



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

ELABORACIÓN DE UN MANUAL PARA LOS CONTRIBUYENTES
ORDINARIOS EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Caso: Empresas del Sector Comercial ubicadas en el Municipio Valera
del Estado Trujillo

Trabajo de Grado para optar al Grado de Especialista en Ciencias Contables,
Mención Tributos

Autor: Lic. Orlando Valecillos
Tutor: Lic. Sandy Briceño

Mérida, Diciembre 2005

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MERIDA - VENEZUELA

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de Tutora del Trabajo de Grado presentado por el ciudadano **Orlando José Valecillos Suárez** C.I. N° **V.-13.049.307**, para optar al grado de Especialista en Ciencias Contables Mención: Rentas Internas; considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la Ciudad de Mérida, a los _____ días del mes de _____ de 2005.

Lic. Sandy Briceño
C.I. N° V.-10.039.892

ÍNDICE GENERAL

| | pp. |
|---|-----|
| LISTA DE CUADROS | v |
| LISTA DE GRÁFICOS | vii |
| RESUMEN | ix |
| INTRODUCCIÓN | 1 |
| CAPÍTULO | |
| I EL PROBLEMA | |
| Planteamiento del Problema | 4 |
| Objetivos de la Investigación | 11 |
| Justificación de la Investigación | 11 |
| Alcance | 12 |
| Limitaciones | 13 |
| II MARCO TEÓRICO | |
| Antecedentes de la Investigación | 14 |
| Bases Teóricas | 21 |
| Bases Legales | 76 |
| III MARCO METODOLÓGICO | |
| Diseño de la Investigación | 79 |
| Población y Muestra | 80 |
| Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos | 84 |
| Validez y Confiabilidad del Instrumento | 85 |
| Análisis e Interpretación de los Datos | 86 |
| Sistema de Variables | 87 |

| | |
|--|-----|
| IV ANÁLISIS DE RESULTADOS | |
| Cuestionario aplicado a los contribuyentes ordinarios del IVA del Municipio Valera del Estado Trujillo | 90 |
| Cuestionario aplicado a los Contadores Públicos Colegiados del Municipio Valera del Estado Trujillo | 102 |
| Cuestionario aplicado a los Fiscales del SENIAT en la Dirección de Rentas IVA del Municipio Valera del Estado Trujillo | 108 |
| V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES | |
| Conclusiones | 112 |
| Recomendaciones | 113 |
| VI MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| | 115 |
| REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 155 |
| ANEXOS | |
| ANEXO A Cuestionario para los Contribuyentes Ordinarios del IVA del Municipio Valera del Estado Trujillo. | |
| ANEXO B Cuestionario para Los Contadores Públicos Colegiados del Municipio Valera del Estado Trujillo | |
| ANEXO C Cuestionario para los Fiscales del SENIAT en la Dirección de Rentas IVA del Municipio Valera del Estado Trujillo. | |
| ANEXO D Validación de Instrumentos de Recolección de Datos | |

LISTA DE CUADROS

| | | pp. |
|---------------|---|-----|
| Cuadro | | |
| 1 | Sistema de Variables | 88 |
| 2 | Conocimiento de la normativa Legal que rige el IVA | 90 |
| 3 | Opinión sobre las Leyes Tributarias | 91 |
| 4 | Uso de los procedimientos que se derivan de las leyes y normas tributarias para la aplicación del IVA por parte de los contribuyentes | 92 |
| 5 | Libros de Compras y Ventas exigidos por la Ley del IVA y su Reglamento | 93 |
| 6 | Operaciones realizadas por los Contribuyentes | 94 |
| 7 | Presentación de la Forma 30 dentro del lapso establecido | 95 |
| 8 | Conocimiento sobre los Ilícitos Tributarios, relativos al incumplimiento de deberes formales contenidos en las leyes | 96 |
| 9 | Conocimiento sobre las Sanciones por el incumplimiento de deberes formales contenidas en las leyes | 97 |
| 10 | Sanciones por el Impuesto al Valor Agregado | 98 |
| 11 | Causas de las Sanciones | 99 |
| 12 | Opinión sobre la necesidad de implementar algún medio de ayuda para comprender las normativas legales en materia de IVA | 100 |
| 13 | Opinión de los contribuyentes sobre la aplicación en sus empresas de este mecanismo | 101 |
| 14 | Opinión sobre el grado de comprensión de las Leyes y Normas que rige el IVA | 102 |

| | pp. |
|--|------------|
| 15 Uso de los procedimientos que se derivan de las leyes y normas tributarias para la aplicación del IVA por parte de los Contadores | 103 |
| 16 Cumplimiento de deberes formales por parte de las empresas | 104 |
| 17 Tiempo para la preparación de la Declaración del IVA y procesamiento de la Contabilidad | 105 |
| 18 Opinión de los Contadores sobre la necesidad de las empresas de poseer un manual que les permita aplicar el IVA con mayor veracidad | 106 |
| 19 Opinión de los Contadores acerca de asesorar a las empresas para adquirir un manual del IVA que les permita cumplir con sus obligaciones tributarias | 107 |
| 20 Opinión de los Fiscales sobre las Reformas de la Ley del IVA y el Código Orgánico Tributario | 108 |
| 21 Opinión acerca de las causas de los reparos y sanciones | 109 |
| 22 Opinión de los Fiscales sobre la implementación de un Manual del IVA de acuerdo con el ordenamiento jurídico | 111 |

LISTA DE GRÁFICOS

| Gráfico | | pp. |
|----------------|---|------------|
| 1 | Obligación Tributaria | 28 |
| 2 | Esquema de los Aspectos Sustanciales del IVA | 39 |
| 3 | Bases Legales | 77 |
| 4 | Conocimiento de la normativa Legal que rige el IVA | 90 |
| 5 | Opinión sobre las Leyes Tributarias | 91 |
| 6 | Uso de los procedimientos que se derivan de las leyes y normas tributarias para la aplicación del IVA por parte de los contribuyentes | 92 |
| 7 | Libros de Compras y Ventas exigidos por la Ley del IVA y su Reglamento | 93 |
| 8 | Operaciones realizadas por los Contribuyentes | 94 |
| 9 | Presentación de la Forma 30 dentro del lapso establecido | 95 |
| 10 | Conocimiento sobre los Ilícitos Tributarios, relativos al incumplimiento de deberes formales contenidos en las leyes | 96 |
| 11 | Conocimiento sobre las Sanciones por el incumplimiento de deberes formales contenidas en las leyes | 97 |
| 12 | Sanciones por el Impuesto al Valor Agregado | 98 |
| 13 | Causas de las Sanciones | 99 |
| 14 | Opinión sobre la necesidad de implementar algún medio de ayuda para comprender las normativas legales en materia de IVA | 100 |

| | | pp. |
|-----------|--|------------|
| 15 | Opinión de los contribuyentes sobre la aplicación en sus empresas de este mecanismo | 101 |
| 16 | Opinión sobre el grado de comprensión de las Leyes y Normas que rige el IVA | 102 |
| 17 | Uso de los procedimientos que se derivan de las leyes y normas tributarias para la aplicación del IVA por parte de los Contadores | 103 |
| 18 | Cumplimiento de los deberes formales por parte de las empresas | 104 |
| 19 | Tiempo para la preparación de la Declaración del IVA y procesamiento de la Contabilidad | 105 |
| 20 | Opinión de los Contadores sobre la necesidad de las empresas de poseer un manual que les permita aplicar el IVA con mayor veracidad | 106 |
| 21 | Opinión de los Contadores acerca de asesorar a las empresas para adquirir un manual del IVA que les permita cumplir con sus obligaciones tributarias | 107 |
| 22 | Opinión de los Fiscales sobre las Reformas de la Ley del IVA y el Código Orgánico Tributario | 108 |
| 23 | Opinión acerca de las causas de los reparos y sanciones | 110 |
| 24 | Opinión de los Fiscales sobre la implementación de un Manual del IVA de acuerdo con el ordenamiento jurídico | 111 |

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

**ELABORACIÓN DE UN MANUAL PARA LOS CONTRIBUYENTES
ORDINARIOS EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**
Caso: Empresas del Sector Comercial ubicadas en el Municipio Valera del
Estado Trujillo

Autor: Orlando Valecillos

Año: Diciembre 2005

RESUMEN

En Venezuela el Sistema Tributario está compuesto por la organización legal, administrativa y técnica que el Estado crea y concierta con el propósito de ejecutar de manera eficiente y eficaz el poder tributario que constitucionalmente le corresponde, comprende el conjunto de impuestos vigentes en un país en una determinada época, dentro de este sistema se encuentra el Impuesto al Valor Agregado, el cual es un tributo que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas. La implementación de éste impuesto representa para el Sistema Tributario vigente un impuesto lucrativo y eficiente que contribuye de manera significativa al aumento de los ingresos fiscales, sin embargo la existencia de éste impuesto se ha caracterizado por sucesivas reformas, desde 1993 hasta el año 2005.

Las modificaciones en materia de IVA, han creado dificultades conceptuales para los contribuyentes del mismo ante las normas aprobadas durante los últimos diez años, las cuales carecen de claridad, causando en la actualidad confusión en el momento de su aplicación por las continuas reformas en cortos períodos. En tal sentido, con esta investigación se presenta un manual informativo para los contribuyentes ordinarios en materia de este impuesto que servirá de aplicación para las empresas del sector comercial ubicadas en el Municipio Valera del Estado Trujillo. El estudio se ubica de acuerdo con la fuente en una investigación documental y de campo y con los objetivos planteados en una investigación proyectiva, que implica las fases de explorar describir y proponer alternativas de cambio, en este caso se trata de elaborar un manual para los contribuyentes ordinarios del IVA.

Palabras Claves: Impuesto al Valor Agregado, contribuyentes ordinarios, manual, aplicabilidad, sector comercial.

INTRODUCCIÓN

El Impuesto al Valor Agregado conocido con sus siglas (IVA), en la legislación venezolana se traduce en un impuesto que grava la mayoría de las actividades económicas de todo el país. En tal sentido, este trabajo de investigación trata de describir la normativa legal vinculada con el Impuesto mencionado, enunciar los parámetros teóricos para la elaboración de manuales e identificar los elementos que configurarían el manual del Impuesto al Valor Agregado para los contribuyentes ordinarios en materia de este impuesto que servirá de aplicación para las empresas del sector comercial ubicadas en el Municipio Valera del Estado Trujillo.

En Venezuela surgió la necesidad de reforzar el sistema tributario, para solidificarlo de una manera eficiente y así poder recaudar más impuestos para luego ser reintegrados a la sociedad mediante los servicios básicos que el Estado nos proporciona, es decir implantar mecanismos fiscales que generen ingresos que permitan el progreso de la nación. Dentro de las reformas tributarias que existieron en la década de los años noventa se incorporó en el año 1993 al Impuesto al Valor Agregado producto de la reforma tributaria que incorporó el programa de estabilización, según Hernández (2003), es “el impuesto que recae sobre el consumidor ingresa al Fisco por cada una de las etapas de producción, distribución y comercialización, en proporción al valor que cada uno incorpora, agrega o añade al producto” (p.135).

La existencia de éste impuesto se ha caracterizado por sucesivas reformas, este impuesto desde su incorporación y hasta la presente fecha ha sufrido diversas modificaciones, de igual manera se han promulgado Decretos Presidenciales y Providencias Administrativas relacionadas

directamente con este impuesto trayendo consigo innumerables problemas de interpretación de dicha normativa legal.

La implementación de éste impuesto representa para el Sistema Tributario vigente un impuesto lucrativo y eficiente que contribuye de manera significativa al aumento de los ingresos fiscales, aunado a esto el hecho de que su liquidación sea de manera mensual resulta interesante en comparación con otros impuestos para el Estado, otra ventaja del mismo es que constituye un mecanismo de control fiscal, al establecerse la obligatoriedad en la presentación de las facturas y documentos equivalentes de conformidad con las normativas vigentes.

Las modificaciones que se han incorporado en materia de IVA, han originado dificultades conceptuales para los contribuyentes del mismo ante las normas aprobadas durante los últimos diez años, las cuales carecen de claridad, causando en la actualidad confusión en el momento de su aplicación como consecuencia de las continuas reformas en cortos períodos.

Todas las reformas que ha sufrido la Ley del IVA han originado que tanto los contribuyentes de éste impuesto así como los Contadores Públicos que se encargan de asesorar a los mismos desconozcan en cierta medida los aspectos legales, operativos y financieros de éste impuesto, dificultando la aplicabilidad del mismo, por estas razones, se plantea la elaboración de un manual para los contribuyentes ordinarios en materia del impuesto al valor agregado para las empresas del Sector Comercial ubicadas en el Municipio Valera del Estado Trujillo.

La investigación se encuentra estructurada de la siguiente manera:

El Capítulo I; en el cual se explica todo lo referente al problema de la investigación, así como los objetivos, la justificación, alcance y limitaciones.

En el Capítulo II Comprende el Marco Teórico, dentro del cual se encuentran: los antecedentes de la investigación, antecedentes de investigaciones afines al tema, bases teóricas y bases legales.

En el Capítulo III se presentan los aspectos referentes a la metodología que se empleará en dicha investigación como son: el diseño de investigación, población y muestra, técnicas e instrumentos de recolección de datos, validez y confiabilidad, técnicas de recolección e interpretación y análisis de datos y el sistema de variables.

El Capítulo IV se presenta el Análisis de los Resultados obtenidos luego de aplicar los cuestionarios a los contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado del Municipio Valera del Estado Trujillo, a los Contadores Públicos y a los Fiscales del SENIAT de la Dirección de Rentas IVA de este Municipio.

El Capítulo V, contiene las Conclusiones y Recomendaciones de la investigación.

En el Capítulo VI se presenta el Manual informativo para los contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado.

Finalmente se presentan las referencias bibliográficas y los anexos que se utilizaron en el desarrollo de la investigación.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

El Sistema Tributario Venezolano está compuesto por la organización legal, administrativa y técnica que el Estado crea y concierta con el propósito de ejecutar de forma eficiente y eficaz el poder tributario que le corresponde por mandato constitucional, comprende el conjunto de impuestos vigentes en un país en una determinada época, dentro de este sistema se encuentran: el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto al Débito Bancario, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, entre otros.

El impuesto al Valor Agregado (IVA), de acuerdo con Moya (2003):

Es un tributo que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, 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 y 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 actividades definidas por la ley como hechos imponible. (p.274).

El origen del IVA se remonta a los países europeos que gravaban el impuesto a las ventas el cual es mejorado en un Impuesto al Valor Agregado y es adaptado después de varios años a América Latina, en donde el primer país de este Continente en ponerlo en práctica es Uruguay. Conocido el comienzo es necesario exponer la situación que ha presentado el Impuesto

al Valor Agregado en Venezuela desde su incorporación hasta su última reforma.

El IVA se implanta en Venezuela por primera vez en 1993, producto de la reforma tributaria que incorporó el programa de estabilización, inspirado en las recomendaciones del Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial y Banco Interamericano. La existencia de éste impuesto se ha caracterizado por sucesivas reformas, que se describen a continuación:

Comienza a aplicarse el primero de octubre de 1993 a nivel de mayoristas con una alícuota de diez de por ciento (10%), luego en enero de 1994 la ley se hace extensible a las ventas al detal, sin embargo en febrero de ese mismo año mediante un decreto presidencial (N° 52), se deja nuevamente sin efecto la aplicación de éste impuesto a nivel de ventas al detal.

Luego se realizó la primera reforma sustancial en mayo de 1994 cuando su principal cambio fue su denominación de Impuesto al Valor Agregado a Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor basándose prácticamente en la ley derogada, conservando la naturaleza de impuesto indirecto, pero instituye diferencias en cuanto al establecimiento de una base de exención de doce mil unidades tributarias (12.000 UT), sufriendo reformas parciales, la primera entró en vigencia el 28 de septiembre de 1994, limitándose a ampliar algunos supuestos extensivos contenidos en la ley original y luego el 01 de enero de 1995 se aumenta la alícuota del impuesto de diez por ciento (10%) a doce y medio por ciento (12, 5%). Posteriormente el 01 de agosto de 1996 entra en vigencia una reforma parcial, en la cual se disminuye la base de exención de doce mil unidades tributarias (12.000 UT) a ocho mil unidades tributarias (8.000 UT), incrementando el universo de contribuyentes y aumentando nuevamente la alícuota impositiva a dieciséis y medio por ciento (16,5%).

El 01 de junio de 1999, se reforma nuevamente ésta Ley, cuando es devuelto su original nombre y se fija la alícuota impositiva en quince y medio por ciento (15,5%), reformada en el año 2000 (01 de agosto), incluyendo dos

nuevos supuestos exentitos y disminuyendo la alícuota a catorce y medio por ciento (14,5%).

En el año 2002 se presentan dos reformas a la Ley, las cuales la primera fue el 09 de julio del 2002 con la misma alícuota de la ley derogada que era del catorce y medio por ciento (14,5%) y la segunda es de fecha 26 de agosto del mismo año y se hizo con la finalidad de cambiar el porcentaje a dieciséis por ciento (16%). Los aspectos relevantes de estos cambios fueron: la eliminación del monto mínimo para tributar; la eliminación de algunas exenciones y exoneraciones y la gravabilidad de algunas actividades que se consideraban “intocables” tales como los alquileres con fines distintos al residencial y los servicios médicos-asistenciales, de cirugía y hospitalización prestados por los entes privados. Los mismos trajeron consigo alarmantes opiniones de los sectores afectados y por la misma población ya que parecía inaudito que por primera vez en la historia del país se gravaran los servicios médicos. Y con la eliminación del monto mínimo para tributar la Administración Tributaria pretendía que todos y cada uno de las personas que calificaban como sujetos pasivos de este impuesto declararan y pagaran el mismo sin tomar en cuenta el monto de sus ingresos y que con esta apetencia de dinero lo que estaban creando era un caos para la Administración Tributaria.

También durante el año 2002 se promulgaron las Providencias Administrativas en las cuales se nombraban a los entes públicos nacionales y a los contribuyentes especiales agentes de retención del IVA, con lo cual se violaba lo establecido en el Capítulo III de la Ley del IVA vigente en el cual se establece la forma de como se determinará la cuota tributaria de este impuesto.

Posteriormente en el año 2004 se produce una nueva modificación de esta ley, publicada en Gaceta oficial N° 37.999 de fecha 11 de Agosto de ese mismo año, dentro de los aspectos que fueron objeto de cambios se encuentran los responsables del pago y compensación de los excedentes

retenidos por este impuesto, las actividades exentas y obligación de soportar el impuesto por parte de aquellos que realicen operaciones no sujetas al mismo, los servicios exentos, con la inclusión de los servicios médicos privados, la disminución de la alícuota del impuesto al quince por ciento (15%), entre otros.

En el año 2005, la alícuota general del impuesto se reduce a 14% a partir del 1º de octubre de 2005, fecha en que entra en vigencia la reforma de la Ley que establece el IVA, publicada en Gaceta Oficial N° 38.263 de fecha 1º de septiembre de 2005.

La implementación de éste impuesto representa para el Sistema Tributario vigente un impuesto lucrativo y eficiente que contribuye de manera significativa al aumento de los ingresos fiscales, aunado a esto el hecho de que su liquidación sea de manera mensual resulta interesante en comparación con otros impuestos para el Estado, ya que le asegura un flujo de caja permanente. Otra ventaja del mismo es que constituye un mecanismo de control fiscal, al establecerse la obligatoriedad en la presentación de las facturas y documentos equivalentes de conformidad con la Resolución 320.

Es necesario conocer los hechos imposables en donde el elemento determinable según la Ley del IVA en su artículo 3 establece que para el surgimiento de la obligación tributaria es la realización de actividades u operaciones como la venta, el retiro o desincorporación, importación de bienes muebles corporales, la prestación a título oneroso de servicios independientes, la venta de exportación de bienes corporales y la exportación de servicios.

Una vez que se identifica el generador del pago del tributo, es importante conocer la problemática que tiene el sujeto a la hora de aplicar dicho impuesto, por lo que es necesario conocer quiénes son los contribuyentes ordinarios. La Ley del IVA (LIVA) (2005), los define en el 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 hecho imponible, de conformidad con el artículo 3 LIVA...

Los contribuyentes ordinarios tienen una ventaja como es trasladar el IVA pagado, es decir, deducir los créditos fiscales de los débitos fiscales, siempre y cuando sean contribuyentes ordinarios y cumplan con las obligaciones y requisitos que ello envuelve, y sin importar cuán pequeña sea su actividad, siempre y cuando no esté exenta o exonerada.

Las modificaciones en materia del IVA, durante los últimos diez años, han creado dificultades conceptuales para los contribuyentes del mismo, pues carecen de claridad, causando confusión en el momento de su aplicación debido a las continuas reformas, entre las cuales se encuentran la tipificación de categorías de contribuyentes, los deberes relativos a la facturación, elementos del hecho imponible, así como los vacíos legales que facilitan tanto la elusión como la evasión fiscal, etc.

Todas las reformas que ha sufrido la Ley del IVA han originado que tanto los contribuyentes de éste impuesto, así como los Contadores Públicos encargados de asesorar a los mismos desconozcan en cierta medida los aspectos legales, operativos y financieros de éste impuesto, dificultando la aplicabilidad del mismo.

De acuerdo con Acedo (2002), "si los países que aplican el IVA hubiesen tenido un proceso legislativo similar al venezolano el mismo arrojaría 1.225 reformas legales...lo cual parece un tanto exagerado..." (p.29). Este mismo autor señala que estas modificaciones traen como consecuencia un efecto negativo sobre la doctrina y la jurisprudencia, por cuanto ambas van quedando desfasadas a los pocos años de ser emitidas por los autores y por los tribunales y además aparecen contrapuestas a la seguridad jurídica y tienen un efecto sobre la cultura jurídica, pues los frecuentes cambios

legislativos conspiran en su contra. La cultura jurídica presupone, en apreciable medida, leyes con vocación de permanencia. (p.30).

Por su parte la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2002), fijó su posición con relación a las reformas tributarias impuestas por el Ejecutivo Nacional y sometidas a la consideración de la Asamblea Nacional, en los últimos tres años, evidenciando el abandono de un conjunto de conocidas políticas públicas, tales como prioridad en la recaudación, simplificación tributaria, neutralidad, profesionalización, tecnificación, entre otras, las cuales fueron planteadas en el país hace más de una década, lo cual pone de manifiesto el propósito desesperado de utilizar los tributos para disminuir los efectos nocivos de la política económica, al respecto señala las siguientes observaciones:

El objetivo de racionalizar la tributación se ha visto apartado para dar paso tumultoso al incremento de la presión tributaria real sobre los venezolanos, entendida dicha presión como el sacrificio efectivo que deben soportar los habitantes del país (empresas e individuos) para financiar los gastos dispendiosos de un Estado en situación de agudo déficit fiscal: así, el aumento de los impuestos, tasas, contribuciones y precios públicos, se ha visto acompañado por el alza inflacionaria; la debacle de los servicios públicos ya menguados desde hace años que impide su disfrute por parte de los contribuyentes, quienes se ven obligados a duplicar el gasto para satisfacer sus necesidades...

A lo anterior se suma la falta de seguridad jurídica y de incentivos económicos a la inversión que permitan ensanchar la renta, el patrimonio y el consumo de los particulares y consiguientemente, la base de imposición de los tributos destinados a sostener el gasto público. Se ha ignorado pues, la máxima de experiencia: sin producción de riqueza, no hay tributos...

En un período de tres años se han dictado alrededor de 20 instrumentos legales o con fuerza de tal reguladores de la materia tributaria, muchos de los cuales han registrado hasta tres reformas. Esta situación pone en evidencia la ausencia de una política tributaria bien definida por parte del Gobierno, que se ha traducido en la configuración de un escenario signado por la inestabilidad jurídica, factores que aunados a la poca eficiencia de nuestra administración tributaria y de justicia, desestimulan a la inversión y constituyen un obstáculo para el crecimiento económico...

La expansión del Impuesto al Valor Agregado siempre fue concebida como una vía para distribuir la carga fiscal y disminuir la presión individual sobre los contribuyentes, en especial, para aligerar el peso sobre los consumidores finales derivado de la traslación impositiva, por lo cual la expansión del IVA implica la reducción de la alícuota general. En la actualidad, la reforma propuesta mantiene la elevada cuota porcentual del impuesto a pesar de eliminar numerosas exenciones y exoneraciones del mismo...(p.225-227).

En este sentido el presente estudio toma especial atención a las inquietudes que se presentan en los contribuyentes ordinarios del sector comercial del Municipio Valera del Estado Trujillo que al ser fiscalizados por la Administración Tributaria pueden ser objeto de sanciones pecuniarias por la mala interpretación de las normas relativas a este impuesto.

En tal sentido, con la presente investigación se pretende elaborar un manual para los contribuyentes ordinarios de este impuesto, para ser aplicado por las empresas del sector comercial ubicadas en el Municipio Valera del Estado Trujillo.

