sociedades de seguros y reaseguros, los agentes de seguros, los corredores de seguros y sociedades de corretaje, los ajustadores y demás auxiliares de seguros, de conformidad con lo establecido en la ley que regula la materia.

6. Los servicios prestados bajo relación de dependencia de conformidad con la Ley Orgánica del Trabajo.

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

De estos siete numerales, existen algunas que generan distorsiones en la estructura del IVA, mientras otras no producen efectos. Por ejemplo, el primero de los casos hace remisión a los regímenes especiales sobre mercancías previsto en la Ley de Aduanas y su Reglamento, los cuales

establecen la admisión temporal para perfeccionamiento activo, es decir, que el hecho imponible no se perfecciona hasta que la importación sea definitiva.

De acuerdo al hecho imponible establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, grava el consumo de bienes y servicios aprovechados en el país y como estos no permanecerán en el territorio nacional, por diversas razones no se genera el hecho imponible. Esta no sujeción no genera distorsiones en su aplicación por cuanto no existe fase siguiente en la cadena plurifásica del IVA, ya que la mercancía es reexpedida en el caso de la admisión temporal.

Además de lo anterior, en el caso de importaciones no definitivas como es el caso de la admisión temporal, ni existe un valor agregado y por tal razón no se genera la obligación tributaria.

En lo que respecta al numeral 2 del Artículo 16, tampoco se genera distorsión en las fases de la cadena ya que el endoso o cesión de títulos técnicamente no es una venta, aunque desde el punto de vista contable así lo sea, pero desde la perspectiva jurídica, no lo es.

Así mismo, en el caso del numeral 3 del Artículo 16, no se observa alteración en la estructura del IVA ya que los préstamos en dinero representan actividades independientes cuya obligación es de hacer y no de dar, tal como lo establece el Artículo 4, numeral 4 de la Ley del IVA.

Adicional a ello, al Estado venezolano, por cuestiones sociales no le conviene gravar los préstamos en dinero, ya que esto puede originar un problema social y por eso busca incentivar esta actividad aunque no existe exposición de motivos al respecto.

En lo que respecta a los numerales 4 y 5 de este Artículo, se producen distorsiones ya que a pesar de que dichas actividades y entes mencionados están no sujetos, esto no los exime de soportar el impuesto que le ha sido cobrado por quienes le prestan servicios o les venden productos y que no están exentos; este es el caso de las empresas de seguros y reaseguros, así

como las instituciones bancarias y las sociedades cooperativas. De esta manera, se ven obligados a trasladar este impuesto al costo del producto o servicio, tal es el caso de las empresas de seguros las cuales lo trasladan dentro de la prima de póliza de seguros encareciendo de esta manera el servicio. En este caso, es preferible que no exista la no sujeción y que estas entidades sean contribuyentes ordinarios.

Con respecto al 6to y 7mo numeral, no se generan distorsiones en la cadena plurifásica del IVA, pero, sin embargo, existes errores de orden legislativo en el sentido de que los servicios prestados bajo relación de dependencia de conformidad con la Ley Orgánica del Trabajo representan una exención y no como está establecido como “no sujeción” pues en el caso venezolano la “no sujeción” representa una aclaratoria de los hechos dudosos que no componen el hecho imponible.

Por otro lado, en lo que se refiere al último de los siete numerales, de las actividades y operaciones efectuadas por entes creados por el Ejecutivo Nacional, de acuerdo al Código Orgánico Tributario con el propósito de administrar los tributos, como el caso del SENIAT debería estar dentro de las exenciones ya que este organismo representa un servicio autónomo lo cual desde el punto de vista jurídico, no tiene personalidad jurídica propia, sino que está adscrito al Ministerio de Finanzas y en consecuencia goza de inmunidad tributaria.

Exención de Importaciones (Artículo 17)

Analizada la parte de las no sujeciones, seguidamente se analizan las exenciones previstas en los artículos 17, 18 y 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. El Artículo 17 dispone:

“Artículo 17. Estarán exentos del impuesto establecido en esta Ley:

1. Las importaciones de los bienes y servicios mencionados en el artículo 18 de esta Ley.

2. Las importaciones efectuadas por los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país, de acuerdo con los convenios internacionales suscritos por Venezuela. Esta exención queda sujeta a la condición de reciprocidad.

3. Las importaciones efectuadas por instituciones u organismos internacionales a que pertenezca Venezuela y por sus funcionarios, cuando procediere la exención de acuerdo con los convenios internacionales suscritos por Venezuela.

4. Las importaciones que hagan las instituciones u organismos que se encuentren exentos de todo impuesto en virtud de tratados internacionales suscritos por Venezuela.

5. Las importaciones que hagan viajeros, pasajeros y tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos, cuando estén bajo régimen de equipaje.

6. Las importaciones que efectúen los inmigrantes de acuerdo con la legislación especial, en cuanto les conceda franquicias aduaneras.

7. Las importaciones de bienes donados en el extranjero a instituciones, corporaciones y fundaciones sin fines de lucro y a las universidades para el cumplimiento de sus fines propios.

8. Las importaciones de billetes y monedas efectuadas por el Banco Central de Venezuela, así como los materiales e insumos para la elaboración de las mismas por él órgano competente del Poder Público Nacional.

9. Las importaciones de equipos científicos y educativos requeridos por las instituciones públicas dedicadas a la investigación y a la docencia. Asimismo, las importaciones de equipos médicos de uso tanto ambulatorio como hospitalario del sector público o de las instituciones sin fines de lucro, siempre que no repartan ganancias o beneficios de cualquier índole a sus miembros y, en todo caso, se deberá comprobar ante la Administración Tributaria tal condición.

10. Las importaciones de bienes, así como las ventas de bienes y prestación de servicios, efectuadas en el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta, en la Zona Libre para el Fomento de la Inversión Turística en la Península de Paraguaná del Estado Falcón; y en la Zona Libre Cultural, Científica y Tecnológica del Estado Mérida, en el Puerto Libre de Santa Elena de Uairén y en la Zona Franca Industrial, Comercial y de Servicios Atuja (ZOFRAT), una vez que

inicie sus actividades fiscales, de conformidad con los fines previstos en sus respectivas leyes o decretos de creación.

Parágrafo Único: La exención prevista en los numerales 1 y 9 de este artículo, sólo procederá en caso que no haya producción nacional de los bienes objeto del respectivo beneficio, o cuando dicha producción sea insuficiente, debiendo tales circunstancias ser certificadas por el Ministerio correspondiente.”

Dentro de estas diez primeras exenciones, la mayoría de ellas no generan distorsiones; un ejemplo lo constituye el numeral 7 de este Artículo referido a las importaciones de bienes por parte de las Universidades e Instituciones sin fines de lucro, ya que dichos bienes no están destinados al comercio, sino al cumplimiento de sus fines.

Sin embargo, en lo que respecta al numeral 10 referente a la importación de bienes en zonas libres, puertos libres y zonas francas, se originan distorsiones ya que el minorista vende al mismo precio que en el mercado ordinario, trasladando el impuesto como parte del costo, generándose así un escaso beneficio para el desarrollo de estas zonas.

Exención de Bienes (Artículo 18)

El Artículo 18 al contrario del Artículo 17, se refiere a exenciones sobre determinados bienes y no de importaciones, dichos bienes van desde alimentos para el consumo humano hasta libros y sillas de ruedas, pero será más productivo si se analiza completamente. El Artículo 18 es del tenor siguiente:

“Artículo 18. Están exentas del impuesto previsto en esta Ley, las ventas de los bienes siguientes:

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

a) Productos del reino vegetal en su estado natural, considerados alimentos para el consumo humano, y las semillas certificadas en

general, material base para la reproducción animal e insumos biológicos para el sector agrícola y pecuario.

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

c) Arroz.

d) Harina de origen vegetal, incluidas las sémolas.

e) Pan y pastas alimenticias.

f) Huevos de gallinas.

g) Sal.

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

i) Café tostado, molido o en grano.

j) Mortadela.

k) Atún enlatado en presentación natural.

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

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

n) Queso blanco duro.

ñ) Margarina y mantequilla.

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

2. Los fertilizantes, así como el gas natural utilizado como insumo para la fabricación de los mismos.

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

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

5. Los vehículos automotores con adaptaciones especiales para ser utilizados por personas con discapacidad, sillas de ruedas para impedidos, los marcapasos, catéteres, válvulas, órganos artificiales y prótesis.

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

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

En cuanto al 1er numeral “a”, esta exención resulta de carácter social y no se genera distorsiones en el sistema del IVA ya que se le da la exención a toda la cadena del sector productivo incluyendo las semillas para su producción; no obstante, en lo que se refiere al literal “b” de este numeral, están exentos las especies avícolas, los huevos de gallinas, los pollitos, la carne de pollo, pero no los alimentos necesarios para su crianza. De manera similar ocurre con la venta de libros y revistas ya que no está exenta toda la cadena de este sector productivo, originando que las Editoriales trasladen el Impuesto pagado al costo de los libros y por ende el precio de los mismos, se ve incrementado. Adicional a lo expresado, se puede decir que en los numerales del 2 al 6 no se generan mayores distorsiones.