Un manual representa una herramienta eficaz para transmitir conocimientos y experiencias, porque documenta todo lo relacionado con un tema. Para Catacora (1996), los manuales son los documentos organizativos y herramientas gerenciales comúnmente utilizados para comunicar y documentar los procedimientos contables y no contables y consisten en la organización lógica y ordenada de todos los procedimientos identificados, bajo el mismo esquema de libro actualizable. (p.74)

Lo que se busca con esta investigación es brindarle a los contribuyentes así como a los contadores públicos objeto de estudio una herramienta que les facilite la aplicación del IVA. Por las razones mencionadas anteriormente se plantean las siguientes interrogantes:

¿Cuál es la normativa legal vinculada al Impuesto al Valor Agregado?

¿Cuáles son los parámetros teóricos para la elaboración de manuales?

¿Cuáles son los elementos que configurarían el manual del Impuesto al Valor Agregado?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Elaborar un manual en materia de Impuesto al Valor Agregado para los contribuyentes ordinarios del sector comercial del Municipio Valera.

Objetivos Específicos

1. Describir la normativa legal vinculada al Impuesto al Valor Agregado.
2. Enunciar los parámetros teóricos para la elaboración de manuales.
3. Identificar los elementos que configuran el manual del Impuesto al Valor Agregado.
4. Estructurar el manual del Impuesto al Valor Agregado.

Justificación de la Investigación

La investigación presenta una alternativa para mejorar la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en el Municipio Valera del Estado Trujillo, mediante la elaboración de un manual que facilite a éstos contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias en esta materia. Las razones que justifican el desarrollo del estudio están estrechamente relacionadas con la aplicación e importancia de los resultados arrojados.

En primer lugar se pretende describir la normativa legal vinculada con el Impuesto al Valor Agregado, enunciar los parámetros técnicos necesarios para la elaboración de un manual e identificar los elementos necesarios para configurar el mismo en materia de IVA.

La importancia de la misma radica en que en los actuales momentos se están presentando constantes cambios a la normativa legal que rige el Impuesto al Valor Agregado y se hace necesario encauzar los procedimientos a seguir para el correcto cumplimiento de los deberes formales relativos a este impuesto. Además es preciso que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria quede claro sobre los procedimientos y pautas a seguir para el correcto cumplimiento de lo establecido en la legislación que rige el IVA en Venezuela.

Partiendo de esta perspectiva se puede decir que esta investigación contribuye en un sentido teórico – práctico al mejor entendimiento de este impuesto, además proporciona una herramienta para futuros estudios en el área tributaria, ya que suministra información actualizada con la finalidad de contribuir al cumplimiento de las leyes en Venezuela.

En este sentido, esta investigación es de utilidad no sólo para los contribuyentes ordinarios sino también para los formales, contadores públicos y de igual manera para la Administración Tributaria como ente recaudador.

Alcance

a. De contenido: Se abarcarán dos grandes categorías a saber: El Impuesto al Valor Agregado, dentro del cual se indagará sobre los aspectos operativos, financieros, históricos y teóricos así como la normativa legal venezolana vinculada al mismo y los parámetros técnicos para la elaboración de manuales.

b. Desde el punto de vista metodológico: El estudio se ubica de acuerdo con los objetivos planteados en una investigación proyectiva, que implica las fases de explorar describir y proponer alternativas de cambio, en este caso se trata de elaborar un manual para los contribuyentes ordinarios del IVA.

c. Bajo la óptica poblacional: Los resultados obtenidos tendrán un alcance general para todos aquellos contribuyentes ordinarios que se encuentren en municipios que presenten características similares al municipio en estudio.

d. Desde el punto de vista geográfico: El estudio se realizará concretamente a los contribuyentes ordinarios del sector comercial del Municipio Valera del Estado Trujillo.

e. Desde el punto de vista temporal: La investigación se circunscribe a la normativa legal venezolana vinculada con el IVA vigente para el momento del estudio, es decir la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, el Código Orgánico Tributario de 2001, la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 2005 y su Reglamento, la Resolución 320, entre otras.

Limitaciones

Luego de identificado el alcance de la investigación es preciso esbozar las limitaciones más resaltantes dentro de las cuales se encuentran:

- ❖ El no contar con investigaciones de campo realizadas en el Municipio Valera del Estado Trujillo relacionadas con el tema objeto de estudio que aportarán datos reales sobre los contribuyentes ordinarios de este impuesto.
- ❖ La Administración Tributaria del Estado Trujillo no cuenta con estadísticas que sirvan de soporte a la investigación.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Después de la definición del problema, las interrogantes y los objetivos de la investigación, es necesario establecer los aspectos teóricos que respaldarán el estudio. En el presente Capítulo se muestran los antecedentes de la investigación, los antecedentes de investigaciones afines al tema, las bases teóricas y las bases legales relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado y los parámetros técnicos para la elaboración de manuales.

Antecedentes de la Investigación

Evolución Histórica del Impuesto al Valor Agregado

El origen de los impuestos se remonta al nacimiento de la sociedad humana, la cual ha conocido una extensa gama de diferentes tributos y ha presenciado la evolución de los mismos. Los sistemas tributarios de cada época y país se relacionan estrechamente con el esquema económico.

Dentro de los diversos tributos que han existido a lo largo del transcurrir de las épocas, el impuesto al consumo ha ocupado un lugar importante.

Existen antecedentes remotos de éste impuesto en Egipto, Grecia y Roma se cita la Centésima Rerum Venalium que era aplicada en Roma por Augusto, en Francia durante la Edad Media existió un tributo similar denominado Maltote que fue antecedente para la Alcabala española aplicada por Alfonso XI en el año 1342 que luego durante la I Guerra Mundial se dio a

conocer como impuesto a las ventas y se comenzó a aplicar en Europa (Moya 2003, p.273).

A principios de este siglo la imposición al consumo ha tomado un importante auge, formando parte de los sistemas tributarios de los países del globo terráqueo y especialmente en su manifestación de Impuesto al Valor Agregado.

Tiene su origen en el Tratado de Roma de la Comunidad Europea, en el cual se establece la necesidad de crear un Mercado Común entre seis países (Alemania, Bélgica, Francia, Holanda, Italia y Luxemburgo), con un sistema de imposición para los mismos que permitiera la competencia leal, por estas razones se crea en el año 1962 un Comité Técnico que en el año 1967 emiten el "Informe Newmark" en el cual se aconseja la adopción de un impuesto plurifásico que se aplicará sobre el valor agregado a la circulación de mercancías, que será la base del Mercado Común Europeo.

Este nuevo impuesto creado para solventar la regionalización y la zonificación económica se introduce en América Latina en el año 1970 y lo toma la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), quien crea un Comité de expertos tributarios para analizar el tema, sin embargo, no llega a profundizarse, luego cuando la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) sustituye a ALALC no se trata este tema debido a las circunstancias que conllevaba su aplicación.

En 1972 Uruguay decide implementar este impuesto siendo el primer país en América Latina en adoptarlo. Posteriormente lo incluyen dentro de sus sistemas tributarios Argentina, Bolivia, Chile, Costa Rica, Honduras, Ecuador y Panamá. En la década de los ochenta lo aplican el resto de los países latinoamericanos entre ellos Colombia, México, Nicaragua, Guatemala, Haití y República Dominicana, quedando por fuera Paraguay y Venezuela, quienes lo implementan en la década de los noventa, en 1992 Paraguay y en el año 1993 Venezuela (Montero 2000, p.23-25).

El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela

La aplicación del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela es de reciente data, se incorpora a raíz de la crisis fiscal que afectó al país durante los años ochenta que se implementó con la finalidad de estructurar y adecuar el sistema tributario para hacerlo integral como parte del programa de estabilización y siguiendo las recomendaciones de entes internacionales tales como el Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial y Banco Interamericano.

Este impuesto se creó mediante la aplicación de una Ley Habilitante otorgada al Presidente Ramón J. Velásquez, en el año 1993. A partir de esta fecha la Ley que rige el IVA ha sido objeto de continuas reformas que se enuncian a continuación:

Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1993: El 01 de Octubre entra en vigencia la Ley de 1993 mediante el Decreto con Fuerza y Rango de Ley N° 3.145 de fecha 16 de Septiembre de 1993 (Gaceta Oficial N° 35.304 del 29 de Septiembre de ese año). Creando un impuesto nacional, indirecto, objetivo, general sobre el consumo de los bienes y servicios producidos en el país o importados, plurifásico no-acumulativo, que abarcaba el circuito completo hasta el consumidor final. Empieza a aplicarse a nivel de mayoristas con una alícuota de diez por ciento (10%) para luego expandirse a las ventas al detal el 01 de Enero de 1994, paralelamente entra en vigencia una reforma parcial a la Ley del IVA mediante el Decreto N° 3.315 (de fecha 27 de Diciembre de 1993), la cual incorporaba: El incremento del número de exenciones, el establecimiento de una alícuota adicional del quince por ciento (15%) para los bienes y servicios suntuarios y reducción de la base imponible para los servicios de transporte internacional fijándola en cincuenta por ciento (50%) del valor del pasaje o flete vendido o emitido en el país;

posteriormente mediante el Decreto Presidencial N° 52 elimina nuevamente la aplicación del impuesto a las ventas al detal.

Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor: Entró en vigencia el 01 de Agosto de 1994 mediante el Decreto Ley N° 187 de fecha 25 de Mayo de ese año, publicado en Gaceta Oficial N° 4.727 Extraordinario (de fecha 27 de Mayo de 1994), el cual deroga la Ley de 1993. Tiene su fundamento en la ley derogada, cambiando sólo su denominación y aspectos relativos a la base de exención, estableciendo ésta en doce mil unidades tributarias (12.000 UT.) y la no-discriminación del tributo en las facturas emitidas por los contribuyentes ordinarios.

Esta ley se reformó parcialmente en dos ocasiones, la primera entró en vigencia el 28 de Septiembre de 1994 publicada en Gaceta Oficial N° 4.793 Extraordinaria, con la finalidad de corregir y ampliar las exenciones de la Ley original. El 01 de Enero de 1995 se aumenta la alícuota de diez por ciento (10%) a doce y medio por ciento (12,5%). La segunda el 25 de Julio de 1996 publicada en Gaceta Oficial N° 36.095, la misma incorporó modificaciones referentes a: reducción de la base de exención de doce mil unidades tributarias (12.000U.T.) a ocho mil unidades tributarias (8.000U.T.), inclusión de nuevos supuestos extensivos y ampliación de algunos supuestos de no-sujeción y de exención, modificación del régimen aplicable a los proyectos industriales en período preoperativo, se hicieron efectivos las exoneraciones incluidas en la ley original, y se aumenta nuevamente la alícuota para fijarla en dieciséis y medio por ciento (16,5%).

Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999: Entró en vigencia el 01 de Junio de 1999, mediante el Decreto con Fuerza y Rango de Ley N° 126, publicado en Gaceta Oficial N° 5.341 de fecha 05 de Mayo de 1999, derogando la Ley de Consumo Suntuario y Ventas al Mayor, estableciendo una alícuota de quince y medio por ciento (15,5%), sufriendo una reforma

que comenzó a regir el 01 de Agosto de 2000 publicada en Gaceta Oficial N° 37.002 en la cual se disminuye la alícuota a catorce y medio por ciento (14,5%) y estableciendo dos nuevas exenciones para las importaciones.

Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2002: Entró en vigencia el 01 de Septiembre de 2002, publicada en Gaceta Oficial N° 5.600 Extraordinario de fecha 26 de Agosto de ese año (se hizo una corrección publicada en Gaceta Oficial N° 5.601 de fecha 30 de Agosto), se aumenta la alícuota al dieciséis por ciento (16%). Luego el 15 de Noviembre de ese mismo año aparece un Decreto N° 1.133 publicado en Gaceta Oficial N° 37.571 Extraordinario, en el cual se establecía una exoneración del pago del IVA para las ventas de bienes muebles o prestaciones de servicios efectuadas por industriales, comerciantes, prestadores de servicios y demás personas que durante el año 2001 o en el año en curso, hubieren realizado operaciones por un monto inferior al equivalente a tres mil unidades tributarias.

Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2004: Entró en vigencia el 01 de Septiembre de 2004, publicada en Gaceta Oficial N° 37.999 de fecha 11 de Agosto del mismo año, dentro de las principales modificaciones que se presentaron en esta reforma se encuentran: disminución de la alícuota del impuesto al quince por ciento (15%), las actividades exentas y la obligación de soportar el impuesto por quienes realicen operaciones que no se encuentren sujetas a éste, exención de servicios exentos incluyendo los servicios médicos privados, alícuota especial del ocho por ciento (8%) para actividades tales como importaciones y ventas de alimentos y productos para consumo humano, concentrados para animales, prestaciones de servicios a entes oficiales, el transporte aéreo nacional de pasajeros, los responsables del pago y compensación de los excedentes retenidos por este impuesto.

Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2005: vigente a partir del 01 de Octubre de 2005, publicada en Gaceta Oficial N° 38.263 de fecha 01 de Septiembre de 2005, trayendo como principal modificación la disminución de la alícuota del impuesto al catorce por ciento (14%).

Antecedentes de investigaciones afines al tema

Realizada la investigación documental hasta el presente referida a investigaciones relacionadas con el tema objeto de estudio se encontraron los siguientes trabajos:

Lovera (1997), en su trabajo especial de grado titulado “Diagnóstico de la aplicación de la aplicación de la Ley que establece el ICSVM en el sector comercio Centro Comercial Maracay Plaza del Municipio Girardort del Estado Aragua” diagnosticó la aplicación de ésta Ley por parte de los comerciantes del Centro Comercial Maracay Plaza, realizó una comparación de la teoría con la realidad, concluyendo la inexistencia de una adecuada información del tributo por parte de los comerciantes, desconocimiento de la normativa y de los procedimientos administrativos relativos al ICSVM y la necesidad de información y asesoría por parte del SENIAT.

Kiami (1997), en su trabajo especial de grado titulado “Evaluación del Impacto de la aplicación del ICSVM en el sector comercial del calzado en el casco central de la ciudad de Maracay” realizó un estudio de campo de carácter descriptivo evaluativo, comparó la teoría con la práctica, concluyendo que sí hubo un impacto con el ICSVM, en virtud al cumplimiento de los contribuyentes con la obligación del pago del impuesto, ocasionando en los precios de los productos de éste sector y por consiguiente disminución en las ventas.

Fernández (1997), en su trabajo de grado titulado “ Efectos Perjudiciales que se derivan del Incumplimiento de los Deberes relativos al pago del Tributo” realizó una investigación en la cual incluye los principios básicos de la tributación, el control fiscal, las sanciones aplicadas por el incumplimiento de los deberes relativos al pago del tributo, dentro de las conclusiones se encuentran los argumentos esgrimidos por los contribuyentes objetos de reparos fiscales producto del incumplimiento de los mismos, de igual manera considera las opiniones doctrinales emitidas por la gerencia Jurídica del Servicio Autónomo de la Administración.

Delgado (2001), en su trabajo de grado titulado “Análisis de las Sanciones por incumplimiento de deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado. Caso: Comerciantes del estado Mérida”, mediante el cual establece que con la aplicación de éste impuesto se ha superado en gran parte el déficit fiscal, ya que constituye el tributo de mayor recaudación además del aduanero, concluyendo que los contribuyentes del IVA deben cumplir con los deberes formales que se encuentran claramente definidos en el Sistema Tributario.

Bustamante (2003), en su trabajo de grado titulado “Programa de Cultura Tributaria aplicable a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado. Una Propuesta en el Marco del Municipio Tovar-Estado Mérida” mediante el cual presenta una alternativa viable a través de un plan operativo tendente a fomentar la cultura tributaria de los contribuyentes del citado tributo. Concluyendo que es factible la presentación de la propuesta en virtud del diagnóstico realizado.

Bases Teóricas

Tomando en consideración la bibliografía consultada, a continuación se detallan algunas bases conceptuales, opiniones y aportes de diversos autores, cuyas obras tienen relación directa con la investigación planteada y a su vez permiten fundamentar la terminología empleada en la misma.

Tributos

Moya (2003), define los tributos como “las prestaciones exigidas en dinero por el Estado en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines” (p.189). Las características de esta definición están dadas por los siguientes aspectos:

- ❖ Prestaciones en dinero.
- ❖ Exigidas por el estado en ejercicio de su poder de imperio, es decir en virtud de su potestad tributaria.
- ❖ Se establecen en virtud de una ley, es decir que debe cumplir con el principio de legalidad.
- ❖ Se utilizan para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de los fines del Estado.

Clasificación de los Tributos: Existen diversas clasificaciones referentes a los tributos, sin embargo la más aceptada por la doctrina los divide en: Impuestos, tasas y contribuciones especiales. A continuación se presenta la definición de cada uno de ellos:

- **Impuestos:** forman parte de los recursos del Estado, su pago no está condicionado a la obtención de un producto, bien o servicio. González (1992), define el impuesto como:

Un tributo o prestación monetaria de carácter definitivo y sin contraprestación, recabada compulsivamente de los particulares por el Estado, de forma y manera establecida en la Ley, para financiar servicios de interés general u obtener finalidades económico-financieras o sociales inmersas dentro de las funciones que le son propias (p.2)

Por su parte Moya (2000), los define como: “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado” (p.191). Éste mismo autor los clasifica en:

a. Reales; no consideran la capacidad económica o la condición social del contribuyente.

b. Personales; Los impuestos en los que la determinación se realiza con participación directa del contribuyente, ejemplo, declaración jurada de bienes.

c. Directos; cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o rédito, de acuerdo a la capacidad contributiva, ejemplo; ISLR.

d. Indirectos; gravan el gasto o consumo indirectamente relacionada con la prestación de servicios de los servicios públicos; Ejemplo el Impuesto al consumo.

e. Proporcionales; Los que mantienen relación constante entre la cuantía y el valor de la riqueza gravada, con alícuota única.

f. Progresivos: Los que en relación de cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta. La alícuota aumenta a medida que aumenta el monto gravado. (p.113-114).

➤ **Tasas:** Son aquellas cuya obligación se encuentran ligadas jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente por el contribuyente. Pueden ser judiciales y administrativas. (Moya 2000, p.114).

➤ **Contribuciones Especiales:** Son las prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas (Moya 2000, p.120).

Principios Constitucionales Tributarios referidos al Impuesto al Valor Agregado

En la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en la Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000, se encuentran consagrados los artículos relacionados con los Principios Constitucionales Tributarios, que constituyen el fundamento del sistema tributario, para crear y modificar los impuestos, y las características que los mismos deben cumplir en atención a este instrumento legal.

Principio de Legalidad: No puede existir un tributo sino esta reglamentado en una Legislación, tal como lo cita el artículo 317 de la Ley en comento: “No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribuciones alguna que no estén establecidos en una Ley ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes...”

Principio de Generalidad: En cuanto al Estado la Carta Magna hace referencia que él mismo tiene el deber de garantizar los servicios básicos a la colectividad, por ende requiere de recursos financieros para solventar estas erogaciones, Siguiendo el orden de ideas, se deduce que este principio guarda relación con el artículo 133 establece que: “Toda persona tiene el

deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley” . lo que se traduce que toda persona tiene el deber de contribuir con los impuestos para poder ayudar al Estado a cumplir su fin como es el de satisfacer las necesidades de la colectividad de acuerdo a Moya (2003), expresa que: “Este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta”. (p.135).

Principio de Igualdad: Este principio se identifica con el principio de la Capacidad Contributiva atendiendo al Principio de Progresividad, Tal y como lo dispone en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) (1999), establece:

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

La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, es por eso que todo individuo es igual frente a la posición de un determinado impuesto siempre y cuando este en relación, con el Principio de la Capacidad Económica del sujeto pasivo.

Principio de la Capacidad Contributiva: este principio se encuentra establecido en el artículo 316 de la Constitución, la capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad (Villegas 1980, p.184).

Principio de Progresividad: Igualmente es conocido como el principio de proporcionalidad, el cual exige que el tributo a pagar por el contribuyente tome como base la riqueza o capacidad del individuo, es decir, que sean en proporción a sus ingresos o manifestaciones de capacidad económica, es decir, el que posea mayor ingreso deba pagar más impuesto. Consagrado en el artículo anterior de nuestra Carta Magna. (Moya, 2003 p.137)

La Garantía de No Confiscatoriedad en Materia Tributaria: La CRBV (1999), consagra en su artículo 112 la garantía a la libertad económica en los siguientes términos:

Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país.

La propia Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) (1999), de forma expresa prohíbe la confiscación de la propiedad, excepto para los casos expresamente previsto en el artículo 317, "...ningún tributo puede tener efecto confiscatorio..."

Aspectos generales del tributo de acuerdo al Código Orgánico Tributario 2001

El Código Orgánico Tributario (C.O.T.) de 2001, es el instrumento legal que regula la materia tributaria, en tal sentido, la Universidad Nacional Abierta UNA. (Citada por Bustamante 2003), señala que el C.O.T. es " un texto legal que viene a establecer, dentro del sistema jurídico-fiscal

venezolano, los principios generales de la tributación, tanto en el ámbito sustantivo como procesal y administrativo” (p.59). En el artículo 3 de la Ley in comento se establece:

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

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

Parágrafo Primero: Los órganos legislativos nacional, estatales y municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios, rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva, la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal. Asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría con las que cuenten.

Parágrafo Segundo: En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo. No obstante, cuando se trate de impuestos generales o específicos al consumo, a la producción, a las ventas o al valor agregado, así como cuando se trate de tasas o de contribuciones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la Ley de Presupuesto se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca.

Parágrafo Tercero: Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria Nacional reajustará el valor de la unidad tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código. En los casos de tributos que se liquiden por períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente durante por lo menos ciento ochenta y tres días continuos del período respectivo. Para los tributos que se liquiden por períodos distintos al

anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período.

Este artículo hace referencia al principio de legalidad o reserva legal, ya consagrado en el artículo 317 de la Constitución, la delegación a las leyes tributarias especiales se debe ajustar a las normas establecidas en el Código, tales como las referidas a la obligación tributaria, los sujetos pasivos, los hechos imponible, exenciones, exoneraciones, entre otras.

Por su parte en el artículo 8 de este Código se establece el principio de exigencia de un término para que pueda aplicarse la Ley tributaria y el de no-retroactividad de la Ley, el cual establece:

Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial.

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aún en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.

Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo.

El mencionado artículo aclara el lapso de aplicación de las leyes, en el caso del IVA resulta importante en virtud de las continuas reformas que ha sido objeto esta Ley.

En cuanto a la obligación tributaria el C.O.T., la define en el artículo 13, señalando:

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

La misma tiene como fuente la ley, para que se origine es necesario que se den dos supuestos: que exista una norma legal que la establezca y que se materialice el hecho imponible tipificado en la ley. A continuación se presenta de manera gráfica:

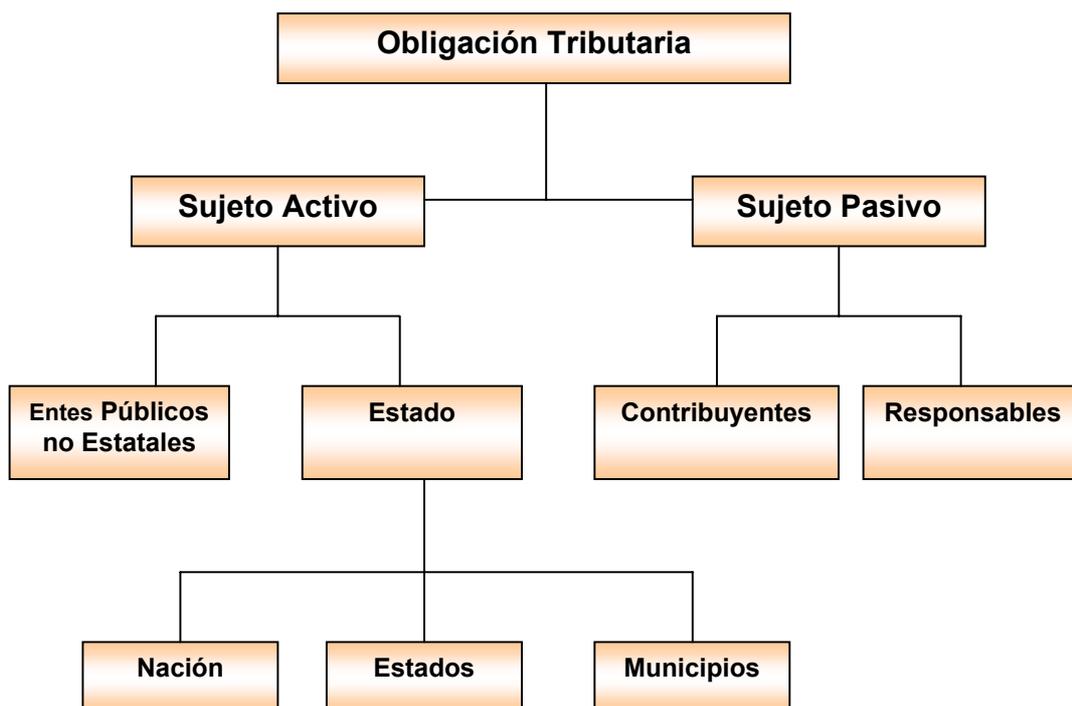


Gráfico 1. Obligación Tributaria. Fuente: Código Orgánico Tributario Legis 2001.