Exención de Servicios (Artículo 19)

El Artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece:

Artículo 19. Están exentos del impuesto previsto en esta Ley, las prestaciones de los siguientes servicios:

1. El transporte terrestre y acuático nacional de pasajeros.
2. Los servicios educativos prestados por instituciones inscritas o registradas en los Ministerios de Educación, Cultura y Deportes, y de Educación Superior.
3. Los servicios de hospedaje, alimentación y sus accesorios, a estudiantes, ancianos, personas minusválidas, excepcionales o enfermas, cuando sean prestados dentro de una institución destinada exclusivamente a servir a estos usuarios.
4. Las entradas a parques nacionales, zoológicos, museos, centros culturales e instituciones similares, cuando se trate de entes sin fines de lucro exentos de Impuesto sobre la Renta.
5. Los servicios medico-asistenciales y odontológicos, de cirugía y hospitalización.
6. Las entradas a espectáculos artísticos, culturales y deportivos, siempre que su valor no exceda de dos unidades tributarias (2 U.T.).

7. El servicio de alimentación prestado a alumnos y trabajadores en restaurantes, comedores y cantinas de escuelas, centros educativos, empresas o instituciones similares, en sus propias sedes.
8. El suministro de electricidad de uso residencial.
9. El servicio nacional de telefonía prestado a través de teléfonos públicos.
10. El suministro de agua residencial.
11. El aseo urbano residencial.
12. El suministro de gas residencial, directo o por bombonas.
13. El servicio de transporte de combustibles derivados de hidrocarburos.
14. Los servicios de crianza de ganado bovino, caprino, ovino, porcino, aves y demás especies menores, incluyendo su reproducción y producción.”

Con respecto a estas exenciones, algunas de ellas son acertadas por tener un fin social y además no distorsionan la cadena plurifásica del IVA, tales como los numerales 4, 6, 8, 10, 11 y 12. Sin embargo, en el caso del numeral 2 están exentos los servicios educativos prestados por instituciones registradas en los Ministerios de Educación, buscando un fin social el cual no se logra como tal ya que los productos y servicios pagados por estos institutos están gravados por este impuesto, lo cual como se ha dicho anteriormente se traslada al costo afectando de esta manera el precio del servicio prestado.

Así mismo, ocurre con lo planteado en el numeral 7 respecto a los servicios de alimentación prestados a los alumnos y trabajadores en comedores y cantinas de escuelas y centros educativos, lo cual está exento, pero algunos productos y servicios que estos pagan están gravados.

A través del siguiente cuadro se desean demostrar las distorsiones generadas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, anteriormente mencionadas.

Cuadro 1.
Distorsiones generadas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

| Artículo de la Ley del IVA | Beneficio Fiscal | Tipo de Beneficio | Distorsión | Propuesta de Estrategias para Minimizar la Distorsión |
|-----------------------------------|---|--------------------------|---|---|
| 16 numeral 4 y 5 | Operaciones realizadas por los Bancos, Instituciones Financieras, Seguros, Reaseguros y Cooperativas. | No sujeción | Debido a que este tipo de instituciones no están obligados a cobrar IVA, por estar no sujetos, es decir, no nace el hecho imponible, pero si deben pagar el IVA originado en sus compras, entonces ello origina que este impuesto sea trasladado al costo del producto afectando de esta manera el precio del mismo servicio. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Eliminar la figura de la no sujeción para este tipo de empresas y que pasen a ser contribuyentes ordinarios del IVA, pudiendo de esta manera aprovechar sus créditos fiscales en las compras originadas sustrayéndolo de los débitos fiscales. ▪ Establecer exenciones para los bienes y servicios prestados a estas entidades, de tal manera que no originarían pago de IVA en sus desembolsos. |

| Artículo de la Ley del IVA | Beneficio Fiscal | Tipo de Beneficio | Distorsión | Propuesta de Estrategias para Minimizar la Distorsión |
|-----------------------------------|---|--------------------------|---|--|
| 17 numeral 10 | Importación de bienes así como ventas de bienes y servicios efectuadas en los puertos libres, zonas libres y zonas francas. | Exención. | El minorista no entiende la aplicación del sistema plúrifásico del IVA, incluyendo de esta manera el valor del IVA pagado en sus compras al costo y sobre este valor fijan su porcentaje de utilidad vendiendo de esta manera igual a un contribuyente ordinario. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Establecer exenciones para todas las fases de la cadena plurifásica del IVA o gravar con una alícuota considerable de tal manera que puedan compensar sus créditos fiscales. |

| Artículo de la Ley del IVA | Beneficio Fiscal | Tipo de Beneficio | Distorsión | Propuesta de Estrategias para Minimizar la Distorsión |
|----------------------------|---|-------------------|--|--|
| 18 numeral 5 | Venta de sillas de ruedas, válvulas, órganos artificiales y prótesis . | Exención | En el caso de la venta de lentes, está exento solo la montura definida como prótesis más no los cristales que forman parte del lente, de tal manera que este tipo de actividad está exenta sólo parcialmente, obligando de esta manera a las empresas dedicadas a esta actividad, a aprovechar una parte del IVA pagado en las compras y el otro trasladarlo al costo. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Establecer exenciones a todas las fases de la cadena plurifásica del IVA, de tal manera que no existan créditos fiscales que aumenten el costo del producto y por tanto su precio. ▪ Crear una alícuota cero (0) que grave esta actividad, aunado a un sistema de recuperación de créditos fiscales eficientes. |

| Artículo de la Ley del IVA | Beneficio Fiscal | Tipo de Beneficio | Distorsión | Propuesta de Estrategias para Minimizar la Distorsión |
|----------------------------|--|-------------------|---|--|
| 19 numeral 7 | Servicio de Alimentación prestado a los alumnos y trabajadores en restaurantes, comedores y cantinas de escuelas, y centros educativos en sus propias cedes. | Exención | Debido a que las empresas que se dedican a esta actividad pagan IVA en sus compras de mercancías y en algunos servicios se ven obligados a trasladarlo al costo del producto incrementando de esta manera el precio del producto por ser contribuyente formal y de esta manera no poder aprovechar el IVA pagado. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Eliminar tal exención de tal manera que este contribuyente deje de ser contribuyente formal y pase a ser contribuyente ordinario del IVA, pudiendo aprovechar sus créditos fiscales. |

Fuente: Elaborado por el autor Ramírez, H. (2008).

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones.

De acuerdo a los objetivos desarrollados en el presente estudio, así como en los resultados obtenidos en el, se expresan las siguientes conclusiones:

En cuanto al *primer objetivo*; cada vez existen mayores beneficios fiscales, fundamentalmente, en las últimas reformas la Ley del Impuesto al Valor Agregado se han incrementado el número de exenciones, tal es el caso de la última reforma de la Ley del IVA (promulgada el 26-02-2007 según Gaceta Oficial N° 38.617), en la cual algunos productos que anteriormente estaban gravados con la alícuota reducida del 8% ahora están exentos. Ejemplo de ellos, se tienen en el artículo 18 de la Ley vigente del IVA; en la venta de los siguientes productos: ganado bovino y porcino en estado natural, animales vivos destinados al matadero, la mayonesa y la avena.

Este aumento de tales beneficios fiscales, así como la disminución de la alícuota del IVA trae como consecuencia la disminución en la recaudación de este tributo por parte del SENIAT, originando así que la recaudación no sea totalmente eficiente y que no se logren las metas establecidas por la Administración Tributaria Venezolana, obligando de esta forma al Estado venezolano a la creación de nuevos impuestos (como el Impuesto a las Transacciones Financieras creado en el mes de Octubre de 2007 y que entró en vigencia el 01-11-2007) para cubrir tal disminución.

Además se observa que en el caso de la no sujeción o no causación, el legislador venezolano no está muy claro ya que algunas de ellas podrían ser establecidas como exenciones en la ley.

En lo que al *segundo objetivo* se refiere; debido a la naturaleza del Impuesto al Valor Agregado, que consiste en un impuesto neutral, lo cual implica la aplicación de manera general y uniforme del mismo en cada una de las etapas de la cadena plurifásica, no deberían existir distorsiones. Sin embargo, las acumulaciones de supuestos de no sujeción o de supuestos de exención distorsionan la estructura sistemática del propio tributo, provocando efectos no deseados. Esto debido a fallas o errores de técnica legislativa por parte del legislador venezolano, ya cuando se establecen mencionados beneficios fiscales no se mide el efecto que producen los mismos en la estructura del IVA.