Con relación a los sujetos pasivos, en el C.O.T., se encuentran establecidos en Título II Capítulo III, específicamente en el artículo 19 se encuentra la definición, señalando: “Es el sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable”. En este artículo se establece la clasificación que adopta el Código con respecto a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Si el sujeto realiza el hecho imponible se le denomina “contribuyente” y surge a

su cargo la obligación tributaria, tendrá el carácter de responsable el sujeto que sin tener la condición de contribuyente (por no haber realizado el hecho imponible) tiene por disposición de la ley el deber de cumplir las obligaciones imputadas al contribuyente, es decir, la ley pone a su cargo el pago de los tributos y el cumplimiento de los deberes formales establecidos en este Código o las leyes tributarias especiales.

En el artículo 22 de la norma in comento hace referencia a los contribuyentes, estableciendo:

Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible.

Dicha condición puede recaer:

1. En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho.
3. En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional

Desde el punto de vista legal, existen dos características que definen al contribuyente, en primer lugar debe ser un sujeto pasivo y como tal está obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias y es un sujeto respecto del cual se verifica el hecho imponible o presupuesto de hecho tipificado en la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

En el artículo 25 ejusdem contiene la definición de responsables, señalando: “son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes, deben cumplir con las obligaciones atribuidas a los contribuyentes”. Los responsables adquieren la condición de sujetos pasivos en virtud de que la ley les atribuye obligación o responsabilidad.

Con respecto al hecho imponible el artículo 36 establece “es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. El mismo es un concepto legal, que refiere un hecho que constituye una hipótesis de incidencia

tributaria que al ocurrir genera la obligación tributaria y cuyo incumplimiento conlleva a una sanción, además es el medio seleccionado por el legislador para crear un tributo. Comprende varios aspectos: material, subjetivo, temporal y espacial o territorial.

Con relación a los deberes formales, que constituyen los medios de control de los tributos, este Código establece en su artículo 145 lo siguiente:

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

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

8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

En el artículo 146, se establece quienes están obligados a cumplir éstos deberes formales: Especificando cada caso, sí se trata de personas naturales los deben cumplir por sí mismos o por sus representantes legales o mandatarios, sí se trata de personas jurídicas, los mismos deben ser cumplidos por sus representantes legales o convencionales, en el caso de las entidades colectivas deben ser cumplidos por la persona que administre los bienes o en su defecto por cualquiera de los integrantes de la entidad y por último en el caso de las sociedades conyugales, uniones estables de hecho, sucesiones directas y fideicomisos los responsables de estos deberes son sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo.

Con respecto a la base imponible el artículo 136 ejusdem señala que los montos correspondientes a la misma que calculen tanto los sujetos pasivos como el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, en las declaraciones, planillas de pago o cualquier otro, correspondiente a tributos, intereses o sanciones y la resolución de los recursos y sentencias se deben presentar con aproximación a la unidad monetaria de un bolívar en más o en menos, es decir, se eliminan los céntimos de bolívar, debido a su significado monetario poco relevante.

El Impuesto al Valor Agregado

Este impuesto también llamado impuesto al valor añadido, grava la transferencia de bienes muebles corporales y la prestación de servicios en general realizados en el país por las personas designadas en la ley como contribuyentes.

En primer lugar es necesario presentar la definición del Impuesto al Valor Agregado, que establecen algunos autores. Según Fuente (2001), el IVA es:

Un impuesto indirecto al consumo, plurifásico y no acumulativo que grava la enajenación de bienes muebles, prestación de servicios. El bien o producto es gravado en las diferentes etapas, desde el proceso de fabricación, pasando por la distribución al mayor, hasta llegar al detallista o consumidor. Este impuesto por su propia naturaleza, es el consumidor final quien asume o soporta la carga fiscal. (p.1).

Siguiendo el mismo orden de ideas, Moya (2003), define el mismo de la siguiente manera:

Es un tributo que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, 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 y 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 actividades definidas por la ley como hechos imponibles. (p.274).

De acuerdo con lo anterior se puede deducir que este impuesto relativo al consumo, se paga en todas las etapas de la producción, pero no tiene efecto acumulativo porque la imposición no es el importe total del bien o servicio, sino el importe que el mismo adquiere en cada etapa de la producción y distribución, desde la primera etapa (materia prima) hasta la última (Producto terminado), y se va traspasando hasta llegar al consumidor final quien absorbe la carga tributaria.

Principios de Imposición

En las relaciones internacionales entre dos países existen principios jurídicos denominados principios de imposición, es decir, donde se grava el impuesto.

Este punto representó un problema de naturaleza política para los gobiernos, en cuanto a la adopción de este impuesto, en virtud de que debían determinar cual principio de imposición debían aplicar.

De acuerdo con Montero (2000), en materia de imposición por el sistema del valor agregado, existen dos principios de imposición:

a. Principio del país de destino: en el cual los bienes y servicios se gravan en el país a donde se dirigen, este principio es importante para el proceso de integración regional. Debe ser analizado desde dos puntos de vista:

➤ **Desde el punto de vista del exportador**, ya que el mismo debe conocer el impuesto que llevan los bienes y servicios al ser exportados con la finalidad de devolver en la aduana los impuestos pagados en las etapas anteriores, por lo que se hace necesario que en cada una de estas etapas se pueda determinar con claridad y precisión el impuesto pagado. Este aspecto es importante, debido a que si se devuelve de más, puede existir un subsidio encubierto, pero por el contrario si se devuelve de menos, se puede complicar la libre competencia al encarecerse los bienes y servicios exportados.

➤ **Desde el punto de vista del importador**, quien debe aplicar el impuesto de la misma manera que lo hace a los bienes y servicios nacionales, es decir, sin hacer ninguna discriminación con los bienes y servicios importados.

El impuesto al valor agregado es importante debido a que permite establecer el monto del impuesto que se pagó por los productos, lo que no es posible en los casos de impuestos directos, ya que en la aduana, al exportar las mercancías, como el mismo es un valor agregado, cuya suma implica la misma cantidad que se paga en la etapa final, entonces se puede determinar cuanto es que ese producto lleva de impuesto, para poder devolvérselo al exportador y de ésta manera el producto sale sin ningún impuesto, con un precio competitivo.

b. Principio del país de origen: supone que el impuesto se grave en el país donde se produce la mercancía y al exportarla la misma lleva en su precio el valor del impuesto pagado en origen, desapareciendo las fronteras, lo que implica una armonización externa, ya que los productos deben ser gravados en todos los países con mismo impuesto, lo que le da a los sistemas tributarios nacionales una rigidez discordante con las necesidades fiscales de cada uno de ellos. Este principio constituye un paso importante para la interrelación regional, sin embargo deben tomarse en cuenta tanto el exportador, desde donde sale la mercancía, quien es el que aplica el impuesto como el país que importa la mercancía, quien debe abstenerse de gravarla. Además ambos deben conocer y cumplir las disposiciones y mecánica del impuesto al valor agregado aplicable en cada país, ya que si alguno de los dos incumple las mismas el sistema no funciona. Los gobiernos, cuando van a crear un impuesto al valor agregado, deben decidir dónde lo van a aplicar, sobre todo si existe el interés de mantener relaciones comerciales con otros países que tengan un sistema semejante y más si forman parte de un proceso de integración económica (p.25-28).

Sistemas de Imposición

Los sistemas de imposición representan un problema de naturaleza técnica para los gobiernos, en cuanto a la adopción de este impuesto, en virtud de que debían determinar que sistema tributario se va a instrumentar. De acuerdo con Hernández (citado por Montero, 2000), los sistemas de imposición se dividen en:

a. Imposición directa: atiende a la situación de cada persona y grava la riqueza que posee en el momento en que se está obteniendo, dentro de este tipo de imposición se encuentran: el impuesto sobre la renta y el impuesto al patrimonio.

b. Imposición indirecta: analiza la riqueza desde la perspectiva del gasto y del consumo, este tipo de imposición implica un riesgo en virtud de que se vincula con el precio lo que conlleva a que puede tener efectos inflacionarios, dentro de este tipo se ubica el impuesto al valor agregado (p.29).

Métodos de Cálculo del Impuesto al Valor Agregado

La doctrina plantea los siguientes métodos de cálculo para este impuesto:

a. Cálculo por adición: de acuerdo con éste el valor agregado se obtiene mediante la suma de las remuneraciones de los factores que intervengan en la fabricación, distribución o comercialización.

b. Cálculo por sustracción: con este método el valor agregado se obtiene por las diferencias entre las ventas y las compras del responsable.

c. Cálculo de crédito del impuesto: en este caso se plantea la determinación del impuesto sin necesidad de la previa obtención del valor agregado. El IVA es igual a la diferencia entre el impuesto que grava las ventas y el impuesto pagado por las compras, es el método utilizado en Venezuela.

Características del Impuesto al Valor Agregado

Moya (2003), presenta las características del IVA, señalando:

1. Establecido por una ley, atendiendo al principio de reserva legal.
2. Es un impuesto indirecto: debido a que grava manifestaciones mediatas de riqueza, o sea indiciarías de riqueza sin dar certeza de esto, es decir, grava el consumo.

3. Es un impuesto real: puesto que no considera la capacidad económica ni las condiciones subjetivas del contribuyente.
4. Es un impuesto a la circulación, debido a que pecha los movimientos de riqueza involucrados en el movimiento económico de los bienes y servicios.
5. No es un impuesto acumulativo o piramidal.
6. No se incurre en una doble tributación con el gravamen del impuesto, debido a que se traslada por etapas.
7. El consumidor final es quien soporta el impuesto.

Ventajas del Impuesto al Valor Agregado

De acuerdo con Moya (2003), dentro de las ventajas que presenta este impuesto se encuentran:

1. Permite el tratamiento equitativo de las importaciones y exportaciones, ya que en virtud de que se conoce con exactitud la carga tributaria, lo que facilita la compensación impositiva.
2. Responde a las fluctuaciones de la actividad económica, en la medida en que la base sobre la cual descansa se ve ampliada a las diferentes etapas del ciclo productivo.
3. Cuando el impuesto se causa en todas las etapas del proceso de producción, distribución y venta de los bienes y en cada oportunidad sobre el valor agregado, no incide en la integración de las empresas ni estimula la concentración de riqueza.
4. Supone en la etapa intermedia (comerciantes mayoristas) la ampliación de la base gravable, ya que recae sobre la totalidad del valor añadido acumulado del producto, desde el productor hasta el consumidor final.
5. Sirve como mecanismo de autocontrol entre los responsables del impuesto, ya que la posibilidad de descontar contra el propio impuesto de un contribuyente implica la declaración de las ventas de sus proveedores.

6. Es menos susceptible de evasión, debido a que su liquidación se hace al momento de ocurrir y materializarse el hecho imponible (p.276).

Por otra parte Montero (2000), hace un análisis de las ventajas de este impuesto desde el punto de vista económico, del cual se puede extraer lo siguiente:

1. Es un impuesto neutro, debido a que no tiene incidencia en las decisiones de los comerciantes, ya que las mismas no se distorsionan por la existencia del mismo.
2. No afecta los costos de producción, ya que no incrementa el costo de los bienes o servicios adquiridos y utilizados, excepto cuando los adquirientes de los mismos no sean contribuyentes, es decir, que se trate de consumidores finales o en los casos de créditos fiscales no deducibles.
3. No crea un efecto acumulativo, no genera la integración vertical de las empresas y no crea los efectos que producen los de cascada.
4. Constituye un estímulo a las exportaciones al permitir que el impuesto pagado por los exportadores le sea devuelto.
5. No provoca discriminaciones por la calidad o forma como se establezca el circuito económico, independientemente de la extensión del mismo. Ni discriminación por el tipo de empresa, es decir, no importa si el contribuyente es productor, mayorista, distribuidor o minorista, debido a que van a pagar todas las empresas o personas que participen en el circuito económico, con la misma alícuota, los bienes y servicios.

Desventajas del Impuesto al Valor Agregado

Dentro de las desventajas de la aplicación del impuesto, Montero (2000), hace referencia a las desventajas del IVA, señalando:

1. Provoca inmediatamente el aumento de los precios de los bienes y servicios, es por ello que algunos autores señalan que un impuesto

inflacionario, ya que se traduce en aumento de los costos de los bienes y servicios para el consumidor final.

2. Es un impuesto regresivo ya que no toma en consideración la capacidad contributiva del consumidor y no es una característica exclusiva del IVA, sino de la naturaleza de todos los impuestos indirectos.

3. Provoca problemas técnicos al no permitir la deducción del crédito al final del ejercicio sino que se deduce solamente una determinada cantidad cuando se compran productos exonerados.

4. Presenta problemas de política tributaria en virtud de que no toma en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, por lo que es un impuesto indirecto y los mismos no consideran este aspecto de naturaleza político-tributario.

5. Crea problemas de naturaleza administrativa, tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes, ya que la Administración Tributaria debe prepararse la organización, recaudación y fiscalización del mismo y los contribuyentes deben adaptar sus procedimientos administrativos en función del cumplimiento de los deberes formales establecidos en este impuesto y no ser objeto de multas y reparos por el incumplimiento de los mismos (p.163-169) por otra parte Fuente (citado por Bustamante 2003), considera:

1. Reglas confusas durante el período 1993-1994.
2. Cambio del Impuesto al Valor Agregado al Impuesto al Consumo Suntuario y las Ventas al Mayor.
3. Cambio del Impuesto al Consumo Suntuario y las Ventas al Mayor al Impuesto al Valor Agregado nuevamente.
4. Régimen diverso al consumidor final en la cadena de aplicación.
5. Régimen amplio de Exenciones y Exoneraciones.
6. Legislación extensa y variante en períodos cortos (p.48).

Aspectos Sustanciales y de Aplicabilidad del Impuesto al Valor Agregado

Dentro de los aspectos sustanciales que integran éste impuesto, se encuentran los que se describen en el siguiente gráfico:

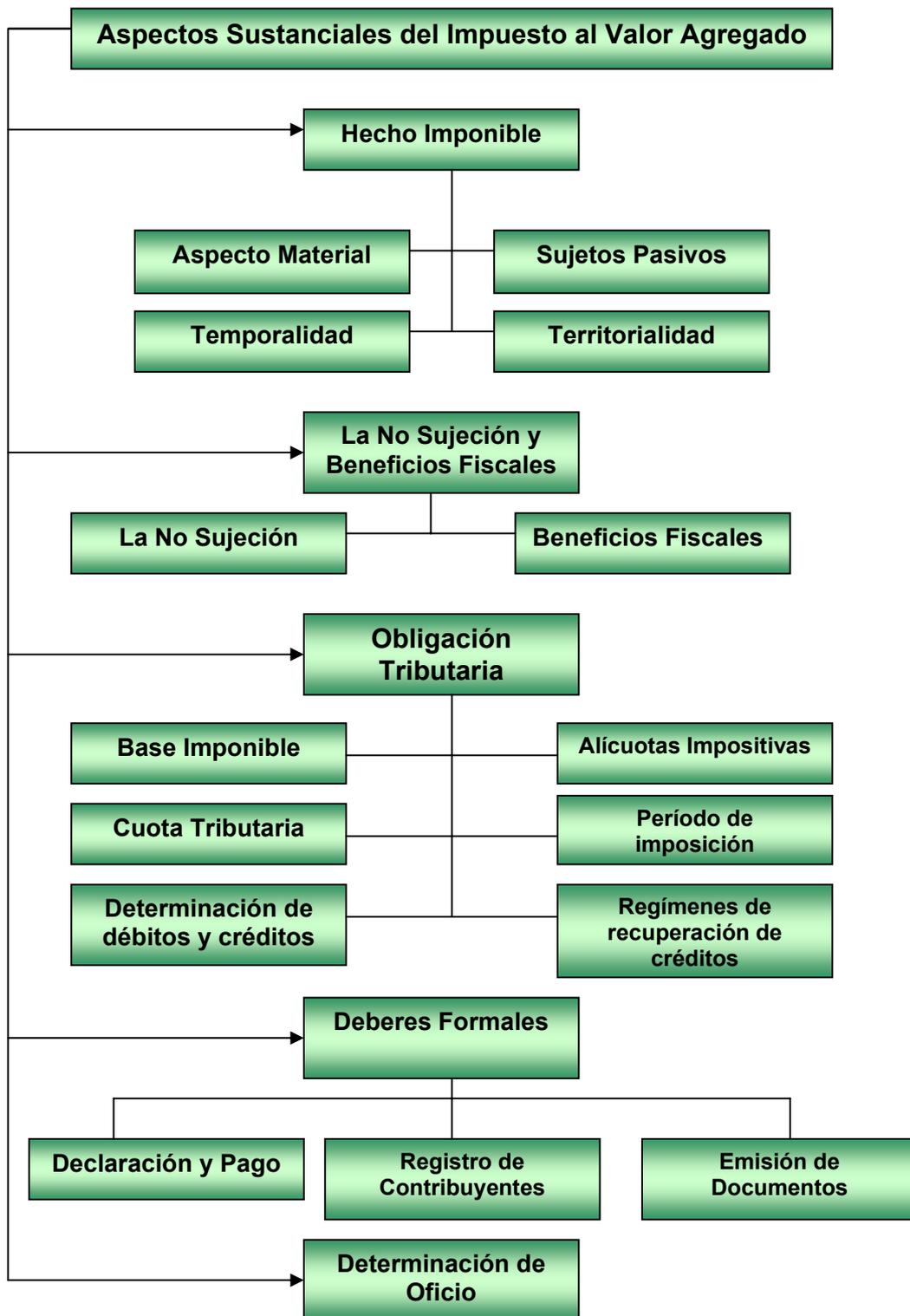


Gráfico 2. Esquema de los Aspectos Sustanciales del IVA. Con base el LIVA 2005.

Hecho Imponible

Constituye 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.

Se encuentran establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 2005, en el Título II, denominado De los Hechos Imponibles. Dentro del mismo se encuentran: el aspecto material, los sujetos pasivos, la temporalidad de los hechos imponibles y la territorialidad de los hechos imponibles.

❖ **Aspecto material:** Es la descripción del hecho imponible, el momento desde el cual se tienen configurados, los casos son los siguientes: las ventas, la importación de bienes, servicios y la prestación de los mismos.

El artículo 3 de ésta Ley, menciona como hechos imponibles las siguientes actividades:

1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de las partes alícuotas en los derechos de propiedad, sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles realizados por los contribuyentes de este impuesto;
2. La importación definitiva de bienes muebles;
3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 de esta Ley;
4. La venta de exportación de bienes muebles corporales;
5. La exportación de servicios.

El artículo 4 de la ley in comento, hace una serie de definiciones relacionadas con los hechos imponibles, teniendo:

1. Ventas: La ley presenta un concepto bien amplio de lo que es una venta, estableciéndola en el sentido de transferencia de propiedad, sea a cambio de dinero o de otro bien, con el propósito de evitar que los comerciantes (mayoristas o minoristas) disfracen sus ventas con otro nombre o forma con la finalidad de decir que no ha realizado ventas y por tanto no debe el impuesto al Fisco.

2. Bienes muebles: Este término aparece reiteradamente en la Ley, los mismos se refieren a los bienes que pueden cambiar de lugar por sí mismos o por una fuerza exterior, siempre que fueren corporales o tangibles, quedando excluidos los títulos valores.

3. Retiro o desincorporación de bienes muebles: Se refiere a la salida de bienes muebles del inventario de productos destinados a la venta, siempre que sea realizado por un contribuyente ordinario del impuesto destinados al consumo propio, de los socios, de los directores o del personal de la empresa o a cualquier otra actividad distinta (rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales) y en general por cualquier causa distinta de su disposición normal por medio de la venta o entrega a terceros a título oneroso. También considera que son hechos imponibles el retiro o desincorporación de bienes representativos del activo fijo del contribuyente, cuando se pagó IVA en su adquisición. Además se consideran retiros o desincorporaciones y por lo tanto gravados los bienes que falten en los inventarios y cuya salida no pueda ser justificada por el contribuyente. Sin embargo no considera como hecho imponible el retiro de bienes muebles que estén destinados al consumo propio, es decir, en el objeto, giro o actividad del negocio.

4. Servicios: En este caso también hace una amplia definición, señalando como tal cualquier actividad independiente en la que sean

principales las obligaciones de hacer, que sean a título oneroso, así como el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio. Se enmarcan dentro de esta definición tanto los prestados en ejercicio de profesiones u oficios independientes, como los relativos a la ejecución de actos de comercio o de cualquier otra prestación independiente.

5. Importación definitiva de bienes: Se refiere a la introducción de mercancías extranjeras destinadas a permanecer definitivamente en el país, con el pago, exención o exoneración de los tributos aduaneros, previo cumplimiento de las formalidades establecidas en la normativa aduanera.

6. Venta de exportación de bienes muebles corporales: Entendida como aquella venta (en los términos de la Ley) en la cual se cumplan tres requisitos concurrentes estrechamente vinculados, a saber: que los bienes muebles objeto de la operación salgan del territorio nacional, que dicha salida sea a título definitivo y que los bienes estén destinados al uso o consumo fuera del país.

7. Exportación de servicios: Definida como aquella prestación de servicios (en términos de la Ley) en la cual se cumplen los siguientes requisitos concurrentes: que los beneficiarios o receptores del servicio no tengan domicilio en el país y que los servicios sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero y que sean sujetos al régimen aduanero vigente.

❖ **Sujetos Pasivos:** Son todos aquellos que realicen las operaciones o actividades gravadas, dentro de los cuales se encuentran los contribuyentes (ordinarios, ocasionales, especiales y formales) y los responsables.

El artículo 5 de la Ley del IVA define quienes son considerados contribuyentes ordinarios de este impuesto, que son el objeto del presente estudio, señalando:

...los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores 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. En todo caso, el giro, objeto u ocupación a que se refiere el encabezamiento de este artículo, comprende las operaciones y actividades que efectivamente realicen dichas personas.

A los efectos de esta Ley, se entenderán por industriales a los fabricantes, los productores, los ensambladores, los embotelladores y los que habitualmente realicen actividades de transformación de bienes.

Parágrafo Primero: Las empresas de arrendamiento financiero y los bancos universales, ambos regidos por el Decreto N° 1.526 con Fuerza de ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras, serán contribuyentes ordinarios, en calidad de prestadores de servicios, por las operaciones de arrendamiento financiero o leasing, sólo sobre la porción de la contraprestación o cuota que amortiza el precio del bien, excluidos los intereses en ella contenida.

Parágrafo Segundo: Los almacenes generales de depósito serán contribuyentes ordinarios sólo por la prestación del servicio de almacenamiento, excluida la emisión de títulos valores que se emita con la garantía de los bienes objeto del depósito.

En este artículo la Ley hace referencia a los contribuyentes ordinarios, como aquellos que regularmente, en función de su actividad habitual, deben cumplir con las obligaciones tributarias consagradas en este texto legal. La Ley menciona a los sujetos que la doctrina califica como contribuyentes de derecho, categoría que coincide con la definición de contribuyentes contenida en el Código Orgánico Tributario, tal y como se señaló anteriormente. Igualmente se establece expresamente el carácter habitual con que deben ser realizadas las actividades u operaciones susceptibles de otorgar tal condición, entendiéndose por habitualidad que el objeto, giro u ocupación de la persona esté constituido por uno o varios de los hechos

imponibles tipificados en esta Ley. En el artículo 9 de la Ley in comento, se establecen los responsables del pago del impuesto, señalando como tales a los siguientes:

1. El adquirente de bienes muebles y el receptor de servicios, cuando el vendedor o el prestador de servicios no tenga domicilio en el país.
2. El adquirente de bienes muebles exentos o exonerados, cuando el beneficio esté condicionado por la específica destinación que se le debe dar a los bienes y posteriormente, éstos sean utilizados para un fin distinto. En este supuesto, el adquirente de los bienes deberá proceder a declarar y enterar el impuesto sin deducciones, en el mismo período tributario en que se materializa el cambio de destino del bien, sin perjuicio de las sanciones que resulten aplicables por la obtención o aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, de conformidad con lo previsto en el Código Orgánico Tributario.

Parágrafo Único: Cuando el cambio de destinación, al cual se contrae el numeral 2 de este artículo, esté referido a bienes importados, el importador, tenga o no la condición de contribuyente ordinario u ocasional, deberá proceder a declarar y enterar el impuesto en los términos previstos, sin perjuicio de las sanciones aplicables conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario.

En cuanto a los responsables la Ley desarrolla también los principios consagrados en el Código Orgánico Tributario, previendo la existencia de un conjunto de sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes deben cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.