Por su parte acorde con el *tercer objetivo*, las estrategias que se deben implementar para minimizar el efecto producido por los beneficios fiscales analizados; no sujeción y exenciones, establecen eliminar algunas exenciones que generan tales distorsiones y que el Estado venezolano analice cuales de ellas que sean de carácter social realmente no afecten la cadena plurifásica del IVA, con la posibilidad de otorgar la exención a toda la cadena del sector económico que se desea beneficiar.

Finalmente, se plantean la eliminación de algunas no sujeciones como es el caso de las empresas de seguros y reaseguros y sociedades cooperativas, pasando a ser de esta manera contribuyentes ordinarios del IVA, aprovechando así los créditos fiscales originados en sus compras y así no tener que trasladarlos al costo del producto y de este modo no encarecer el precio del bien o servicio.

Recomendaciones

Minimizar por parte de Estado venezolano el uso generalizado de exenciones o de exclusiones del hecho generador del Impuesto al valor Agregado dentro de la política fiscal.

En el caso de establecer exenciones de carácter social o incentivo hacia algún sector económico, éstas deben estar sustentadas en estudios técnicos adecuados, con el propósito de medir la eficiencia de los mismos.

Analizar a través de estudios técnicos eficientes, la posibilidad de implementar el Impuesto al Consumo de tipo monofásico aplicable en la última etapa de la cadena, considerando los beneficios fiscales actuales.

Utilizar en lo posible, una alícuota única. No obstante, cuando sea necesario utilizarse no más de una alícuota reducida.

REFERENCIAS

- Ámez, Govea&Bernadoni (2001). Las Respuestas del Supremo sobre la Constitución Venezolana de 1999. 250 Preguntas y Respuestas. Caracas: Editorial La Semana Jurídica C.A.
- Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2004). Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela. Caracas: Torino.
- Chávez, N. (2001). Investigación Educativa. Maracaibo: Ediciones de la Universidad del Zulia.
- Código Orgánico Tributario (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305. Octubre 17, 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 36.860, Diciembre 30, 1999.
- Corona, J. y Valera, F. (1989). La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea. Comunidad Económica Europea: Ariel Economía.
- Gaceta Oficial N° 38.435 de fecha 12 de mayo de 2006
- Garay, J. (2000). Ley del IVA Comentada. Ediciones Jurídicas. Caracas, Venezuela.
- Garnica, P. (2004). Requerimientos Legales Tributarios para cumplir con la Planificación Tributaria de las Empresas Franquiciantes Venezolanas del Municipio Maracaibo. Trabajo Especial de Grado. Valera, Trujillo, Venezuela.
- González, R. (1994). Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor.
- Hernández R, Fernández C. y Baptista, P. (2000). Metodología de la Investigación (Segunda Edición). México: Mc Graw Hill Interamericana Editores.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado (2006). Gaceta Oficial de la República de Venezuela 38.435. Mayo 12, 2006.
- Meléndez, A. (2003). El IVA en Venezuela. Ediciones: Planeta. Caracas, Venezuela.

- Méndez, C. (2002). Metodología. Guía para Elaborar Diseños de investigación en Ciencias Económicas, Contables y Administrativas. Colombia: McGraw-Hill.
- Montero Traibel, J. (2000). Análisis del Impuesto al Valor Agregado. Evolución/Estructura/Liquidación Estudio Comparativo entre Uruguay y Venezuela. Caracas: Editorial Jurídico Venezolana.
- Mora (2002). Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, sus Fortalezas y Debilidades. Trabajo Especial de Grado. Venezuela.
- Mora, L. (2002). Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, sus Fortalezas y Debilidades Trabajo de Grado no publicado. Universidad de Los Andes.
- Moreno, P. (2001). La Armonización del IVA Comunitario: Un Proceso Inacabado. Comunidad Económica Europea: Colección Estudios.
- Moya, E. (1998). Finanzas y Tributos. Argentina: Argentina.
- Neumark (1962). Citado en Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2004). Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela. Caracas: Torino
- Pérez D. y Rosendo A. (2006). Efectividad en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado, en las empresas ubicadas en el Centro Comercial Plaza de Valera, durante en año 2005. Trabajo Especial de Grado. Valera, Trujillo, Venezuela.
- Saint Paul (1965). Citado en Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2004). Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela. Caracas: Torino.
- Sainz de Bufanda, F. (1994). Lecciones de Derecho Financiero. Madrid: Universidad Complutense.
- SENIAT. (2006). [Página web en línea]. Disponible: <http://www.seniat.gov.ve> [Consulta: 2007, Noviembre]
- Villegas, H. (1998). Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. (5ta. Ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Anexo A

Recaudación del IVA Octubre-2007