Además en el artículo 10 se establece que los mandatarios, apoderados, factores mercantiles, mandatarios, consignatarios y otros que vendan bienes muebles e inmuebles o presten servicios por cuenta de terceros, se consideran contribuyentes ordinarios, pero sólo por el monto de su comisión o remuneración. Estableciendo para estos terceros responsabilidad solidaria por el pago del impuesto correspondiente al monto de la venta o prestación de servicios, excluida la comisión o remuneración.

El artículo 11 de la Ley in comento establece otros responsables, disponiendo que el Fisco podrá designar como agentes de retención a los

adquirientes de ciertos bienes y servicios. De igual manera la Administración Tributaria tiene la facultad de designar como responsables del pago del impuesto que se devengue por ventas posteriores en calidad de agentes de percepción, a quienes en razón de sus funciones públicas o por sus actividades privadas intervengan en actividades gravadas. Finalmente el artículo 12 prevé el caso del adquiriente de un bien que está destinado a la venta y que hay peligro de que cuando a su vez venda el bien comprado, o cargue el IVA en la factura o peor aún cuando lo cobre y se quede con el dinero, el Fisco puede ordenar que en cierto tipo de operaciones, se nombre responsable del pago del impuesto en las ventas posteriores como agente de percepción al contribuyente ordinario que inicia la operación.

La Ley del IVA pretende estructurar de una manera más clara y precisa la normativa concerniente a la clasificación de los sujetos pasivos de este impuesto, condicionando esta calificación a la realización de las actividades gravadas.

❖ **Temporalidad:** Se refiere al momento en el cual se entienden como ocurridos o perfeccionados los hechos imposables, es decir, el momento en el cual nace la obligación tributaria.

Con relación a la Temporalidad, el artículo 13 de la Ley del IVA, detalla los distintos supuestos que pueden presentarse en cuanto al aspecto temporal del hecho generador de la obligación de pagar el impuesto, discriminándolo atendiendo a cada uno de los hechos tipificados como imposables, de esta manera los mismos se entienden ocurridos o perfeccionados en los siguientes casos:

a. En la venta de bienes muebles corporales: sí se trata de ventas a entes públicos cuando se autorice la emisión de orden de pago, en los demás casos cuando se emita la factura o documento equivalente que deje

constancia de la operación o se pague el precio o desde que se haga la entrega real de los bienes, lo que ocurra primero.

b. En la importación definitiva de bienes muebles: en el momento que tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas.

c. En la prestación de servicios: se distinguen cinco (5) casos:

1. En la prestación de servicios de electricidad, telecomunicaciones, aseo urbano, transmisión de televisión por cable o por cualquier otro medio tecnológico, siempre y cuando sea a título oneroso, desde el momento que se emitan las facturas o documentos equivalentes por el prestador del servicio.

2. En la prestación de servicios de tracto sucesivo, distintos a los mencionados en el caso anterior, cuando se emitan las facturas o documentos equivalentes por el prestador del servicio o cuando se realice su pago o sea exigible la contraprestación total o parcialmente, lo que ocurra primero.

3. En la prestación de servicios a entes públicos, cuando se autorice la orden de pago correspondiente.

4. En la prestación consistente en servicios provenientes del exterior, tales como los servicios tecnológicos, instrucciones y cualquier otro que sea susceptible de ser patentado o tutelado por legislaciones especiales que no sean objeto de los procedimientos administrativos aduaneros, se considerará nacida la obligación tributaria desde el momento de su recepción por parte del beneficiario o receptor del servicio.

5. En todos los demás casos distintos a los mencionados anteriormente, cuando se emiten las facturas o documentos equivalentes por el prestador del servicio, se ejecute la prestación, se pague o sea exigible la contraprestación, o se entregue o ponga a disposición del

adquiriente del bien que hubiera sido objeto del servicio en contratos que no sean de tracto sucesivo, lo que ocurra primero.

d) **En la venta de exportación de bienes muebles corporales:** la salida definitiva de los bienes muebles del territorio aduanero nacional.

❖ **Territorialidad:** Se refiere a la aplicación o vigencia de la ley en el ámbito territorial (geográfico o espacial), en este caso el venezolano.

La gravabilidad del IVA se encuentra sujeta al principio de territorialidad, es decir, a que las actividades u operaciones se entienden ocurridas dentro del territorio venezolano, en consecuencia esta Ley procede a fijar las reglas que permitirán calificar los distintos hechos imposables como ocurridos en el país.

A estos efectos el artículo 14 de la Ley in comento, establece: “Las ventas y retiros de bienes muebles corporales serán gravadas cuando los bienes se encuentren situados en el país y en los casos de importación cuando haya nacido la obligación”.

Por su parte el artículo 15 ejusdem se refiere a los servicios, estableciendo los siguientes:

La prestación de servicios constituirá un hecho imponible cuando ellos se ejecuten o aprovechen en el país, aún cuando se hayan generado, contratado, perfeccionado o pagado en el exterior, y aunque el prestador del servicio no se encuentre domiciliado en Venezuela.

Parágrafo Único: Se considerará parcialmente prestado en el país el servicio de transporte internacional y, en consecuencia, la alícuota correspondiente al impuesto establecido en esta Ley será aplicada sobre el cincuenta por ciento (50%) del valor del pasaje o flete vendido o emitido en el país, para cada viaje que parta de Venezuela.

La No Sujeción y Beneficios Fiscales

La Ley del IVA consagra en forma expresa supuestos tanto de no-sujeción al impuesto como los beneficios fiscales categoría que engloba las exenciones y exoneraciones.

❖ **La No Sujeción:** Se refiere a aquellos casos que no entran en la Ley del IVA por causa de su propia naturaleza, dentro de éstas actividades se encuentran: venta de acciones, salarios, préstamos, las bolsas de valores, servicios bancarios, fondos de ahorro e inversión, seguros, cooperativas, entre otros.

Las operaciones que no están sujetas a este impuesto, según el artículo 16 de la Ley del IVA, son las siguientes:

1. Las importaciones no definitivas de bienes muebles, atendiendo a la legislación aduanera.
2. Las ventas de bienes muebles intangibles tales como: especies fiscales, acciones, bonos, cédulas hipotecarias, efectos mercantiles, facturas aceptadas, obligaciones emitidas por compañías anónimas y otros títulos valores mobiliarios en general, públicos o privados, representativos en 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 imposables por la presente ley.
3. Los préstamos en dinero.
4. Las operaciones y servicios en general realizadas por los bancos, institutos de crédito o empresas regidas por el Decreto N° 1.526 con Fuerza de Ley de Bancos y otras instituciones financieras, incluidas las empresas de arrendamiento financiero y los fondos del mercado monetario (excepto por lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 5), los fondos de ahorro, de pensión, cooperativas, bolsas de valores, bolsas agrícolas, entre otras.

5. Las operaciones de seguro, reaseguro y demás operaciones realizadas por las sociedades de seguros y reaseguros, los agentes de seguros, corredores de seguros y sociedades de corretaje, los ajustadores y demás auxiliares, en atención a las disposiciones que regulan esta materia.

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

7. Las operaciones realizadas por los entes creados por el Ejecutivo Nacional y las actividades realizadas por los entes creados por los Estados o Municipios de conformidad con el Código Orgánico Tributario, con el propósito de asegurar la administración eficiente de los tributos de su competencia.

Algunos autores consideran que la no-sujeción desde el punto de vista de técnica legislativa resulta innecesaria, ya que basta con establecer los hechos imponibles para que, por argumento contrario, puedan determinarse los supuestos que no están dentro del ámbito de aplicación de la Ley, sin embargo el legislador estimó conveniente enunciar determinados supuestos que, en virtud de su complejidad particular podían generar confusiones en su interpretación y aplicación.

❖ **Beneficios Fiscales:** Comprende toda actividad desarrollada por el Estado en el ejercicio de su potestad financiera con el propósito de estimular o mejorar las condiciones económicas de personas o grupos en particular.

Los beneficios fiscales que contiene la Ley del IVA son las exenciones que son las dispensas totales o parciales del cumplimiento de la obligación tributaria que establece la misma, las exoneraciones son las dispensas totales o parciales de las obligaciones tributarias concedidas por el Ejecutivo Nacional en los casos autorizados por la Ley y la recuperación de créditos fiscales por los exportadores.

La Ley del IVA contiene tres artículos (17, 18, y 19), destinados a la concesión de exenciones, cada uno de los cuales se corresponde a un

determinado hecho imponible. El artículo 17 se refiere las exenciones concedidas a las importaciones, el artículo 18 a las ventas de bienes muebles y el artículo 19 a las prestaciones de servicios.

En materia de exoneraciones la Ley en su artículo 65 ejerce la potestad de autorizar al Ejecutivo Nacional para otorgar exoneraciones atendiendo a las medidas de política fiscal aplicables de conformidad con la situación coyuntural, sectorial y regional de la economía del país, estas exoneraciones estarán sujetas a la evaluación periódica.

Obligación Tributaria

La Obligación Tributaria es un vínculo jurídico de carácter personal, entre el sujeto activo, es decir, el acreedor que actúa ejerciendo su poder tributario y el sujeto pasivo, es decir el deudor, el cual debe dar sumas de dinero u otras cosas determinadas por la ley. La misma implica el deber de pagar el tributo, cumplir con los deberes formales, aceptar inspecciones, fiscalizaciones. Comprende aspectos tales como: la base imponible, las alícuotas impositivas, la cuota tributaria, el período de imposición, la determinación de débitos y créditos y los regímenes de recuperación de créditos fiscales.

La determinación de la obligación tributaria es el proceso o conjunto de actos destinados a que los sujetos pasivos cuantifiquen por sí mismos el impuesto que les corresponde pagar al Fisco Nacional, constituyen normas de autodeterminación (Quintana 2002, p.66).

❖ **Base Imponible:** Constituye la medición del tributo, en el caso del IVA deben ejecutarse las tareas liquidatorias que la ley especifique, partiendo del precio gravable de cada uno de los hechos imponibles.

Quintana (2000), señala.

La base imponible constituye la cuantificación del hecho imponible a través de una magnitud numérica de carácter pecuniario, permitiendo, mediante la aplicación correspondiente de la alícuota, la determinación cuantitativa de la deuda del sujeto pasivo frente al Estado, y la configurándose como un elemento esencial para poder reconocer la existencia de la obligación tributaria y fijar su monto

Determinación de la Base Imponible: En el Título IV, Capítulo I de la Ley del IVA se establece todo lo referente a la Base Imponible, señalando las reglas mediante las cuales se podrá determinar la misma, para cada uno de los hechos imponibles.

a. Venta de bienes muebles (de contado o a crédito): El artículo 20 establece la base imponible en estos casos estará compuesta por el precio facturado del bien, siempre que no sea menor del precio corriente en el mercado, caso en el cual la base imponible será este último precio, define lo que se considera como precio corriente en el mercado como el que normalmente se haya pagado por bienes similares en el día y lugar donde ocurra el hecho imponible como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor no vinculados entre sí y por último señala que en los casos de ventas de alcoholes, licores y demás especies alcohólicas o de cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, cuando se trate de contribuyentes industriales, la base imponible estará conformada por el precio de venta del producto, excluido el monto de los impuestos nacionales causados a partir de la vigencia de esta Ley, atendiendo las disposiciones de las leyes impositivas correspondientes.

b. Importación de bienes: El artículo 21 ejusdem hace referencia a este caso estableciendo que la base imponible será el valor en aduana de los

bienes, más los tributos, recargos, derechos compensatorios, derechos antidumping, intereses moratorios y otros gastos que se causen por la importación, con excepción del impuesto establecido por esta Ley y de los impuestos nacionales. Señala además que en los casos de modificación de algunos de los elementos de la base imponible establecida en este artículo, como consecuencia de ajustes, reparos o cualquier otra actuación administrativa (conforme a las Leyes de la materia), esta modificación se tomará en consideración para el cálculo del impuesto al valor agregado.

c. Prestación de servicios: (Nacionales o provenientes del exterior) el artículo 22 ejusdem establece que la base imponible será el precio total facturado a título de contraprestación, y si dicho precio incluye la transferencia o el suministro de bienes muebles o la adhesión de éstos a bienes inmuebles, el valor de los bienes muebles se agregará a la base imponible en cada caso. Sí se trata de bienes incorpóreos provenientes del exterior, incluidos o adheridos a un soporte material, éstos se valorarán separadamente a los fines de la aplicación del impuesto de acuerdo con la normativa establecida en esta Ley. En los casos de servicios de clubes sociales y deportivos, la base imponible será todo lo pagado por sus socios, afiliados o terceros, por concepto de las actividades y disponibilidades propias del club.

También este artículo hace la aclaración que en casos de que el pago de los bienes o servicios no se haga en efectivo se tomará como precio del bien o servicio transferido el que las partes le hayan asignado, siempre que no fuese inferior al precio corriente en el mercado definido anteriormente.

Adiciones a la base imponible: el artículo 23 establece que para determinar la base imponible correspondiente a cada período de imposición, deberán computarse todos los conceptos que se carguen o cobren en

adición al precio convenido para la operación gravada, cualesquiera que ellos sean y, en especial, los siguientes:

1. Los ajustes, actualizaciones o fijaciones de precios o valores de cualquier clase pactados antes o al celebrarse la convención o contrato; las comisiones; los intereses correspondientes, si fuere el caso; y otras contraprestaciones accesorias semejantes; gastos de toda clase o su reembolso, excepto cuando se trate de sumas pagadas por cuenta del comprador o receptor del servicio, en virtud de mandato de éste; excluyéndose los reajustes de valores que ya hubieran sido gravados previamente por el Impuesto que esta Ley establece.
2. El valor de los bienes muebles y servicios accesorios a la operación, tales como embalajes, fletes, gastos de transporte, de limpieza, de seguro, de garantía, colocación y mantenimiento, cuando no constituyan una prestación de servicio independiente, en cuyo caso se gravará esta última en forma separada.
3. El valor de los envases, aunque se facturen separadamente, o el monto de los depósitos en garantía constituidos por el comprador para asegurar la devolución de los envases utilizados, excepto si dichos depósitos están constituidos en forma permanente en relación con un volumen determinado de envases y el depósito se ajuste con una frecuencia no mayor de seis meses, aunque haya variaciones en los inventarios de dichos envases.
4. Los tributos que se causen por las operaciones gravadas, con excepción del impuesto establecido en esta Ley y aquellos a que se refieren los artículos 20 y 21 de esta Ley.

Deducciones a la base imponible: el artículo 24, establece que se deben deducir de la base imponible las rebajas de precios, bonificaciones y descuentos normales del comercio, otorgados a los compradores o receptores de servicios en relación con hechos determinados, tales como el pago anticipado, el monto o el volumen de las operaciones. Establece como

obligatorio que esas deducciones se evidencien en las facturas que el vendedor emita.

❖ **Alícuotas Impositivas:** Son la cuota parte proporcional de un monto global que determina el impuesto a pagar, es decir, el porcentaje que se carga al hacer cualquier tipo de operación gravada.

Alícuota ordinaria: es el porcentaje normalmente aplicable a la base imponible de todas las operaciones gravadas. Debe ser fijado anualmente por la Ley de Presupuesto Anual y estará comprendida entre un límite mínimo de ocho por ciento (8%) y un máximo de dieciséis y medio por ciento (16,5%), actualmente la alícuota está fijada en catorce por ciento (14%).

Alícuota aplicable a las exportaciones: La alícuota impositiva aplicable a las ventas de exportación de bienes muebles y a las exportaciones de servicios, será del cero por ciento (0%).

El régimen de tasa cero (0%) constituye fundamentalmente un instrumento técnico propio del IVA, que tiene como propósito, por una parte, conservar la neutralidad del impuesto con respecto a esa categoría de contribuyente y por otra parte, permitir el cumplimiento del principio de gravamen en destino que se mencionó anteriormente.

Alícuotas adicionales: Se aplicará una alícuota adicional de diez por ciento (10%) a los bienes de consumo suntuario

❖ **Cuota Tributaria:** Es el resultado de aplicar el tipo de impuesto, es decir, el porcentaje a la base imponible. Este impuesto utiliza el mecanismo denominado “impuesto contra impuesto”, mediante el cual los contribuyentes determinan la cuota tributaria que les corresponde pagar al Fisco en cada período de imposición, deduciendo el impuesto pagado en sus compras

(crédito fiscal), del impuesto trasladado por sus operaciones gravadas, (débito fiscal). El artículo 28 de la Ley del IVA define lo que es un débito fiscal, señalando:

La obligación tributaria derivada de cada una de las operaciones gravadas se determinará aplicando en cada caso la alícuota del impuesto, sobre la correspondiente base imponible. A los efectos del cálculo del impuesto para cada período de imposición, dicha obligación se denominará débito fiscal.

El débito fiscal es el resultado de aplicar a los importes totales de los precios gravables imputables en un período fiscal que se liquida, la alícuota que fija la Ley para las operaciones que dan origen de que se trata, este débito fiscal no constituye el impuesto que adeuda el contribuyente por sus hechos imposables, sino únicamente es uno de los dos elementos del cálculo. El artículo 29 ejusdem establece que:

El monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirentes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos.

Para ello, deberá indicarse el débito fiscal en la factura o documento equivalente emitido por el contribuyente vendedor separadamente del precio o contraprestación.

El débito fiscal así facturado constituirá un crédito fiscal para el adquirente de los bienes o receptor de los servicios, solamente cuando ellos sean contribuyentes ordinarios registrados como tales en el registro de contribuyentes respectivo.

El crédito fiscal, en el caso de los importadores, estará constituido por el monto que paguen a los efectos de la nacionalización por concepto del impuesto establecido en esta Ley, siempre que fuesen contribuyentes ordinarios y registrados como tales en el registro de contribuyentes respectivo.

El monto del crédito fiscal será deducido o aplicado por el contribuyente de acuerdo con las normas de esta Ley, a los fines de la determinación del impuesto que le corresponda.

Como puede observarse en el citado artículo se establece el traslado obligatorio del débito fiscal al adquirente y la indicación en la factura,

asimismo, se define el crédito fiscal y el procedimiento de aplicación del mismo. Por su parte el artículo 30, señala el procedimiento a seguir en los casos de exceso de débitos fiscales, y en el caso de facturas falsas:

Los contribuyentes que hubieran facturado un débito fiscal superior al que corresponda según esta Ley, deberán atenerse al monto facturado para determinar el débito fiscal del correspondiente período de imposición, salvo que hayan subsanado el error dentro de dicho período.

No generarán crédito fiscal los impuestos incluidos en facturas falsas o no fidedignas, o en las que no se cumplan con los requisitos exigidos conforme a lo previsto en el artículo 57 de esta Ley, o hayan sido otorgadas por quienes no fuesen contribuyentes ordinarios registrados como tales, sin perjuicio de las sanciones establecidas por defraudación en el Código Orgánico Tributario.

Por último en el artículo 31, se consagra la naturaleza jurídica del crédito fiscal, especificando que sólo constituye un elemento técnico necesario para la determinación del IVA que será aplicable sólo a los efectos de su deducción o sustracción de los débitos fiscales, razón por la cual se considera que los mismos no tienen la naturaleza jurídica de los créditos contra la República por concepto de tributos o sus accesorios a que se refiere el Código Orgánico Tributario, ni de crédito alguno contra la República por ningún otro concepto distinto del previsto la Ley del IVA.

❖ **Período de Imposición:** En el IVA éstos períodos son de un (1) mes calendario, lo que implica que cada año civil se debe determinar y pagar el impuesto doce (12) veces.

El artículo 32 de la Ley in comento establece:

El impuesto causado a favor de la República, en los términos de esta Ley, será determinado por períodos de imposición de un mes calendario, de la siguiente forma: al monto de los débitos fiscales, debidamente ajustados si fuere el caso, que legalmente corresponda al contribuyente por las operaciones gravadas correspondientes al respectivo período de imposición, se deducirá o restará el monto de los créditos fiscales, a cuya deducibilidad o sustracción tenga derecho el

mismo contribuyente, según lo previsto en esta Ley. El resultado será la cuota del impuesto a pagar correspondiente a ese período de imposición.

Determinación de Débitos y Créditos fiscales

Como se señaló en los puntos anteriores, el débito fiscal surge como resultado de aplicar la alícuota a los precios gravables y el crédito fiscal es el impuesto que el contribuyente cancela por las operaciones gravadas.

El mecanismo de determinación se rige por las siguientes normas:

1. Sólo las actividades definidas como hechos imponible del impuesto establecido en esta Ley que generen débito fiscal o se encuentren sujetas a la alícuota impositiva cero tendrán derecho a la deducción de los créditos fiscales soportados por los contribuyentes ordinarios con motivo de la adquisición o importación de bienes muebles corporales o servicios, siempre que correspondan a costos, gastos o egresos propios de la actividad económica habitual del contribuyente y se cumplan los demás requisitos previstos en esta Ley. El presente artículo se aplicará sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones contenidas en esta Ley (artículo 33).
2. Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles corporales y en la recepción de servicios nacionales o provenientes del exterior, utilizados exclusivamente en la realización de operaciones gravadas, se deducirán íntegramente. Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles y en la recepción de servicios nacionales o provenientes del exterior, utilizados sólo en parte en la realización de operaciones gravadas, podrán ser deducidos, si no llevaren contabilidades separadas, en una proporción igual al porcentaje que el monto de las operaciones gravadas represente en el total de las operaciones realizadas por el contribuyente en el período de imposición en que deba procederse al prorrateo. Para determinar el crédito fiscal deducible, deberá efectuarse el prorrateo entre las ventas gravadas y las ventas totales;

aplicándose el porcentaje que resulte de dividir las primeras entre las últimas, al total de los créditos fiscales sujetos al prorrateo, soportados con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes muebles o servicios efectuados, y dirigidos a la realización de operaciones gravadas y no gravadas. Este prorrateo deberá efectuarse en cada período de imposición, considerando únicamente las operaciones del mes en que se realiza (artículo 34).

3. El monto de los créditos fiscales que no resulte deducible, formará parte del costo de los bienes muebles y de los servicios objeto de la actividad del contribuyente y, en tal virtud, no podrán ser traspasados para su deducción en períodos tributarios posteriores, ni darán derecho a las compensaciones, cesiones o reintegros previstos en esta Ley para los exportadores. En ningún caso será deducible como crédito fiscal, el monto del impuesto soportado por un contribuyente que exceda del impuesto que era legalmente procedente, sin perjuicio del derecho de quien soportó el recargo indebido de pedir a su vendedor o prestador de servicios, la restitución de lo que hubiera pagado en exceso. Para que proceda la deducción del crédito fiscal soportado con motivo de la adquisición o importación de bienes muebles o la recepción de servicios, se requerirá que, además de tratarse de un contribuyente ordinario, la operación que lo origine esté debidamente documentada. Cuando se trate de importaciones, deberá acreditarse documentalmente el monto del impuesto pagado (artículo 35).

4. Para la determinación del monto de los débitos fiscales de un período de imposición se deducirá o sustraerá del monto de las operaciones facturadas el valor de los bienes muebles, envases o depósitos devueltos o de otras operaciones anuladas o rescindidas en el período de imposición, siempre que se demuestre que dicho valor fue previamente computado en el débito fiscal en el mismo período o en otro anterior y no haya sido descargado previamente. Al monto de los débitos fiscales determinados conforme a esta Ley, se agregarán los ajustes de tales débitos derivados de las diferencias de

precios, reajustes y gastos; intereses, incluso por mora en el pago; las diferencias por facturación indebida de un débito fiscal inferior al que corresponda, y, en general, cualquier suma trasladada a título de impuesto en la parte que exceda al monto que legalmente fuese procedente, a menos que se acredite que ella fue restituida al respectivo comprador, adquirente o receptor de los servicios. (artículo 36).

Ajustes a los créditos fiscales: de acuerdo con el artículo 37 ejusdem se deben realizar los siguientes ajustes:

Deducciones: Para determinar el monto de los créditos fiscales se debe deducir:

1. El monto de los impuestos que se hubiesen causado por operaciones que fuesen posteriormente anuladas, siempre que los mismos hubieran sido computados en el crédito fiscal correspondiente al período de imposición de que se trate;
2. El monto del impuesto que hubiere sido soportado en exceso, en la parte que exceda del monto que legalmente debió calcularse.

Adiciones: Se deberá sumar al total de los créditos fiscales el impuesto que conste en las nuevas facturas o notas de débito recibidas y registradas durante el período tributario, por aumento del impuesto ya facturado, cuando ello fuere procedente según esta Ley.

El artículo 38 ejusdem establece el procedimiento a seguir en los casos en los cuales el contribuyente tenga un saldo a su favor, luego de ajustar los débitos y créditos fiscales se traspasará al período de imposición siguiente o a los sucesivos y se añadirá a los créditos fiscales de esos nuevos períodos de imposición hasta su deducción total.

Además el artículo 39, expresa que los créditos fiscales generados por actividades realizadas por cuenta de contribuyentes ordinarios de este

impuesto, serán atribuidos a éstos para su deducción de los respectivos débitos fiscales. La atribución de los créditos fiscales deberá ser realizada por el agente o intermediario, mediante la entrega al contribuyente de la correspondiente factura o documento equivalente que acredite el pago del impuesto, así como de cualquiera otra documentación que a juicio de la Administración Tributaria sea necesaria para determinar la procedencia de la deducción. Los contribuyentes ordinarios en ningún caso podrán deducir los créditos fiscales que no hayan sido incluidos en la declaración correspondiente al período de imposición donde se verificó la operación gravada.

El artículo 40 ejusdem, expresa que en los casos en que cese el objeto, giro o actividad de un contribuyente ordinario (excepto en los casos fusión con otra empresa), el saldo de los créditos fiscales que hubiera quedado a su favor, sólo podrá ser imputado por éste al impuesto previsto en esta Ley que se causare con motivo del cese de la empresa o de la venta o liquidación del establecimiento o de los bienes muebles que lo componen.

Por su parte el artículo 41 ejusdem establece claramente que el derecho a deducir el crédito fiscal al débito fiscal es personal de cada contribuyente ordinario y no podrá ser transferido a terceros, salvo en el supuesto de exportación o cuando se trate de la fusión o absorción de sociedades, en cuyo caso, la sociedad resultante de dicha fusión gozará del remanente del crédito fiscal que le correspondía a las sociedades fusionadas o absorbidas.

Regímenes de recuperación de créditos fiscales:

En este tipo de regímenes se prevé la recuperación del impuesto soportado por la verificación de hechos imponibles tipificados en la Ley, dentro de los cuales se encuentran: Los exportadores, los proyectos industriales destinados a la exportación o a generar divisas en etapa preoperativa y los agentes diplomáticos.

Con respecto a este aspecto la ley establece quiénes pueden disfrutar de este beneficio fiscal, tipificándolo en los artículos 43, 45 y 46 que se citan a continuación:

Artículo 43: Los contribuyentes ordinarios que realicen exportaciones de bienes o servicios de producción nacional, tendrán derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación...

Artículo 45: Los contribuyentes que se encuentren en la ejecución de proyectos industriales cuyo desarrollo sea mayor a seis (6) períodos de imposición, podrán suspender la utilización de los créditos fiscales generados durante su etapa preoperativa por la importación y la adquisición nacionales de bienes de capital, así como por la recepción de aquellos servicios que aumenten el valor de activo de dichos bienes o sean necesarios para que éstos presten las funciones a que estén destinados, hasta el período tributario en el que comiencen a generar débitos fiscales...

Artículo 46: Los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país y los organismos internacionales, según lo previsto en convenios internacionales suscritos por Venezuela, tendrán derecho a recuperar el impuesto que hubieran soportado por la adquisición nacional de bienes y la recepción de servicios. Este régimen de recuperación queda sujeto a la condición de reciprocidad, solamente por lo que respecta a los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país...

Deberes Formales

Son las obligaciones que deben cumplir los sujetos pasivos, en atención a las disposiciones establecidas en las leyes, en la Ley del IVA se prevén los siguientes:

❖ Declaración y Pago:

Los sujetos pasivos (contribuyentes, responsables y terceros) se encuentran obligados a declarar y pagar el impuesto que corresponda en el lugar, fecha y forma que señale el Reglamento de acuerdo con las disposiciones establecidas en el artículo 47 de la Ley del IVA. Además este

mismo artículo hace mención a las normas complementarias para presentar las declaraciones por parte de los sujetos pasivos, y en especial la obligación de los adquirentes de bienes o receptores de servicios, así como de entes del sector público, de exigir al sujeto pasivo las declaraciones de períodos anteriores para tramitar el pago correspondiente.

En el artículo 48 ejusdem se trata el caso de las importaciones, estableciendo que el impuesto que debe pagarse será determinado y pagado por el contribuyente en el momento en que haya nacido la obligación tributaria y se cancelará en una oficina receptora de fondos nacionales o en las instituciones financieras o bancarias que señale el Ministerio de Finanzas. Además señala que el impuesto originado por las prestaciones consistentes en servicios provenientes del exterior, será determinado y pagado por el contribuyente adquirente una vez que ocurra o nazca el correspondiente hecho imponible, en este caso la constancia de pago del impuesto constituirá el comprobante del crédito fiscal respectivo para los contribuyentes ordinarios, el pago de este impuesto en las aduanas se adaptará a las modalidades previstas en el Decreto N° 1.150 con Fuerza y Rango de Ley Orgánica de Aduanas.

Por su parte el artículo 49 de la Ley in comento, consagra la facultad que tiene la Administración Tributaria para proceder a la determinación de oficio en los casos en los cuales los sujetos pasivos no hubieren declarado y pagado este impuesto, o en cualquier otro supuesto de conformidad con las disposiciones establecidas en el Código Orgánico Tributario y si de conformidad con dicho Código fuere procedente la determinación sobre base presuntiva, el Fisco podrá determinar la base imponible del contribuyente, estimando que el monto de las ventas y prestaciones de servicios de un período tributario no puede ser inferior al monto de las compras efectuadas en el último período tributario más la cantidad representativa del porcentaje de utilidades normales brutas en las ventas y prestaciones de servicios

realizadas por negocios similares, según los antecedentes que para tal fin disponga la Administración.

El artículo 50 ejusdem, establece las disposiciones relativas a los errores a favor o en contra del Fisco, señalando que los ajustes que se causen por créditos fiscales deducidos por el contribuyente en montos menores o mayores a los debidos, así como los que se originen por débitos fiscales declarados en montos menores o mayores a los procedentes, siempre que éstos no generen diferencia de impuesto a pagar, se deberán registrar en los libros correspondientes por separado y hasta su concurrencia, en el período de imposición en que se detecten, y se reflejarán en la declaración de dicho período. Además establece que sólo se presentará declaración sustitutiva de los períodos objeto de ajustes, cuando éstos originen una diferencia de impuesto a pagar, tomando en cuenta el pago realizado en declaración sustituida, si fuere el caso, y sin perjuicio de los intereses y sanciones correspondientes.

Registro de Contribuyentes

La Ley prevé la obligación de la Administración Tributaria de llevar un registro de contribuyentes de este impuesto, estableciendo los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes y responsables, quienes tienen la obligación de inscribirse en el mismo dentro de los plazos que ésta señale.

A tales efectos el artículo 51 de la Ley in comento establece que La Administración Tributaria llevará un registro actualizado de contribuyentes y responsables del impuesto conforme a los sistemas y métodos que estime adecuados, señalando el lugar de registro y las formalidades, condiciones, requisitos e informaciones que deben cumplir y suministrar los contribuyentes ordinarios y responsables del impuesto, quienes estarán obligados a inscribirse en dicho registro, dentro del plazo que al efecto se señale.

Además los contribuyentes que posean más de un establecimiento en que realicen operaciones gravadas, tienen la obligación de individualizar en su inscripción cada uno de sus establecimientos y precisar la oficina sede o matriz donde debe centralizarse el cumplimiento de las obligaciones derivadas de esta Ley y sus Reglamentos.

Expresa tácitamente que en aquellos casos en donde el contribuyente incumpla con los requisitos y condiciones antes señalados, la Administración Tributaria procederá de oficio a su inscripción, imponiéndole la sanción pertinente y los contribuyentes una vez inscritos en el mencionado registro no podrán desincorporarse, a menos que cesen en el ejercicio de sus actividades o pasen a realizar exclusivamente actividades no sujetas, exentas o exoneradas.

El artículo 52 señala que la Administración Tributaria llevará un registro de los sujetos exentos y exonerados y los mismos tienen la obligación de inscribirse en el mismo, la Administración tiene la facultad en caso de incumplimiento de este deber formal de proceder de oficio con el propósito de inscribirlos, imponiéndole la sanción pertinente.

Además de acuerdo con el artículo 53 ejusdem los contribuyentes tienen la obligación de comunicar a la Administración Tributaria, dentro del plazo y en los medios y condiciones que ésta establezca, todo cambio operado en los datos básicos proporcionados al registro y, en especial, el referente al cese de sus actividades.

Emisión de documentos y registros contables

El IVA es un impuesto particularmente documental, en virtud de que las facturas y documentos equivalentes respaldan el cobro del impuesto, es decir, son los instrumentos que permiten soportar los créditos y débitos fiscales que se generan, las mismas representan un mecanismo de control fiscal que permite el cruce de información entre los diferentes sujetos pasivos

de este impuesto y deben ser emitidas de conformidad con la Resolución 320. Además la Ley establece que los contribuyentes deben registrar contablemente todas sus operaciones y llevar los registros y archivos adicionales que sean necesarios.

El artículo 54 de la Ley in comento hace referencia a que los contribuyentes ordinarios tienen la obligación de emitir facturas por sus ventas, por la prestación de servicios y por las demás operaciones gravadas. En ellas deberá indicarse en partida separada el IVA. Señala además que las facturas podrán ser sustituidas por otros documentos en los casos en que así lo autorice la Administración Tributaria, esto se refiere a los documentos equivalentes y en los casos de operaciones asimiladas a ventas que, por su naturaleza no dan lugar a la emisión de facturas, el vendedor deberá entregar al adquirente un comprobante sustituto (en el que conste el impuesto causado en la operación).

La Administración Tributaria tiene la facultad de sustituir la utilización de las facturas en los términos previstos en esta Ley, por el uso de sistemas, máquinas o equipos que garanticen la inviolabilidad de los registros fiscales, así como establecer las características, requisitos y especificaciones que los mismos deberán cumplir.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá establecer regímenes simplificados de facturación para aquellos casos en que la emisión de facturas en los términos de esta Ley, pueda dificultar el desarrollo eficiente de la actividad, en virtud del volumen de las operaciones del contribuyente. Y por último expresa que en toda venta de bienes o prestaciones a no contribuyentes del impuesto, incluyendo aquellas no sujetas o exentas, se deberán emitir facturas, documentos equivalentes o comprobantes, los cuales no originan derecho a crédito fiscal. Las características de dichos documentos serán establecidas por la Administración Tributaria, tomando en consideración la naturaleza de la operación respectiva.

En el artículo 55 ejusdem se consagra la oportunidad de la emisión de las facturas, teniendo los siguientes casos:

1. En las ventas de bienes muebles corporales, en el mismo momento cuando se efectúe la entrega de los bienes muebles;
2. En la prestación de servicios, a más tardar dentro del período tributario en que el contribuyente perciba la remuneración o contraprestación, cuando le sea abonada en cuenta o se ponga ésta a su disposición.

Aclarando que cuando las facturas no se emitan en el momento de efectuarse la entrega de los bienes muebles, los vendedores tienen la obligación de emitir y entregar al comprador en esa oportunidad, una orden de entrega o guía de despacho que ha de contener las especificaciones exigidas por las normas que al respecto establezca la Administración Tributaria. La factura que se emita posteriormente deberá hacer referencia a la orden de entrega o guía de despacho.

En cuanto a los libros y registros el artículo 56 ejusdem señala la obligación que tienen los contribuyentes de llevar los libros, registros y archivos adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales del caso para el control del cumplimiento de las disposiciones relativas al IVA y también deberán conservar en forma ordenada, mientras no esté prescrita la obligación, tanto los libros, facturas y demás documentos contables, como los medios magnéticos, discos, cintas y similares u otros elementos, que se hayan utilizado para efectuar los asientos y registros correspondientes. La Ley específica que en especial, los contribuyentes deberán registrar contablemente todas sus operaciones, incluyendo las que no fueren gravables con el IVA, así como las nuevas facturas o documentos equivalentes y las notas de crédito y débito que emitan o reciban, en los casos de nuevas facturas por devoluciones en ventas.

En este artículo también se insta a que las operaciones deben registrarse en el mes calendario en que se consideren perfeccionadas, en tanto que las notas de débitos y créditos se registrarán, según el caso, en el

mes calendario en que se emitan o reciban los documentos que las motivan y que los contribuyentes deberán abrir cuentas especiales para registrar los impuestos o débitos fiscales generados y cargados en las operaciones y trasladados en las facturas, así como los consignados en las facturas recibidas de los vendedores y prestadores de servicio que sean susceptibles de ser imputados como créditos fiscales.

El mencionado artículo establece la facultad que tiene la Administración Tributaria para establecer mediante normas de carácter general, los requisitos, medios, formalidades y especificaciones que deben cumplirse para llevar los libros, registros, archivos y cuentas previstos en este artículo, así como los sistemas administrativos y contables que se usen a tal efecto y la facultad de la misma para establecer mediante normas de carácter general, los términos y condiciones para la realización de los asientos contables y demás anotaciones producidas a través de procedimientos mecánicos o electrónicos.

En el artículo 57 ejusdem se señala que la Administración Tributaria tiene la facultad de dictar las normas donde se establezcan los requisitos, formalidades y especificaciones que deben cumplirse en la impresión y emisión de las facturas y demás documentos que se generen, las mismas deben contener como mínimo los requisitos que se enumeran a continuación:

1. Numeración consecutiva y única de la factura o documento de que se trate. Si el contribuyente desarrolla actividades en más de un establecimiento o sucursal, debe emitir las facturas con numeración consecutiva única por cada establecimiento o sucursal.

2. Número de control consecutivo y único por cada documento impreso, que se inicie con la frase "Nº de Control..."...Este número no estará relacionado con el número de facturación previsto en el numeral anterior, salvo que el contribuyente así lo disponga. Si el contribuyente desarrolla actividades en más de un establecimiento o sucursal, debe emitir las facturas con numeración consecutiva única por cada establecimiento o sucursal. Si el

contribuyente solicita la impresión de documentos en original y copias, tanto el original como sus respectivas copias deberán contener el mismo Número de Control. El orden de los documentos deberá comenzar con el Número de Control 01, pudiendo el contribuyente repetir la numeración cuando ésta supere los ocho (8) dígitos.

3. Nombre completo y domicilio fiscal del emisor, si se trata de una persona natural; o denominación o razón social y domicilio fiscal, si el emisor es una persona jurídica, comunidad, sociedad de hecho o irregular, consorcio u otro ente jurídico o económico.

4. Número de inscripción del emisor en el Registro de Información Fiscal (RIF) y Número de Identificación Tributaria (NIT), en caso de poseer este último.

5. Nombre completo del adquirente del bien o receptor del servicio, número de inscripción en el Registro de Información Fiscal (RIF) y Número de Identificación Tributaria (NIT), en caso de poseer este último.

6. Especificación del monto del impuesto según la alícuota aplicable, en forma separada del precio o remuneración de la operación.

En este mismo artículo se expresa tácitamente que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos mencionados ocasionará que el impuesto incluido en el documento no genere crédito fiscal. Tampoco se generará crédito fiscal cuando la factura o documento no esté elaborado por una imprenta autorizada, si ello es exigido por las normas sublegales que desarrolla esta Ley; o cuando el formato preimpreso no contenga los requisitos previstos en los numerales 1, 2, 3 y 4 de este artículo. El Reglamento podrá exigir el cumplimiento de otros requisitos para la generación del crédito fiscal. En todo caso, el incumplimiento de cualquier otro requisito distinto a los aquí previstos, no impedirá la generación del crédito fiscal, sin perjuicio de las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario por el incumplimiento de deberes formales.

Asimismo, la Administración Tributaria dictará las normas para asegurar el cumplimiento de la emisión y entrega de las facturas y demás documentos por parte de los sujetos pasivos de este impuesto, tales como la obligación de los adquirentes de los bienes y receptores de los servicios de exigir las facturas y demás documentos, en los supuestos previstos en la Ley del IVA, en el Reglamento y en las demás disposiciones sublegales que la desarrollen. A los fines de control fiscal, la Administración Tributaria podrá igualmente establecer mecanismos de incentivos para que los no contribuyentes exijan la entrega de las facturas y demás documentos por parte de los sujetos pasivos.

En el artículo 58 ejusdem se trata el caso de las facturas nuevas procedentes de devoluciones, señalando que cuando con posterioridad a la facturación se produjeren devoluciones de bienes muebles, envases, depósitos, o se dejen sin efecto operaciones efectuadas, los contribuyentes vendedores y prestadores de servicios deberán expedir nuevas facturas o emitir notas de crédito o débito modificadoras de las facturas originalmente emitidas. Los contribuyentes quedan obligados a conservar en todo caso, a disposición de las autoridades fiscales, las facturas sustituidas. Las referidas notas deberán cumplir con los mismos requisitos y formalidades de las facturas establecidas en esta Ley y sus disposiciones reglamentarias.

Determinación de Oficio

Es un procedimiento que aplica la Administración Tributaria cuando los sujetos pasivos incumplen con la obligación tributaria, de declarar y pagar el IVA, o en cualquier otro supuesto previsto por el Código Orgánico Tributario.

A tales efectos el artículo 59 de la Ley in comento señala que cuando la Administración Tributaria deba proceder a determinar de oficio el impuesto sobre base presuntiva, podrá aplicar, entre otras, las siguientes presunciones, salvo prueba en contrario:

1. Cuando se constaten diferencias entre los inventarios existentes y los registrados en los libros del contribuyente, se presumirá que tales diferencias representan operaciones gravadas omitidas en el período de imposición anterior. El monto de las operaciones gravadas omitidas se establecerá como resultado de adicionar a las diferencias de inventarios detectadas, la cantidad representativa del monto total de las compras efectuadas en el último período de imposición, más la cantidad representativa del porcentaje de utilidades normales brutas en las ventas y prestaciones de servicios realizadas por negocios similares, operados en condiciones semejantes, según los antecedentes que a tal fin disponga la Administración Tributaria. Las operaciones gravadas omitidas así determinadas se imputarán al referido período tributario.

2. En los casos en que la Administración Tributaria pudiere controlar solamente los ingresos por operaciones gravadas, por lapsos inferiores al período de imposición, podrá presumir que el monto total de los ingresos gravados del período de imposición sujeto a evaluación, es el que resulte de multiplicar el promedio diario de los ingresos efectivamente controlados por el número total de días del período de imposición de que se trate. A su vez, el control directo, efectuado en no menos de tres meses, hará presumir que los ingresos por operaciones gravadas correspondientes a los períodos cuyos impuestos se trata de determinar, son los que resulten de multiplicar el promedio mensual de los ingresos realmente controlados por el número de dichos períodos de imposición. La diferencia de ingresos existentes entre los registrados y los declarados como gravables y los determinados presuntivamente, se considerarán como ingresos gravables omitidos en los períodos de imposición fiscalizados. El impuesto que originen los ingresos así determinados no podrá disminuirse mediante la imputación de crédito fiscal o descuento alguno.

3. Agotados los medios presuntivos previstos en este artículo, se procederá a la determinación tomando como método la aplicación de estándares

definidos por la Administración Tributaria, a través de información obtenida de estudios económicos y estadísticos en actividades similares y conexas a la del contribuyente sometido a este procedimiento.

4. Los ingresos o impuestos determinados de conformidad a los numerales anteriores, serán adicionados por la Administración Tributaria a las declaraciones de impuestos de los períodos de imposición correspondientes.

Por su parte el artículo 60 ejusdem expresa que al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imposables del impuesto previsto en la Ley del IVA, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en el Código Orgánico Tributario, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias. Las decisiones que la Administración Tributaria adopte, conforme a esta disposición, sólo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídico-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos de la República.

Manuales

Los manuales son documentos que sirven como medios de comunicación y coordinación, que permiten registrar y transmitir en forma ordenada y sistemática información, así como las instrucciones y lineamientos que se consideren necesarios para el mejor desempeño de sus tareas.

En este sentido Catacora (1996), los define de la siguiente manera:

Los manuales son por excelencia los documentos organizativos y herramientas gerenciales utilizados para comunicar y documentar los procedimientos contables y no contables. Consisten en la organización lógica y ordenada de todos los procedimientos identificados, bajo el mismo esquema de libro actualizable. (p.74)

Por otra parte Franklin (1998), presenta una definición de manuales administrativos:

...son documentos que sirven como medios de comunicación y coordinación que permiten registrar y transmitir en forma ordenada y sistemática, información de una organización (antecedentes, legislación, estructura, objetivos, políticas, sistemas, procedimientos, etcétera), así como las instrucciones y lineamientos que se consideran necesarios para el mejor desempeño de sus tareas.(p.147).

Este mismo autor hace una clasificación de los manuales administrativos de acuerdo a su contenido, y por su ámbito, dentro de los cuales se encuentran:

❖ **Por su contenido:** Los manuales pueden ser de organización, de procedimientos, de la historia de la organización, de políticas, de contenido múltiple, de puestos, de técnicas, de ventas, de producción, de finanzas, de personal, de operación y de sistemas.

❖ **Por su ámbito:** Pueden ser generales y específicos (p.149).

En este caso se propone elaborar un manual para los contribuyentes ordinarios en materia del Impuesto al Valor Agregado, que se ubica de acuerdo a la clasificación anterior dentro de las categorías de manual de contenido de carácter específico.

Los manuales de contenido son instrumentos técnicos que permiten plasmar la información clara, sencilla y concreta. A través de esta herramienta se orienta y facilita el acceso de información a los contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado, que les permita la comprensión de los aspectos inherentes a este impuesto y de esta manera facilitar la aplicación del mismo. Por otra parte, los manuales específicos se concentran en un tipo de información en particular, en este caso referido al IVA.

Esquema del contenido de un manual

De acuerdo con diversos autores los manuales deben contener entre otros los siguientes aspectos:

❖ **Identificación:** este tipo de documentos debe contener la siguiente información:

- ✓ Logotipo de la organización
- ✓ Nombre Oficial de la Organización
- ✓ Lugar y fecha de elaboración
- ✓ Unidades responsables de su elaboración, revisión y autorización

❖ **Índice o contenido:** donde se señale la relación de los capítulos que forman parte del documento.

❖ **Prólogo y/o Introducción:** en el que se hace la exposición del documento, su contenido, objeto, áreas de aplicación e importancia de su revisión y actualización.

❖ **Objetivos:** con la explicación del propósito que se pretende cumplir con la elaboración del manual.

❖ **Responsables:** esta referido a las unidades administrativas o puestos que intervienen en la realización del manual.

❖ **Conceptos:** palabras o términos de carácter técnico que se emplean en el manual, las cuales por su significado requieren mayor información o ampliación de su significado, con el propósito de hacer más accesible al usuario la consulta de este instrumento.

❖ **Formularios:** son las formas impresas que se utilizan en un procedimiento, las cuales se intercalan dentro del mismo o se colocan como apéndices.

En la descripción de las operaciones que impliquen su uso, debe hacerse referencia específica de éstas, utilizando para ello números indicadores que permitan asociarlas en forma correcta, también se pueden incluir instructivos para su llenado.

❖ **Glosario de términos:** consiste en una lista de conceptos de carácter técnico relacionados con el contenido y técnicas de elaboración de los manuales de procedimientos, que sirven de apoyo para su uso o consulta.

Procedimiento general para la elaboración de manuales administrativos

De acuerdo con Franklin (1998), para la elaboración de este tipo de documento deben seguirse una serie de pasos, que se describen a continuación:

❖ **Diseño del proyecto:** La elaboración de manuales administrativos, requieren de mucha precisión, ya que los datos deben asentarse con la mayor exactitud posible para no generar confusión en la interpretación de su contenido por parte de los usuarios del mismo. Por estas razones es necesario que se preste mucha atención en todas y cada una de las etapas de su preparación, diseñando un proyecto en el que se consignen todos los requerimientos, fases y procedimientos que fundamentan la ejecución del trabajo. Este proceso de diseño debe incluir:

➤ **Responsables:** es indispensable establecer la responsabilidad en la conducción del proyecto.

➤ **Delimitación del objeto de estudio:** los responsables deben definir y delimitar su universo de trabajo para actuar en él.

➤ **Preparación del proyecto:** se debe preparar el documento de partida para concretarlo, el cual debe quedar integrado por:

✓ **Propuesta técnica,** que a su vez debe contener: antecedentes, naturaleza (tipo de manual que se pretende realizar), justificación (demostración de la necesidad de efectuarlo), objetivos (logros que se pretenden alcanzar), acciones (iniciativas o actividades para su consecución), resultados (beneficios que se esperan obtener en cuanto a mejorar el funcionamiento de la organización), alcance (área de aplicación), recursos (requerimientos materiales, humanos y tecnológicos necesarios), costo (estimación global y específica de los recursos financieros que demanda su ejecución), estrategia (ruta fundamental para orientar los cursos de acción y asignación de recursos) e información complementaria (material e investigaciones que pueden servir como elementos de apoyo).

✓ **Programa de trabajo,** en el cual se debe especificar: identificación (nombre del manual), responsable (unidad o grupo que tendrá a su cargo la implementación del manual), área (universo bajo estudio), clave (número progresivo de las actividades estimadas), actividades (pasos específicos que tienen para captar la información), fases (definición del orden secuencial para realizar las actividades), calendario (fechas designadas para el inicio y terminación de cada fase), representación gráfica (descripción del programa en cuadros e imágenes), formato (presentación y resguardo del programa de trabajo), reportes de avance (seguimiento de las acciones) y periodicidad (espacio de tiempo para informar avances).

❖ **Captación de información:** deben enfocarse los esfuerzos a la recopilación de la información que será verdaderamente útil para la elaboración del manual, incluye la investigación documental y la investigación de campo.

Además la información se debe agrupar por áreas: antecedentes, objetivos, estructura, normas y políticas administrativas, funciones, procedimientos, instrumentos jurídicos-administrativos, etc.

❖ **Análisis de la información:** en este paso es necesario realizar un examen crítico para conocer el hecho o situación que se analiza, describirlo, descomponerlo para comprender mejor cada elemento, ordenar cada elemento de acuerdo con el criterio de clasificación, identificar y explicar su comportamiento para entender las causas que lo originan. Es necesario aplicar técnicas que apoyen el análisis para estudiar la información obtenida y determinar alternativas de acción específicas que permitan obtener los resultados planteados.

❖ **Preparación del proyecto del manual:** Como resultado del análisis y una vez que se cuenta con toda la información del manual, es necesario que todos los elementos separados se combinen en una labor de síntesis, formando un documento integrado. Dentro del proyecto se deben incluir recomendaciones, que pueden ser de mantenimiento, de eliminación, de adición, de combinación, de fusión, de modificación, de simplificación y de intercambio.

Bases Legales

La fundamentación legal de la presente investigación está basada en las normativas que se presentan a continuación en el siguiente gráfico:



Gráfico 3. Bases Legales. Con base en la pirámide de Kelsen.

- **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999**, donde se establecen los principios tributarios relacionados con el estudio, publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria del 24 de marzo de 2000.

- **Código Orgánico Tributario de 2001**, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 de fecha 17 de Octubre de 2001, el mismo hace referencia a los aspectos generales del tributo, así como los aspectos relacionados con la materia tributaria.

- **Ley del Impuesto Agregado de 2005 y su Reglamento**, en los cuales se especifican los aspectos sustanciales y de aplicabilidad de este impuesto. La ley fue publicada el 01 de Septiembre de 2005, mediante la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.263. El Reglamento se publicó en la Gaceta Oficial N° 5.363 Extraordinario de fecha 10 de Julio de 1999.

➤ **Resolución 320**, en la cual se establecen los requisitos y formalidades de las facturas y documentos equivalentes, publicada el 28 de diciembre de 1999.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

El presente capítulo se presenta la metodología a aplicar, incluye aspectos tales como el tipo de investigación de acuerdo a la fuente y a los objetivos propuestos, por tanto es necesario detallar el conjunto de métodos y técnicas que se emplearán en el proceso de recolección de los datos requeridos para la misma.

Diseño de la Investigación

De acuerdo a la fuente a indagar: Se ubica en una investigación documental y de campo; debido a que la primera se obtiene a través de la utilización de datos secundarios, es decir, mediante información que han sido procesados por otros y estampados en materiales bibliográficos. Por su parte la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL, 1998), la define como:

El estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con el apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor. (p.6).

Y es una investigación de campo porque los datos se obtienen directamente de la realidad, por lo que se denominan primarios, su importancia proviene en que permiten atestiguar de las verdaderas

condiciones en que se han obtenido los mismos, lo cual facilita su análisis. Estas han sido estructuradas en tres fuentes primarias las cuales van a ser aplicados a los contribuyentes ordinarios del Municipio Valera del Estado Trujillo, a los contadores públicos de este mismo territorio y a los Fiscales que trabajan en la región del SENIAT. En cuanto a la investigación de campo Arias (1999), expresa: “consiste en la recolección de datos directamente de la realidad donde ocurren los hechos, sin manipular o controlar variable alguna” (p.48).

De acuerdo a su propósito: Se enmarca en una investigación proyectiva de acuerdo con los objetivos planteados, que implica las fases de explorar describir y proponer alternativas de cambio, en este caso se trata de elaborar un manual para los contribuyentes ordinarios del IVA. Esta investigación es definida según Hurtado (1995), señala:

Este tipo de investigación intenta proponer una solución a una situación determinada: Implica explorar, describir, explicar y proponer alternativas de cambio, más no necesariamente implementar la propuesta. Dentro de esta categoría entran los estudios de factibilidad o “proyectos factibles”. Toda las investigaciones que implican el diseño o creación de algo también entran en esta categoría (p.46).

Una vez que se hayan alcanzado todas las fases que se necesita para la elaboración del manual se procederá a aplicarlo a los contribuyentes ordinarios del IVA en el Municipio Valera del Estado Trujillo.

Población y Muestra

Población:

La población es la totalidad del fenómeno a estudiar en la cual, las unidades de estudio poseen características comunes las cuales se analizan y dan origen a los datos de la investigación. Según Balestrini (1998), “... la

población o universo puede estar referido a cualquier conjunto de elementos de los cuales pretendemos indagar o conocer sus características o una de ellas y para el cual serán validas las conclusiones obtenidas en la investigación” (p.122). Según Ramírez (1999), La población en el área de las ciencias sociales es definida como:

Se han generalizado las investigaciones a través del estudio de muestras tomadas de las poblaciones en estudio, con el fin de generalizar los resultados a estas últimas; es decir, estudiar un subconjunto de la población e inferir a ésta los resultados obtenidos. La idea base de la cual se parte la muestra, si es representativa, se comporta igual que la población. De allí los niveles de certeza al momento de generalizar (p.88).

La población de esta investigación está constituida por:

Primer Grupo: De acuerdo a informaciones suministradas por el SENIAT Municipio Valera del Estado Trujillo son trescientos noventa (390) los contribuyentes ordinarios del IVA, de esa localidad.

Segundo Grupo: Conformado por trescientos noventa y ocho (398), Contadores Públicos del Municipio Valera, según información del Colegio de Contadores Públicos del Estado Trujillo.

Tercer Grupo: Integrado por seis (6) Fiscales del SENIAT de la dirección de Rentas del IVA del Municipio Valera del Estado Trujillo.

Muestra:

Balestrini (1998), define la muestra como “una parte de la población, o sea un número de individuos u objetos seleccionados científicamente, cada uno de los cuales es un elemento del universo” (p.126).

Para determinar el tamaño de la muestra es necesario según Tamayo (2000), “tenerse en cuenta los parámetros de la población que se desea

investigar; el rango de invalidez o de infidedignidad permisible en las estimaciones y una estimación aproximada de la distribución de la característica investigada en la población” (p.118).

Para obtener el tamaño de la muestra se empleo la siguiente fórmula de este mismo autor:

➤ **Contribuyentes ordinarios de Rentas IVA del Municipio Valera del Estado Trujillo:**

$$n = \frac{Z^2 * p * q * N}{e^2(N-1) + Z^2 * p * q} \quad \text{donde:}$$

n: es el tamaño de muestra

N: es la población

p: es la probabilidad a favor

q: es la probabilidad en contra

e: es el error de estimación

Z: es el nivel de confianza. (tabla de distribución normal)

De acuerdo con informaciones suministras por la dirección de Rentas del IVA del SENIAT del Estado Trujillo son trescientos noventa (390) los contribuyentes ordinarios sujetos a este impuesto. El nivel de confianza de 95%, un error de estimación de 10% y, trabajando en condiciones desfavorables de muestreo, entonces:

n= ?

N = 390

p = 50% = 0,50

q = 50% = 0,50

e = 10% =0,10

Z = 1,65

$$n = \frac{(1,65)^2 * 0,50 * 0,50 * 390}{(0,10)^2 (390 - 1) + (1,65)^2 * 0,50 * 0,50}$$

$$n = \frac{265,44}{3,89 + 0,68} = 58 \text{ Contribuyentes ordinarios del IVA del Municipio Valera del Estado Trujillo.}$$

➤ **Contadores Públicos Colegiados del Municipio Valera del Estado Trujillo:**

$$n = \frac{Z^2 * p * q * N}{e^2 (N - 1) + Z^2 * p * q} \quad \text{donde:}$$

n: es el tamaño de muestra

N: es la población

p: es la probabilidad a favor

q: es la probabilidad en contra

e: es el error de estimación

Z: es el nivel de confianza. (tabla de distribución normal)

De acuerdo con informaciones suministras por el Colegio de Contadores Públicos del Municipio Valera del Estado Trujillo. El nivel de confianza de 95% un error de estimación de 10% y, trabajando en condiciones desfavorables de muestreo, entonces:

n= ?

N = 398

p = 50% = 0,50

q = 50% = 0,50

e = 10% = 0,10

Z = 1,65

$$n = \frac{(1,65)^2 * 0,50 * 0,50 * 398}{(0,10)^2 (398 - 1) + (1,65)^2 * 0,50 * 0,50}$$

$$n = \frac{270,89}{3,97 + 0,68} = 58 \text{ Contadores Públicos Colegiados.}$$

➤ **Fiscales de la dirección de Rentas del IVA del Municipio Valera del Estado Trujillo:**

Se tomo como muestra el 50% de la población, es decir, tres fiscales actuantes del Municipio, que eran los que estaban disponibles al momento de efectuar la investigación.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos:

La recolección de los datos es la parte ejecutante de cómo se va a obtener la información con relación a las condiciones establecidas para ello, en este caso se realizó un trabajo de campo que va a permitir identificar las necesidades que tengan los contribuyentes ordinarios para aplicar el Impuesto al Valor Agregado y en virtud de esos requerimientos elaborar el manual con base a la documentación bibliográficas, entrevistas, observación y otros. Según Arias (1999), define a las técnicas de recolección de los datos como: “Las distintas formas o maneras de obtener información” y a los instrumentos “son los medios materiales que se emplean para recoger y almacenar la información” (p.53).

De acuerdo con las anteriores definiciones, en el presente trabajo de investigación, la recolección de los datos se realizará mediante la técnica de la encuesta y utilizando como instrumentos el cuestionario. La encuesta es definida de acuerdo a los autores Munich y Ángeles (1998), como:

Es una técnica que consiste en obtener información acerca de una parte de la población o muestra, mediante el uso del cuestionario o de la entrevista. La recopilación de información se realiza mediante preguntas que midan los diversos indicadores que se han determinado en la operacionalización de los términos del problema o de las variables de la hipótesis.

Del diseño adecuado de los instrumentos de recolección de datos, dependerá la fidedignidad y confiabilidad de la información adquirida, misma que sirve para obtener inferencias acerca de la población. La encuesta es una técnica de investigación de campo cuyo objeto puede variar desde recopilar información para definir el problema hasta obtener información para probar una hipótesis (p.55).

En lo que se refiere al cuestionario se desarrollarán tres, los cuales van a ser aplicados a los tres grupos que conforman la población descrita, (ver Anexos A, B y C). Según el mismo autor citado anteriormente el cuestionario es definido como:

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

Validez y Confiabilidad del Instrumento

Para determinar la validez y confiabilidad del instrumento el cual consta de 3 cuestionarios, se utilizó la técnica de análisis de contenido por expertos, según Munich y Ángeles (1998), las técnicas para recolectar información deben cumplir con dos características fundamentales que son: validez y confiabilidad, para que midan todos los factores de la variable y para que los resultados sean consistentes (p.54).

Una vez elaborado el instrumento será presentado a dos (2) especialistas del área de tributos, dos (2) de metodología y uno (1) de castellano, quienes emitieran su opinión en cuanto a su I, calidad y factibilidad de aplicación. Una vez incorporadas las observaciones señaladas consideraron que estaba apto para medir los objetivos e intenciones de la investigación.

La validez representa el grado con el cual un instrumento cumple con la finalidad para la cual fue diseñado, esta validez en el contenido del instrumento se determina por juicio de personas expertas. (Morles, 1994, p.35).

Análisis e Interpretación de los Datos

El procesamiento de los datos comprende las diferentes acciones a las cuales son sometidos los datos que se obtienen durante el desarrollo de la investigación. Este proceso constituye “el registro de los datos obtenidos por los instrumentos empleados” (Tamayo 2000, p.126).

La Clasificación y tabulación de la recolección de los datos se realizará mediante cuadros y gráficos en Excel, los mismos serán presentados en términos de porcentajes para facilitar el análisis de los resultados obtenidos.

Por consiguiente una vez aplicados los instrumentos y procesados los datos se realizará la organización y se aplicará un tipo de análisis bien sea cualitativo y/o cuantitativo de la información recolectada que permita llegar a las conclusiones, en función de los objetivos planteados con el propósito de resolver el planteamiento del problema y sus interrogantes. A continuación Hurtado (2000), sustenta el análisis de resultados como: “Aplicar un conjunto de estrategias y técnicas que le permitan al investigador obtener el conocimiento que estaba buscando, a partir del adecuado tratamiento de los datos recogidos” (p.150).

Sistema de Variables

Una vez definido el primer capítulo y desarrollado el marco teórico, el siguiente paso consiste en establecer la operacionalización de las variables en estudio. El presente es desarrollado mediante un cuadro a partir de los objetivos específicos, variables, dimensión e indicadores, N° de Ítem y los instrumentos usados para obtener la información. Por consiguiente Arias (1999), define: “El sistema de variable consiste, por lo tanto, en una serie de características por estudiar, definidas de manera opcional, es decir, en función de sus indicadores o unidades de medida”.

La Dimensión según Ramírez (1999), “es un factor o rasgo de la variable que debe medirse y que nos permite establecer indicadores que nos señala como medir las dimensiones o rasgos de la variable”. En otras palabras, la variable viene determinada por un rasgo y seguida de unos indicadores para poder establecer la operacionalización de las mismas.

A continuación se presenta el cuadro del sistema de variables:

Cuadro 1
Sistema de Variables

| Objetivos Específicos | Variable | Dimensión | Indicadores |
|---|--------------------------------|--|---|
| 1. Describir la normativa legal vinculada al Impuesto al Valor Agregado. | Normativa Legal | Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. | Principios Constitucionales tributarios referidos al IVA. |
| | | Código Orgánico Tributario. | Aspectos Generales del Tributo. |
| | | Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento. | Aspectos sustanciales. Aspectos de la aplicabilidad. |
| | | Resolución 320. | Deberes Formales |
| | | Providencias. | Facultades y Atribuciones de la Administración Tributaria |
| 2. Enunciar los parámetros teóricos para la elaboración de manuales. | Parámetros Técnicos del manual | Teoría de los manuales. | Definición de Manual. Procedimiento para la elaboración de un manual. |
| 3. Identificar los elementos que configuran el manual del Impuesto al Valor Agregado. | Elementos del manual | Teóricos. | Aspectos teóricos del IVA. Proceso de elaboración del manual. Conocimiento y adecuación por parte de los contribuyentes. Importancia. |
| | | Prácticos. | Necesidad de un manual. Aplicabilidad del manual |
| 4. Estructurar el manual del Impuesto al Valor Agregado | Elaboración del Manual del IVA | Estructura del Manual. | Presentación. Objetivos. Bases legales. Glosario de términos. Aspectos fundamentales del IVA. |

Fuente: Valecillos 2005.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

En el presente Capítulo se presentan los resultados obtenidos una vez aplicados los instrumentos de recolección de información tanto de los datos obtenidos mediante la aplicación del cuestionario a los contribuyentes como a los contadores y a los fiscales del SENIAT en la dirección de rentas IVA del Municipio Valera del Estado Trujillo.

El análisis se realizó presentando las preguntas mediante cuadros de frecuencias y porcentajes, con su respectivo gráfico y análisis, la información obtenida mediante la aplicación de los diferentes cuestionarios se organizó de la siguiente manera:

En primer lugar se presenta el análisis de la información obtenida mediante el cuestionario aplicado a los contribuyentes del Municipio, Valera del Estado Trujillo.

Luego se presentan las preguntas aplicadas a los contadores del mencionado Municipio.

Finalmente se muestran los resultados obtenidos a través del cuestionario aplicado a los fiscales SENIAT.

El análisis se desarrolló tomando como referencia los objetivos planteados en la investigación, sus variables e indicadores de acuerdo a la metodología desarrollada.

Cuestionario aplicado a los contribuyentes ordinarios del IVA del Municipio Valera del Estado Trujillo

En primer lugar se consultó sobre el conocimiento que tienen los contribuyentes del Municipio Valera del Estado Trujillo sobre la normativa legal que rige el Impuesto al Valor Agregado, obteniendo lo siguiente:

Cuadro 2

Conocimiento de la normativa Legal que rige el IVA

| Respuestas | Frecuencia | % |
|--------------------|-------------------|---------------|
| Lo conoce muy bien | 17 | 29,00 |
| Lo conoce bien | 21 | 37,00 |
| Lo conoce poco | 20 | 34,00 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los contribuyentes del Municipio Valera del Estado Trujillo

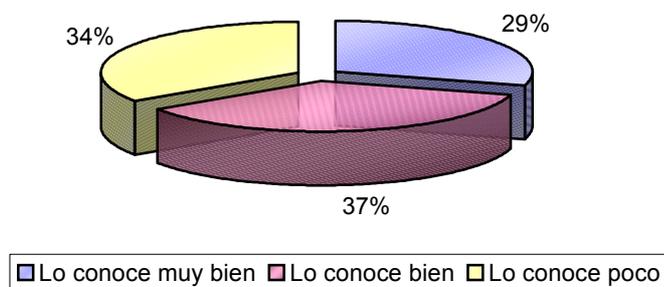


Gráfico 4. Conocimiento de la normativa Legal que rige el IVA

Con respecto al conocimiento que tienen los contribuyentes sobre la normativa legal que rige el IVA, del total de encuestados 29% afirma que lo conoce muy bien, 37% que lo conoce bien y 34% restante que lo conoce poco.

Posteriormente se indagó acerca de la opinión de los contribuyentes ordinarios del IVA sobre la comprensión de las leyes tributarias, los resultados se muestran a continuación:

Cuadro 3
Opinión sobre las Leyes Tributarias

| Respuestas | Frecuencia | % |
|-----------------------|------------|---------------|
| Fáciles de comprender | 13 | 22,00 |
| Comprensibles | 23 | 40,00 |
| Poco Comprensibles | 22 | 38,00 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los contribuyentes del Municipio Valera del Estado Trujillo

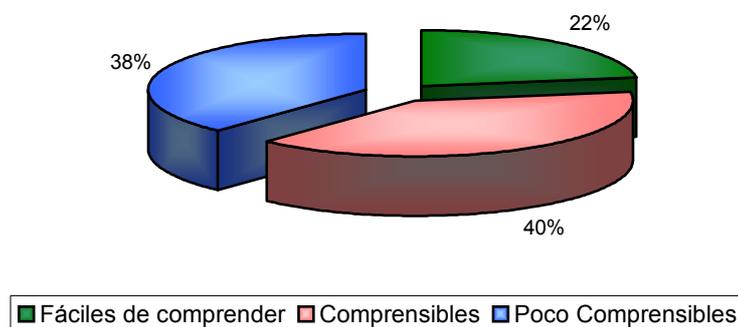


Gráfico 5. Opinión sobre las Leyes Tributarias

Del total de contribuyentes ordinarios del IVA en el Municipio Valera del Estado Trujillo 22% opina que las leyes tributarias son fáciles de comprender, 40% que son comprensibles y 38% considera que son poco comprensibles.

Otra de las interrogantes estaba dirigida a conocer sí las empresas cuentan con los procedimientos que se derivan de las leyes y normas tributarias para la aplicación del IVA, obteniendo los resultados que se presentan a continuación:

Cuadro 4

Uso de los procedimientos que se derivan de las leyes y normas tributarias para la aplicación del IVA por parte de los contribuyentes

| Respuestas | Frecuencia | % |
|--------------|------------|---------------|
| Si | 40 | 69,00 |
| No | 18 | 31,00 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los contribuyentes del Municipio Valera del Estado Trujillo

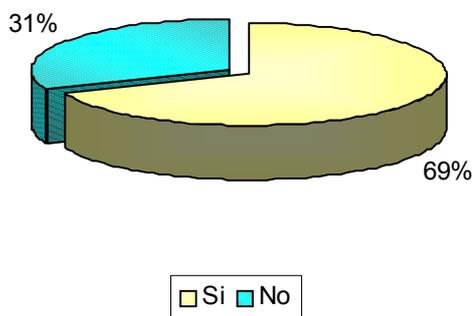


Gráfico 6. Uso de los procedimientos que se derivan de las leyes y normas tributarias para la aplicación del IVA por parte de los contribuyentes

La mayoría de los encuestados, es decir 69% afirma que los procedimientos que utiliza para la aplicación del Impuesto al Valor Agregado provienen de las leyes y normas relacionadas con el mismo, mientras que 31% señaló lo contrario.

Además se consultó si llevaban los libros de Compras y Ventas exigidos por la Ley del IVA y su Reglamento, los encuestados respondieron lo siguiente:

Cuadro 5

Libros de Compras y Ventas exigidos por la Ley del IVA y su Reglamento

| Respuestas | Frecuencia | % |
|--------------|------------|---------------|
| Si | 49 | 84,00 |
| No | 9 | 16,00 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los contribuyentes del Municipio Valera del Estado Trujillo

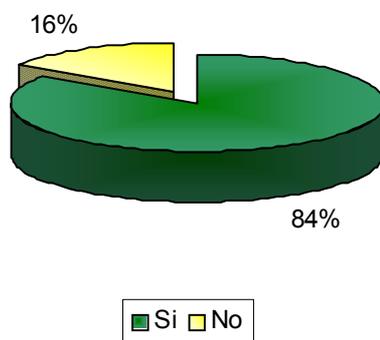


Gráfico 7. Libros de Compras y Ventas exigidos por la Ley del IVA y su Reglamento

Del total de contribuyentes ordinarios del IVA del Municipio Valera encuestados 84% afirma que sí cumple con la obligación de llevar los libros de Compras y Ventas, exigidos por la ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento; mientras que 16% señalaron que no cumplen con dicha obligación.

Para continuar con los deberes formales, se indagó acerca de la realización de actividades tales como registro diario de las operaciones de compra y venta, separación de compras gravadas y exentas así como separación de contribuyentes con consumidores finales, obteniendo lo siguiente:

Cuadro 6

Operaciones realizadas por los Contribuyentes

| Respuestas | Frecuencia | % |
|---|-------------------|------------|
| Registra diariamente las operaciones de compra venta | 32 | 38,00 |
| Separa las ventas gravadas, las ventas exentas y las prestaciones de servicio exentas | 26 | 31,00 |
| Registra en forma separadas las operaciones con contribuyentes y los que no lo son | 26 | 31,00 |
| Total | 84 | 100 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los contribuyentes del Municipio Valera del Estado Trujillo

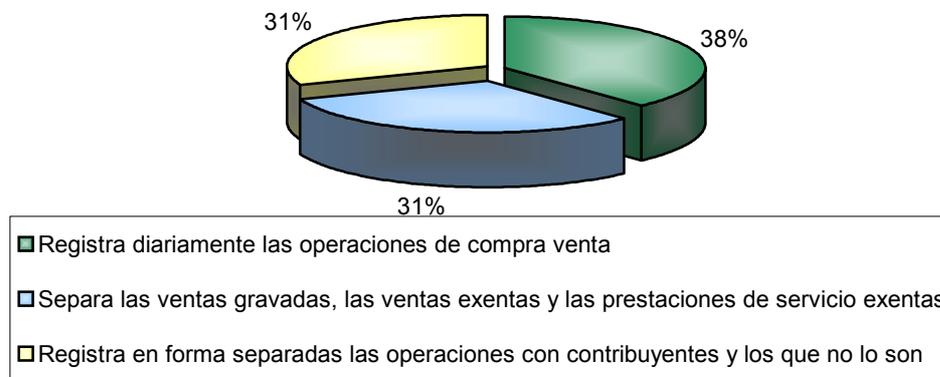


Gráfico 8. Operaciones realizadas por los Contribuyentes

Del total de encuestados 38% afirma que registra diariamente las operaciones de compra y venta, 31% indicó que separa las ventas gravadas, las exentas y las prestaciones de servicios exentas y 31% señaló que registra en forma separada las operaciones a contribuyentes y consumidores finales.

En este orden de ideas se solicitó información acerca de la presentación de la declaración del IVA dentro del plazo establecido, obteniendo las siguientes respuestas:

Cuadro 7

Presentación de la Forma 30 dentro del lapso establecido

| Respuestas | Frecuencia | % |
|----------------|------------|---------------|
| Siempre | 21 | 36,00 |
| Casi Siempre | 25 | 43,00 |
| Frecuentemente | 5 | 9,00 |
| Algunas Veces | 7 | 12,00 |
| Nunca | 0 | 0,00 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los contribuyentes del Municipio Valera del Estado Trujillo

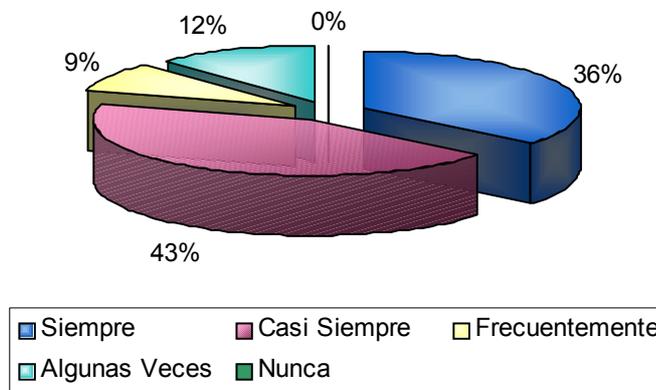


Gráfico 9. Presentación de la Forma 30 dentro del lapso establecido

Con respecto a la presentación de la declaración del IVA dentro del lapso establecido se pudo conocer que 36% afirma que siempre lo hace, 43% casi siempre, 9% lo hace frecuentemente y 12% señaló que lo realiza frecuentemente.

Posteriormente se consultó sobre el conocimiento que tienen los contribuyentes ordinarios del IVA en el Municipio Valera del Estado Trujillo sobre los ilícitos tributarios establecidos en las leyes, los resultados se presentan a continuación:

Cuadro 8

Conocimiento sobre los Ilícitos Tributarios, relativos al incumplimiento de deberes formales contenidos en las leyes

| Respuestas | Frecuencia | % |
|--------------|------------|---------------|
| Si | 27 | 47,00 |
| No | 31 | 53,00 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los contribuyentes del Municipio Valera del Estado Trujillo

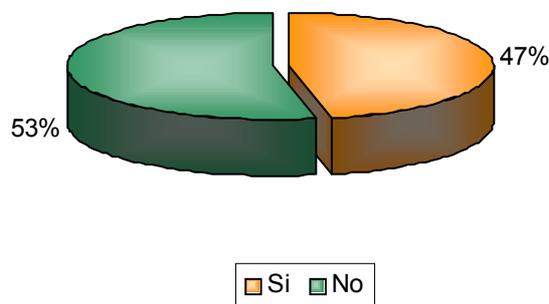


Gráfico 10. Conocimiento sobre los Ilícitos Tributarios, relativos al incumplimiento de deberes formales contenidos en las leyes

Como se puede observar en el Cuadro 8 y Gráfico 10, de los contribuyentes encuestados 53% no conoce los ilícitos tributarios establecidos en las leyes, mientras que 47% afirma que los conoce.

Continuando la misma temática se consultó acerca del conocimiento de los contribuyentes ordinarios del IVA sobre las sanciones por el incumplimiento de deberes formales, a continuación se presentan los resultados obtenidos en esta interrogante:

Cuadro 9

Conocimiento sobre las Sanciones por el incumplimiento de deberes formales contenidas en las leyes

| Respuestas | Frecuencia | % |
|--------------|------------|---------------|
| Si | 21 | 36,00 |
| No | 37 | 64,00 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los contribuyentes del Municipio Valera del Estado Trujillo

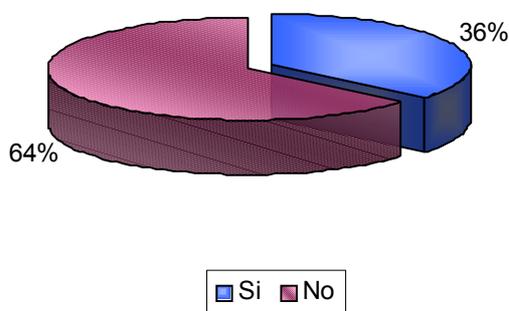


Gráfico 11. Conocimiento sobre las Sanciones por el incumplimiento de deberes formales contenidas en las leyes

La mayoría de los contribuyentes ordinarios del IVA encuestados, es decir, 64% señala que no conoce las sanciones establecidas por el incumplimiento de deberes formales; mientras que 36% afirmó que las conoce.

Además se consultó si los contribuyentes han sido sancionados por el Impuesto al Valor Agregado, obteniendo las siguientes respuestas:

Cuadro 10

Sanciones por el Impuesto al Valor Agregado

| Respuestas | Frecuencia | % |
|--------------|------------|---------------|
| Si | 23 | 40,00 |
| No | 35 | 60,00 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los contribuyentes del Municipio Valera del Estado Trujillo

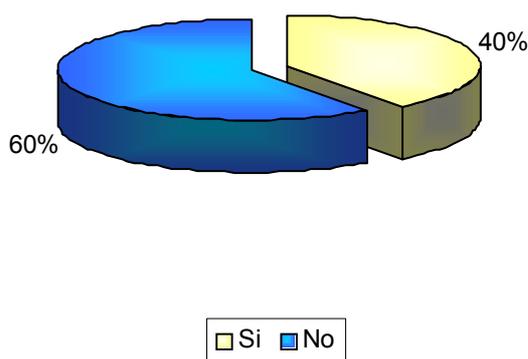


Gráfico 12. Sanciones por el Impuesto al Valor Agregado

Tal y como se observa en el Cuadro 10 y Gráfico 12, de la totalidad de los encuestados 60% indicaron que no se les ha impuesto ninguna sanción por el Impuesto al Valor Agregado y 40% restante señalaron que sí. Adicionalmente se les preguntó a los contribuyentes que sí han sido sancionados por este impuesto los motivos por los cuales les impusieron dicha sanción y se les presentó una lista de las posibles causas, obteniendo la siguiente información:

Cuadro 11
Causas de las Sanciones

| Respuestas | Frecuencia | % |
|--|-------------------|---------------|
| Inscripción extemporánea y errores en el suministro de información | 0 | 0,00 |
| No llevar los libros especiales de compra y venta | 4 | 14,00 |
| No conservar los libros especiales de compra y venta en el domicilio fiscal | 2 | 7,00 |
| Llevar los libros especiales de compra y venta sin las formalidades legales y reglamentarias | 5 | 17,00 |
| No mantener los libros especiales de compra y venta por más de un período | 3 | 10,00 |
| No presentar la declaración del IVA en el plazo establecido | 6 | 21,00 |
| Presentar más de una declaración sustitutiva | 2 | 7,00 |
| No exigir facturas de acuerdo a las formalidades legales y reglamentarias | 2 | 7,00 |
| Emitir facturas sin cumplir con las formalidades Establecidas | 5 | 17,00 |
| Total | 29 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los contribuyentes del Municipio Valera del Estado Trujillo

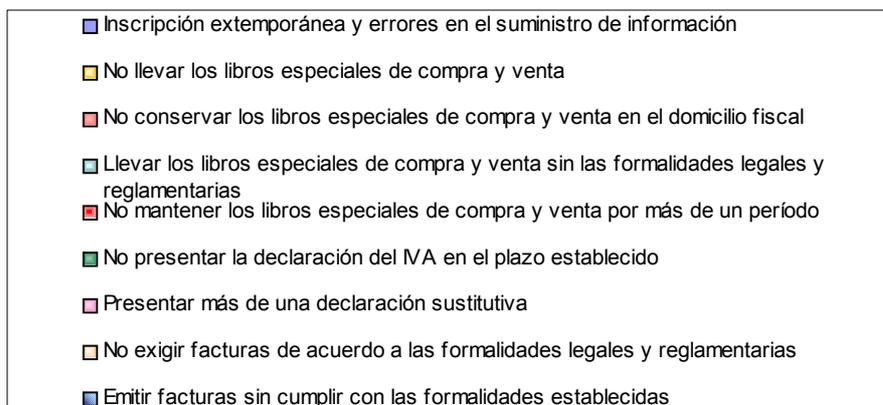
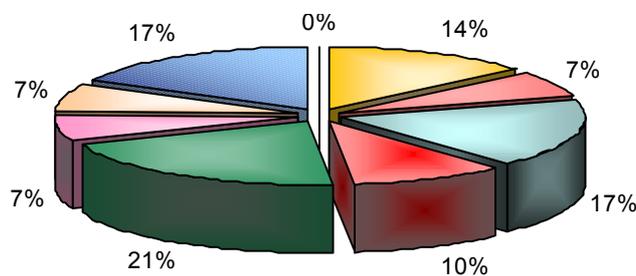


Gráfico 13. Causas de las Sanciones

Al consultar las causas de las sanciones impuestas se pudo conocer que 14% fue por no llevar los libros especiales de compra y venta, 7% por no conservar los libros especiales de compra y venta en el domicilio fiscal, 17% por no llevar los libros de compra y venta de acuerdo con las formalidades establecidas en las leyes

También se consultó sobre la necesidad de implementar algún medio de ayuda para comprender las normativas legales en materia de IVA, obteniendo los siguientes resultados:

Cuadro 12

Opinión sobre la necesidad de implementar algún medio de ayuda para comprender las normativas legales en materia de IVA

| Respuestas | Frecuencia | % |
|--------------|------------|---------------|
| Si | 50 | 86,00 |
| No | 8 | 14,00 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los contribuyentes del Municipio Valera del Estado Trujillo

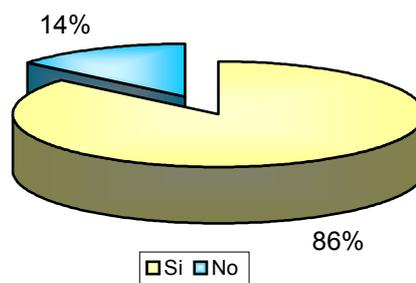


Gráfico 14. Opini3n sobre la necesidad de implementar alg3n medio de ayuda para comprender las normativas legales en materia de IVA

La mayor3a de los contribuyentes encuestados, es decir 86% opina que es necesaria la implementaci3n de alg3n medio de ayuda para comprender las normas referentes al IVA.

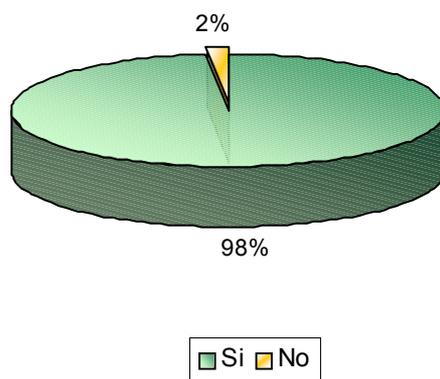
Finalmente se consultó si de considerar necesaria la implementación de este mecanismo lo adaptarían a las empresas y se obtuvieron los siguientes resultados:

Cuadro 13

Opinión de los contribuyentes sobre la aplicación en sus empresas de este mecanismo

| Respuestas | Frecuencia | % |
|--------------|------------|---------------|
| Si | 57 | 98,00 |
| No | 1 | 2,00 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los contribuyentes del Municipio Valera del Estado Trujillo



Gr3fico 15. Opini3n de los contribuyentes sobre la aplicaci3n en sus empresas de este mecanismo

Del total de encuestados la mayoría (98%), estaría dispuesto a implementar en su empresa un mecanismo que le facilite la aplicaci3n del Impuesto al Valor Agregado.

Cuestionario aplicado a los Contadores Públicos Colegiados del Municipio Valera del Estado Trujillo

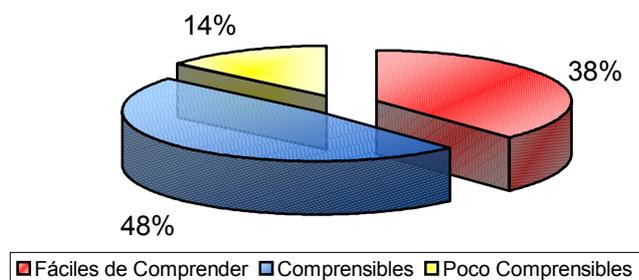
En primer lugar se consultó a los Contadores Públicos Colegiados del Municipio Valera del Estado Trujillo, la opinión con respecto al grado de comprensión de las leyes y normas que rigen el IVA, obteniendo las respuestas que se presentan a continuación:

Cuadro 14

Opinión sobre el grado de comprensión de las Leyes y Normas que rige el IVA

| Respuestas | Frecuencia | % |
|-----------------------|-------------------|---------------|
| Fáciles de Comprender | 22 | 38,00 |
| Comprensibles | 28 | 48,00 |
| Poco Comprensibles | 8 | 14,00 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los Contadores Públicos Colegiados del Municipio Valera del Estado Trujillo



Gr3fico 16. Opini3n sobre el grado de comprensi3n de las Leyes y Normas que rige el IVA

Del total de Contadores P3blicos Colegiados de este Municipio encuestados 48% opina que estas leyes y normativas son comprensibles, 38% piensan que son comprensibles; mientras que s3lo 14% considera que son poco comprensibles.

Otra de las interrogantes estaba dirigida a conocer sí estos profesionales cuentan con procedimientos que se derivan de las leyes y normas tributarias para la aplicación del IVA, las respuestas obtenidas son las siguientes:

Cuadro 15

Uso de los procedimientos que se derivan de las leyes y normas tributarias para la aplicación del IVA por parte de los Contadores

| Respuestas | Frecuencia | % |
|--------------|------------|---------------|
| Si | 43 | 74,00 |
| No | 15 | 26,00 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los Contadores Públicos Colegiados del Municipio Valera del Estado Trujillo

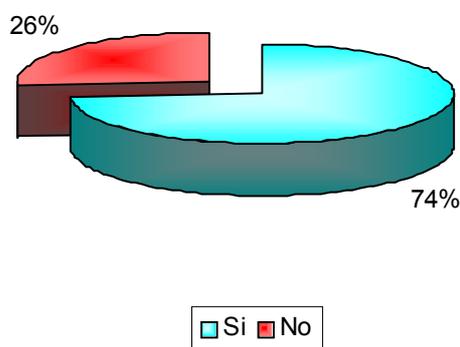


Gráfico 17. Uso de los procedimientos que se derivan de las leyes y normas tributarias para la aplicación del IVA por parte de los Contadores

Con respecto a esta interrogante 74% de los Contadores encuestados afirma que los procedimientos que utilizan para la aplicación del IVA se derivan de las leyes y normas tributarias, mientras que 26% señaló que no.

En cuanto al cumplimiento de deberes formales por parte de las empresas para las cuales prestan servicios, se pudo conocer:

Cuadro 16

Cumplimiento de deberes formales por parte de las empresas

| Respuestas | Frecuencia | % |
|---|-------------------|---------------|
| Deberes Formales de acuerdo a la Resolución 320 | 18 | 23,00 |
| Procedimiento de acuerdo a la Ley del IVA y su Reglamento | 38 | 47,00 |
| Presentación de la Declaración del IVA de acuerdo con la contabilidad mensual de la empresa | 22 | 27,00 |
| No Contestó | 2 | 3,00 |
| Total | 80 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los Contadores Públicos Colegiados del Municipio Valera del Estado Trujillo

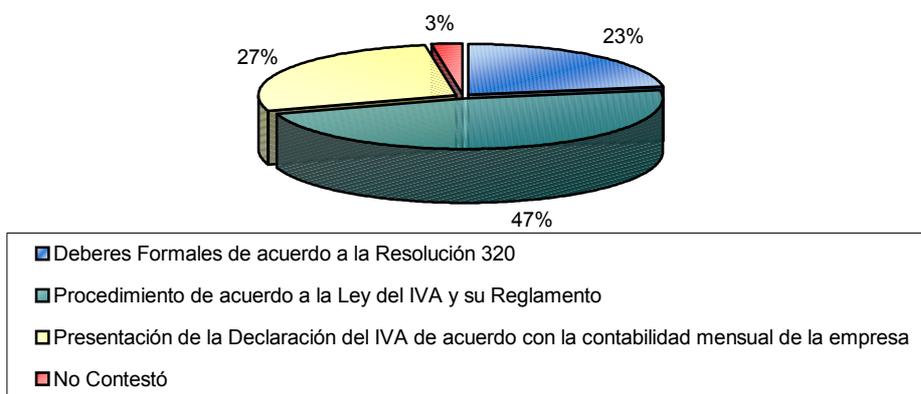


Gráfico 18. Cumplimiento de los deberes formales por parte de las empresas

Como se puede apreciar en el Cuadro 16 y Gráfico 18, del total de encuestados 23% señala que los contribuyentes cumplen con los deberes formales establecidos en la Resolución 320, 47% con los establecidos en la Ley del IVA y su Reglamento, 27% cumple con la presentación de la declaración del IVA de acuerdo con la contabilidad mensual de la empresa y 3% no contestó a esta interrogante.

Posteriormente se indagó acerca del tiempo que emplean los Contadores Públicos para procesar la contabilidad y preparar la declaración del IVA, obteniendo las siguientes respuestas:

Cuadro 17

Tiempo para la preparación de la Declaración del IVA y procesamiento de la Contabilidad

| Respuestas | Frecuencia | % |
|-------------|------------|--------|
| 30 minutos | 3 | 5,00 |
| 1 hora | 2 | 3,00 |
| 2 horas | 1 | 2,00 |
| 2 días | 1 | 2,00 |
| 3 días | 9 | 15,00 |
| 4 días | 9 | 16,00 |
| 5 días | 2 | 3,00 |
| 7 días | 7 | 12,00 |
| 8 días | 5 | 9,00 |
| 10 días | 5 | 9,00 |
| 15 días | 8 | 14,00 |
| No Contestó | 6 | 10,00 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los Contadores Públicos Colegiados del Municipio Valera del Estado Trujillo

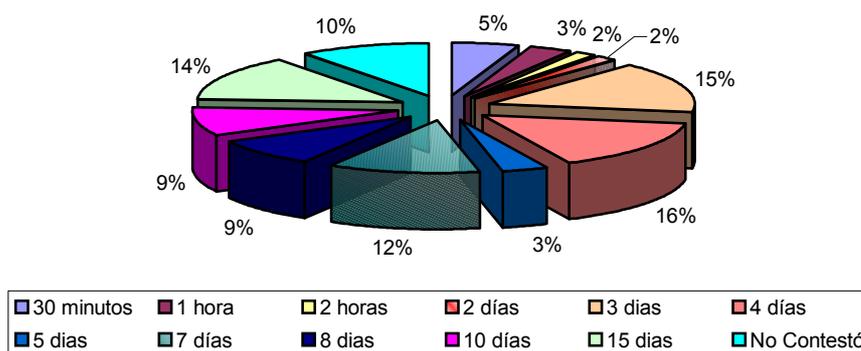


Gráfico 19. Tiempo para la preparación de la Declaración del IVA y procesamiento de la Contabilidad

Como se puede observar en el Cuadro 17 y Gráfico 19 las respuestas de los Contadores Públicos Colegiados del Municipio Valera del Estado Trujillo son muy variadas, van desde treinta (30) minutos hasta quince (15) días, esto se debe a que el procesamiento de la contabilidad y la preparación de la declaración depende de varios factores, tales como: tamaño de la empresa, volumen de las operaciones, experiencia del contador, entre otros. En este sentido se preguntó acerca de la opinión de estos profesionales sobre la necesidad de que las empresas posean un manual que les permita aplicar el IVA con mayor veracidad, a lo que los mismos respondieron:

Cuadro 18

Opinión de los Contadores sobre la necesidad de las empresas de poseer un manual que les permita aplicar el IVA con mayor veracidad

| Respuestas | Frecuencia | % |
|--------------|------------|---------------|
| Si | 53 | 91,38 |
| No | 5 | 8,62 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los Contadores Públicos Colegiados del Municipio Valera del Estado Trujillo

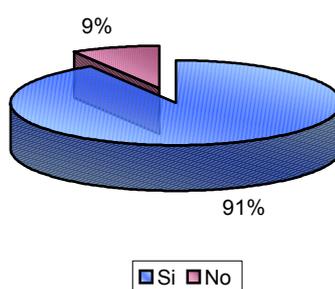


Gráfico 20. Opinión de los Contadores sobre la necesidad de las empresas de poseer un manual que les permita aplicar el IVA con mayor veracidad

La mayoría de los encuestados, es decir 91% opina que es necesario que las empresas posean un manual que les facilite la aplicación de este impuesto.

Finalmente se consultó la opinión de los Contadores Públicos Colegiados del Municipio Valera del Estado Trujillo acerca de asesorar a las empresas para adquirir un manual del IVA que les permita cumplir con las obligaciones tributarias que genera este impuesto, los resultados se muestran a continuación:

Cuadro 19

Opinión de los Contadores acerca de asesorar a las empresas para adquirir un manual del IVA que les permita cumplir con sus obligaciones tributarias

| Respuestas | Frecuencia | % |
|--------------|------------|---------------|
| Si | 50 | 86,00 |
| No | 8 | 14,00 |
| Total | 58 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los Contadores Públicos Colegiados del Municipio Valera del Estado Trujillo

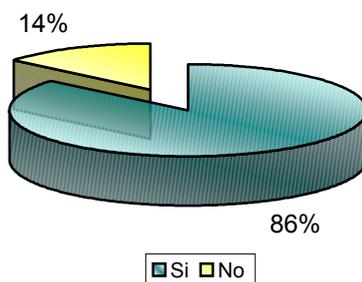


Gráfico 21. Opinión de los Contadores acerca de asesorar a las empresas para adquirir un manual del IVA que les permita cumplir con sus obligaciones tributarias

Del total de encuestados, la mayoría (86%) opina que asesoraría a las empresas para las cuales labora para que cuenten con un manual que les permita cumplir con los deberes formales y demás obligaciones tributarias que se generan por el Impuesto al Valor Agregado.

Cuestionario aplicado a los Fiscales del SENIAT en la Dirección de Rentas IVA del Municipio Valera del Estado Trujillo

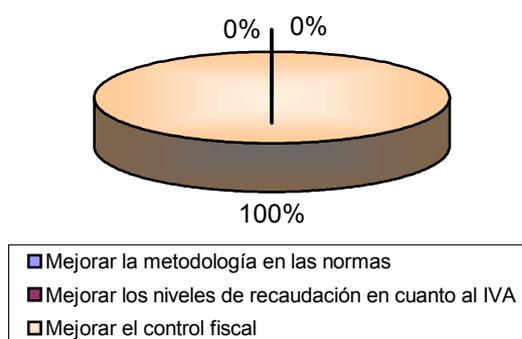
En primer lugar se les solicitó a los Fiscales del SENIAT, del Municipio en estudio la opinión sobre los propósitos de las reformas de la Ley del IVA y el Código Orgánico Tributario, obteniendo los siguientes resultados:

Cuadro 20

Opinión de los Fiscales sobre las Reformas de la Ley del IVA y el Código Orgánico Tributario

| Respuestas | Frecuencia | % |
|---|-------------------|---------------|
| Mejorar la metodología en las normas | 0 | 0,00 |
| Mejorar los niveles de recaudación en cuanto al IVA | 0 | 0,00 |
| Mejorar el control fiscal | 3 | 100,00 |
| Total | 3 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los Fiscales del SENIAT del Municipio Valera del Estado Trujillo



Gr3fico 22. Opini3n de los Fiscales sobre las Reformas de la Ley del IVA y el C3digo Org3nico Tributario

El total de los encuestados opina que las reformas de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Código Orgánico Tributario tienen como propósito fundamental mejorar el control fiscal.

Posteriormente, se les consultó la opinión sobre las principales causas por las que la Administración Tributaria impone las sanciones, obteniendo que estos funcionarios consideran que las sanciones se asignan son por los ilícitos establecidos en el Código Orgánico Tributario, sin embargo alegan que la mayoría de éstas se deben al incumplimiento de los deberes formales, ya que los contribuyentes en muchos casos desconocen esta materia.

En este mismo orden de ideas, se consultó específicamente a que se deben los reparos y sanciones, obteniendo la siguiente información:

Cuadro 21

Opinión acerca de las causas de los reparos y sanciones

| Respuestas | Frecuencia | % |
|---|-------------------|---------------|
| No poseer el Registro de Información Fiscal con todos sus datos actualizados. | 0 | 0,00 |
| Cierre del Establecimiento por no llevar los libros de compra - venta | 2 | 15,00 |
| No poseer los libros de compra – venta en el establecimiento | 3 | 24,00 |
| Llevar estos libros sin las formalidades legales. | 3 | 23,00 |
| No presentan la Declaración del IVA en el lapso correspondiente | 2 | 15,00 |
| No tener impresas las facturas de acuerdo a lo establecido en la norma. | 3 | 23,00 |
| No pedir las facturas de acuerdo con las formalidades legales. | 0 | 0,00 |
| Total | 13 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los Fiscales del SENIAT del Municipio Valera del Estado Trujillo

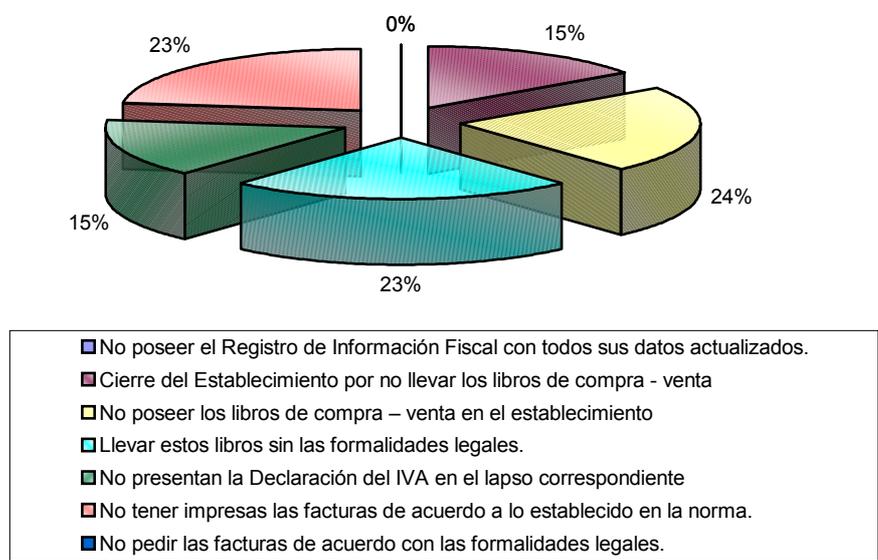


Gráfico 23. Opinión acerca de las causas de los reparos y sanciones

De acuerdo con los funcionarios del SENIAT del Municipio Valera del Estado Trujillo las causas que motivan los reparos y sanciones son 15% piensa que se debe a no llevar los libros de compra y venta, 24% opina que es por no poseer estos libros en el establecimiento, 23% señala que no se llevan los mencionados libros de acuerdo a las formalidades legales, 15% por no presentar la declaración en el lapso correspondiente y 23% por no tener impresas las facturas de conformidad con las disposiciones legales.

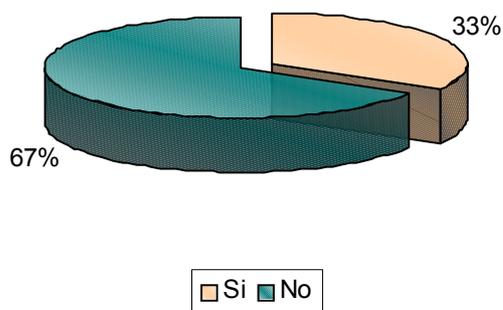
Finalmente se les consultó la opinión de estos funcionarios sobre la implementación de un manual del IVA de acuerdo con el ordenamiento jurídico que les permita a los contribuyentes ordinarios de este impuesto en el Municipio Valera del Estado Trujillo facilitar la aplicación de este impuesto y mejorar el cumplimiento de los deberes formales y demás obligaciones que se derivan del mismo, a continuación se presentan los resultados obtenidos:

Cuadro 22

Opinión de los Fiscales sobre la implementación de un Manual del IVA de acuerdo con el ordenamiento jurídico

| Respuestas | Frecuencia | % |
|--------------|------------|---------------|
| Si | 1 | 33,00 |
| No | 2 | 67,00 |
| Total | 3 | 100,00 |

Fuente: Cuestionario aplicado a los Fiscales del SENIAT del Municipio Valera del Estado Trujillo



Gr3fico 24. Opini3n de los Fiscales sobre la implementaci3n de un Manual del IVA de acuerdo con el ordenamiento jur3dico

Como se aprecia en el Cuadro 22 y Gr3fico 24, del total de funcionarios encuestados 67% opina que es necesaria la implementaci3n de un manual para los contribuyentes ordinarios del IVA, que les facilite la aplicaci3n de este impuesto; mientras que 33% no lo considera necesario.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En el presente Capítulo se presentan las Conclusiones y Recomendaciones obtenidas luego de analizar los resultados obtenidos mediante la aplicación de los cuestionarios a los contribuyentes, Contadores Públicos y Funcionarios del SENIAT del Municipio Valera del Estado Trujillo, las mismas se presentan tomando en consideración los objetivos de la investigación con sus respectivas interrogantes.

Conclusiones

Los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado tienen poco conocimiento sobre la normativa legal que regula este impuesto, e igualmente la mayoría de éstos consideran que las leyes tributarias son difíciles de comprender. Con respecto a la opinión de los Contadores Públicos contradicen lo que piensan los ciudadanos obligados al impuesto al valor agregado los cuales consideran que estas normas son comprensibles.

La mayoría de los contribuyentes y Contadores Públicos afirman que los procedimientos que utiliza para la aplicación del Impuesto al Valor Agregado provienen de las leyes y normas relacionadas con el mismo. Sin embargo un porcentaje considerable de los contribuyentes señala que no cumple con las obligaciones de llevar los libros de compra y venta que exige la Ley del impuesto al valor Agregado, así como la presentación de la declaración en el plazo establecido, no registran diariamente las operaciones de compra y

venta, no separan las ventas gravadas de las exentas, entre otros deberes formales.

Con respecto al conocimiento que tiene los contribuyentes ordinarios del IVA acerca de los ilícitos tributarios y sanciones la mayoría los desconoce.

De igual manera la mayoría afirma que no han sido sancionados por parte de la Administración Tributaria. Sin embargo los contribuyentes que sí han sido sancionados, señalan que las mismas se han originado por no llevar los libros especiales de compra y venta, no conservar estos libros en el domicilio fiscal, llevar estos libros sin las formalidades establecidas, no presentar la declaración en el plazo establecido, no exigir las facturas de acuerdo a las formalidades legales y reglamentarias, emitir facturas sin las mencionadas exigencias, entre otras.

Por otra parte los fiscales consideran que la mayoría de las sanciones se deben al incumplimiento de los deberes formales, ya que alegan que los contribuyentes en muchos casos desconocen esta materia.

La mayor parte de los contribuyentes, Contadores Públicos y fiscales considera que es necesaria la implementación de algún medio que les sirva como una herramienta de ayuda para comprender las normas referentes al Impuesto al Valor Agregado

La mayoría de los contribuyentes estarían dispuestos a utilizar en sus empresas este mecanismo que les facilite la aplicación de este impuesto. En cuanto a los Contadores Públicos, la mayoría recomendarían a sus clientes la adquisición de esta herramienta para facilitar la aplicación de este impuesto y que les permita cumplir con los deberes formales y demás obligaciones tributarias.

Recomendaciones

Considerando las conclusiones previstas anteriormente, se plasman las recomendaciones que deben tomar en cuenta los contribuyentes ordinarios

del Impuesto al Valor Agregado, los Contadores públicos y los Funcionarios del SENIAT del Municipio Valera del Estado Trujillo:

Los Contribuyentes ordinarios del IVA deben cumplir con todos los deberes formales establecidos en la Ley de Impuesto al Valor Agregado; en primer lugar cambiando la manera de pensar con el propósito de seguir las recomendaciones que les presenten los funcionarios del SENIAT del Municipio Valera; segundo lugar ajustándose a los parámetros exigidos por las normativas relacionadas con este impuesto, con la finalidad de evitar molestias a la hora de una fiscalización; tercer lugar buscar la ayuda de los profesionales que se están especializando en la materia tributaria y seguir todas sus asesorías para estar al día con la Administración Tributaria.

Los Contadores Públicos deben mantenerse actualizados en la materia tributaria, ya en que la misma como se mencionó anteriormente se producen continuas reformas, estas actualizaciones les permitirá ofrecer a sus clientes una asesoría adecuada.

También es importante que la dirección de Asistencia al Contribuyente intensifique la divulgación de la materia tributaria y en especial de los deberes formales del Impuesto Al Valor Agregado, en virtud del desconocimiento que existe sobre esta última obligación.

De acuerdo con lo anterior la presente investigación adquiere relevancia la elaboración de un Manual para los Contribuyentes Ordinarios en materia de Impuesto Al Valor Agregado.

CAPÍTULO IV

MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

A continuación se presenta el Manual Informativo para los Contribuyentes Ordinarios en materia de Impuesto al Valor Agregado, el mismo tiene como finalidad servir como un instrumento sencillo de consulta y orientación para todos aquellos contribuyentes ordinarios del IVA., realizado por el autor con la finalidad de facilitar la aplicación de este impuesto, de igual manera presentar de forma clara y sencilla para los usuarios los aspectos más relevantes del mismo.

El manual está estructurado en tres partes; que se mencionan a continuación:

I PARTE ASPECTOS INTRODUCTORIOS

Presentación

Objetivos del Manual

Bases Legales

Glosario de Términos

II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA.

Hecho Imponible

Definición

Temporalidad de los Hechos Imponibles

Sujetos Pasivos

Definición

Contribuyentes Ordinarios

Responsables

Obligación Tributaria

Definición

Determinación de la Obligación Tributaria

Base Imponible

Alícuotas Impositivas

Determinación de los Créditos y Débitos Fiscales

Deberes Formales

Definición

Declaración y Pago

Emisión de Documentos

Requisitos que deben cumplir los Contribuyentes Ordinarios para la
emisión de documentos

Registros Contables

Libro de Compras

Libro de Ventas

Información relacionada a operaciones realizadas con “no contribuyentes”

III PARTE ANEXOS

Modelo del Libro de Compras

Modelo del Libro de Ventas

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | I PARTE ASPECTOS INTRODUCTORIOS |
| | |

MANUAL PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

| | | |
|------------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| (X) () | | |
| | | Pág. 1 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | I PARTE ASPECTOS INTRODUCTORIOS |
| ÍNDICE DE CONTENIDO | |

| | |
|--|-------------|
| | pp.. |
| I PARTE ASPECTOS INTRODUCTORIOS | |
| PRESENTACIÓN | 4 |
| OBJETIVOS DEL MANUAL | 5 |
| BASES LEGALES | 6 |
| GLOSARIO DE TÉRMINOS | 7 |
| | |
| II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA. | |
| HECHO IMPONIBLE | 13 |
| Definición | 13 |
| Temporalidad de los Hechos Imponibles | 13 |
| SUJETOS PASIVOS | 15 |
| Definición | 15 |
| Contribuyentes Ordinarios | 15 |
| Responsables | 15 |
| OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | 16 |
| Definición | 16 |
| DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | 17 |
| Base Imponible | 17 |
| Alícuotas Impositivas | 18 |
| Determinación de los Créditos y Débitos Fiscales | 19 |

| | | |
|-------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO (X) | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| ACTUALIZACIÓN () | | |
| | | Pág. 2 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | I PARTE ASPECTOS INTRODUCTORIOS |
| ÍNDICE DE CONTENIDO | |

| | pp. |
|---|-----|
| DEBERES FORMALES | 21 |
| Definición | 21 |
| Declaración y Pago | 21 |
| Emisión de Documentos | 21 |
| Requisitos que deben cumplir los Contribuyentes Ordinarios para la emisión de documentos | 23 |
| Registros Contables | 29 |
| Libro de Compras | 30 |
| Libro de Ventas | 31 |
| Información relacionada a operaciones realizadas con “no contribuyentes” | 32 |
| III PARTE ANEXOS | |
| Modelo del Libro de Compras | 33 |
| Modelo del Libro de Ventas | 34 |

| | | |
|---------------------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO (X) ACTUALIZACIÓN () | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 3 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | I PARTE ASPECTOS INTRODUCTORIOS |
| PRESENTACIÓN | |

A continuación se presenta un Manual para los Contribuyentes Ordinarios en materia de Impuesto al Valor Agregado, el mismo tiene como propósito fundamental servir como un instrumento sencillo de consulta y orientación para todos aquellos contribuyentes ordinarios del IVA, realizado por el autor con la finalidad de facilitar la aplicación de este impuesto, de igual manera presentar de forma clara y sencilla para los usuarios los aspectos más relevantes del mismo.

Con la realización de este manual se desea abordar los contenidos y aspectos que son necesarios y fundamentales para la aplicación del IVA. Estos aspectos se desarrollarán de forma simple, pero sin olvidar el carácter técnico que tienen estos contenidos.

El manual está estructurado en tres partes; en primer lugar, se desarrollan los aspectos introductorios, tales como los objetivos, las bases legales y un glosario de términos que facilite la comprensión por parte de los usuarios del manual de los conceptos y definiciones relacionados con este impuesto. En la segunda parte se presentan los aspectos fundamentales referidos al IVA, explicando de una forma rápida, sencilla y mediante la presentación de ejemplos los siguientes puntos:

- ❖ Hecho Imponible
- ❖ Sujetos Pasivos
- ❖ Obligación Tributaria
- ❖ Determinación de la Obligación Tributaria
- ❖ Deberes Formales, tales como la declaración y pago, la emisión de documentos y los registros contables.

En la tercera parte se presentan como anexos los modelos de los libros de compras y ventas.

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 4 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | I PARTE ASPECTOS INTRODUCTORIOS |
| OBJETIVOS | |

- ❖ Facilitar a los Contribuyentes Ordinarios del Impuesto al Valor Agregado la aplicación del mismo.
- ❖ Servir como un instrumento de consulta y orientación para todos aquellos contribuyentes ordinarios del IVA.
- ❖ Presentar de forma teórica y práctica los aspectos más relevantes del Impuesto al Valor Agregado a los usuarios del manual.

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 5 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | I PARTE ASPECTOS INTRODUCTORIOS |
| BASES LEGALES | |

- **Código Orgánico Tributario de 2001**, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 de fecha 17 de Octubre de 2001, el mismo hace referencia a los aspectos generales del tributo, así como los aspectos relacionados con la materia tributaria.

- **Ley del Impuesto Agregado de 2005 y su Reglamento**, en los cuales se especifican los aspectos sustanciales y de aplicabilidad de este impuesto. La ley fue publicada el 01 de Septiembre de 2005, mediante la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.263. El Reglamento se publico en la Gaceta Oficial N° 5.363 Extraordinario de fecha 10 de Julio de 1999.

- **Resolución 320**, en la cual se establecen los requisitos y formalidades de las facturas y documentos equivalentes, publicada el 28 de diciembre de 1999.

| | | |
|---------------------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO (X) ACTUALIZACIÓN () | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| Pág. 6 | | |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | I PARTE ASPECTOS INTRODUCTORIOS |
| GLOSARIO DE TÉRMINOS | |

Administración Tributaria: Órgano competente del Ejecutivo Nacional para ejercer, entre otras, las funciones de: 1) Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios; 2) Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo; 3) Liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, cuando fuere procedente; 4) Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias solicitando de los órganos judiciales, las medidas cautelares, coactivas o de acción ejecutiva; y, 5) Inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte, a los sujetos que determinen las normas tributarias y actualizar dichos registros de oficio o a requerimiento del interesado. En Venezuela, la Administración Tributaria recae sobre el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT.

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

Alícuota: cantidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para aplicación de un gravamen. Cuota parte proporcional de un monto global que determina el impuesto a pagar.

Amparo tributario: acción que puede ser interpuesta por cualquier interesado ante el Tribunal competente, cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sus peticiones, las cuales causen perjuicios no reparables por los medios establecidos en el Código Orgánico Tributario o en leyes especiales.

| | | |
|---------------------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO (X) ACTUALIZACIÓN () | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| Pág. 7 | | |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | I PARTE ASPECTOS INTRODUCTORIOS |
| GLOSARIO DE TÉRMINOS | |

Base Imponible: Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota de impuesto. Cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasa de impuesto.

Bienes muebles: Este término aparece reiteradamente en la Ley, los mismos se refieren a los bienes que pueden cambiar de lugar por sí mismos o por una fuerza exterior, siempre que fueren corporales o tangibles, quedando excluidos los títulos valores.

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

Control fiscal: conjunto de mecanismos legales, técnicos y administrativos que utiliza el Estado para evitar la evasión y prescripción de los tributos.

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

Determinación tributaria: conjunto de actos dirigidos a precisarlas deudas tributarias y su importe.

Exención: dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley.

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 8 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | I PARTE ASPECTOS INTRODUCTORIOS |
| GLOSARIO DE TÉRMINOS | |

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

Factura: documento que el vendedor entrega al comprador y que acredita que ha realizado una compra por el importe reflejado en el mismo. La factura recoge la identificación de las partes, la clase y cantidad de la mercancía vendida o servicio prestado, el número y fecha de emisión, el precio unitario y el total, los gastos que por diversos conceptos deban abonarse al comprador y, en su caso, las cantidades correspondientes a los impuestos que la operación pueda devengar.

Facturación: anotación, cálculo y totalización de los importes que representan los artículos suministrados por una empresa a sus clientes, incluyendo el detalle de los gravámenes fiscales que en su caso correspondan por las operaciones, con el objeto de recoger en un documento el resultado.

Fiscal de la Hacienda Pública Nacional: funcionario público perteneciente al Ministerio de Finanzas, nombrado para realizar las actuaciones inherentes al servicio de fiscalización.

Fiscalización: servicio de la Hacienda Pública Nacional, que comprende todas las medidas adoptadas para hacer cumplir las leyes y los reglamentos fiscales por los contribuyentes. Proceso que comprende la revisión, control y verificación que realiza la Administración Tributaria a los contribuyentes, respecto de los tributos que administra, para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones.

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 9 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | I PARTE ASPECTOS INTRODUCTORIOS |
| GLOSARIO DE TÉRMINOS | |

Ilícito tributario: toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias. Pueden ser: formales, relativos a las especies fiscales y gravadas, materiales y sancionados con pena restrictiva de libertad.

Importación definitiva de bienes: Se refiere a la introducción de mercancías extranjeras destinadas a permanecer definitivamente en el país, con el pago, exención o exoneración de los tributos aduaneros, previo cumplimiento de las formalidades establecidas en la normativa aduanera.

Impuesto al Valor Agregado (IVA): impuesto indirecto que grava según se especifica en su ley de creación, la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, 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 su ley de creación.

Infracción tributaria: violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales.

Intereses moratorios: la falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido, hace surgir de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda.

| | | |
|------------------------|--|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 10 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | I PARTE ASPECTOS INTRODUCTORIOS |
| GLOSARIO DE TÉRMINOS | |

Máquinas fiscales: máquinas registradoras, puntos de venta, o impresoras, que contengan una unidad de memoria fiscal y cumplan con las disposiciones sobre impresión y emisión de facturas y otros documentos.

Planilla o forma tributaria: formato previamente establecido por la Administración Tributaria para realizar trámites legales o de carácter administrativo.

Registro de Información Fiscal (R.I.F.): registro destinado al control tributario de las personas naturales o jurídicas, las comunidades y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, susceptibles en razón de los bienes o actividades, de ser sujetos o responsables del Impuesto sobre la Renta, así como de los agentes de retención.

Reparo tributario: objeciones realizadas por la Administración Tributaria sobre la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible, entre otros. Observaciones realizadas por la Administración Tributaria sobre el incumplimiento o incorrecta aplicación de leyes, reglamentos y normas tributarias.

Retiro o desincorporación de bienes muebles: Se refiere a la salida de bienes muebles del inventario de productos destinados a la venta, siempre que sea realizado por un contribuyente ordinario del impuesto destinados al consumo propio, de los socios, de los directores o del personal de la empresa o a cualquier otra actividad distinta (rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales) y en general por cualquier causa distinta de su disposición normal, por medio de la venta o entrega a terceros a título oneroso.

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 11 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | I PARTE ASPECTOS INTRODUCTORIOS |
| GLOSARIO DE TÉRMINOS | |

Servicios: En este caso también hace una amplia definición, señalando como tal cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer, que sean a título oneroso, así como el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio. Se enmarcan dentro de esta definición tanto los prestados en ejercicio de profesiones u oficios independientes, como los relativos a la ejecución de actos de comercio o de cualquier otra prestación independiente.

Tesorería Nacional: comprende el servicio de percibir por medio de sí o por medio de sus agencias u otras entidades auxiliares, los productos en numerario de los ingresos nacionales, custodiar dichos fondos y demás valores pertenecientes al Tesoro.

Unidad tributaria: medida de valor expresada en moneda de curso legal, establecida en el código Orgánico Tributario y modificable anualmente por la Administración Tributaria. Unidad de valor creada a los efectos tributarios como una medida que permite equiparar y actualizar a la realidad inflacionaria, los montos de las bases de imposición, exenciones y sanciones, entre otros; con fundamento en la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC).

Ventas: La ley presenta un concepto bien amplio de lo que es una venta, estableciéndola en el sentido de transferencia de propiedad, sea a cambio de dinero o de otro bien, con el propósito de evitar que los comerciantes (mayoristas o minoristas) disfracen sus ventas con otro nombre o forma con la finalidad de decir que no ha realizado ventas y por tanto no debe el impuesto al Fisco.

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 12 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| HECHO IMPONIBLE | |

DEFINICIÓN: constituyen aquellos hechos que al ocurrir se genera la deuda a favor del fisco. En el IVA estos hechos son los siguientes:

- ❖ Las Ventas de bienes muebles, la ley hace mención a bienes muebles, o lo que comúnmente se conoce como “mercancías”.
- ❖ La importación de bienes y servicios,
- ❖ La prestación habitual de servicios, que se realicen a título oneroso, es decir a cambio de un pago.
- ❖ La venta de exportación de bienes muebles corporales;
- ❖ La exportación de servicios.

TEMPORALIDAD DE LOS HECHOS IMPONIBLES

Al hablar de hechos imponible, como las acciones que originan el IVA es necesario conocer en que momento se producen estas acciones, es decir cuando se genera el impuesto, esto se conoce como la “*Temporalidad de los Hechos Imponibles*” y específicamente en el caso del IVA la ley establece los siguientes casos, que dependen del tipo de hecho imponible que se genere:

- a) **En la venta de bienes muebles corporales:** sí se trata de ventas a entes públicos cuando se autorice la emisión de orden de pago, en los demás casos cuando se emita la factura o documento equivalente que deje constancia de la operación o se pague el precio o desde que se haga la entrega real de los bienes, lo que ocurra primero.
- b) **En la importación definitiva de bienes muebles:** en el momento que tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas.

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 13 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| HECHO IMPONIBLE | |

c) **En la prestación de servicios:** se distinguen cinco (5) casos:

1. En la prestación de servicios de electricidad, telecomunicaciones, aseo urbano, transmisión de televisión por cable o por cualquier otro medio tecnológico, siempre y cuando sea a título oneroso, desde el momento que se emitan las facturas o documentos equivalentes por el prestador del servicio.

2. En la prestación de servicios de tracto sucesivo, distintos a los mencionados en el caso anterior, cuando se emitan las facturas o documentos equivalentes por el prestador del servicio o cuando se realice su pago o sea exigible la contraprestación total o parcialmente, lo que ocurra primero.

3. En la prestación de servicios a entes públicos, cuando se autorice de la orden de pago correspondiente.

4. En la prestación consistente en servicios provenientes del exterior, tales como los servicios tecnológicos, instrucciones y cualquier otro que sea susceptible de ser patentado o tutelado por legislaciones especiales que no sean objeto de los procedimientos administrativos aduaneros, se considerará nacida la obligación tributaria desde el momento de su recepción por parte del beneficiario o receptor del servicio.

5. En todos los demás casos distintos a los mencionados anteriormente, cuando se emiten las facturas o documentos equivalentes por el prestador del servicio, se ejecute la prestación, se pague o sea exigible la contraprestación, o se entregue o ponga a disposición del adquirente del bien que hubiera sido objeto del servicio en contratos que no sean de tracto sucesivo, lo que ocurra primero.

d) **En la venta de exportación de bienes muebles corporales:** la salida definitiva de los bienes muebles del territorio aduanero nacional.

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 14 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| SUJETOS PASIVOS | |

DEFINICIÓN: Son todos aquellos que realicen las operaciones o actividades gravadas por este impuesto, los sujetos pasivos son: los contribuyentes (ordinarios, ocasionales, especiales y formales) y los responsables.

CONTRIBUYENTES ORDINARIOS: Son contribuyentes ordinarios del IVA los siguientes:

- ❖ Los prestadores habituales de servicios.
- ❖ Los industriales, comerciantes.
- ❖ Los importadores habituales de bienes.
- ❖ Toda persona natural o jurídica que realice actividades u operaciones que se consideren como hechos imponibles (mencionados en el punto anterior).
- ❖ Los almacenes generales de depósitos por la prestación del servicio de almacenamiento, excluyendo la emisión de títulos valores que emitan con la garantía de los bienes objeto de depósito.
- ❖ Las empresas públicas constituidas bajo la figura de sociedades mercantiles.
- ❖ Los institutos autónomos y demás entes descentralizados y desconcentrados de los Estados y Municipios.

RESPONSABLES: Como responsables la ley señala a aquellos sujetos que, sin tener el carácter de contribuyentes deben cumplir las obligaciones atribuidas a éstos. Dentro de los responsables se encuentran:

- ❖ El adquirente de bienes muebles y el receptor de servicios, cuando el vendedor o el prestador de servicios no tenga domicilio en el país.
- ❖ El adquirente de bienes muebles exentos o exonerados, cuando el beneficio esté condicionado por la específica destinación que se le debe dar a los bienes y posteriormente, éstos sean utilizados para un fin distinto. En este supuesto, el adquirente de los bienes deberá proceder a declarar y enterar el impuesto sin deducciones, en el mismo período tributario en que se materializa el cambio de destino del bien.

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 15 |

| | | |
|---|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | | |

DEFINICIÓN: es un vínculo jurídico de carácter personal, entre el sujeto activo (Estado), es decir, el acreedor quién actúa ejerciendo su poder tributario y el sujeto pasivo (contribuyente y/o responsable), es decir el deudor, el cual debe dar sumas de dinero u otras cosas determinadas por la ley. La misma implica el deber de pagar el tributo, cumplir con los deberes formales, aceptar inspecciones, fiscalizaciones. Se representa gráficamente de la siguiente manera:



Gráfico 1. Obligación Tributaria.

La obligación tributaria comprende aspectos tales como: la base imponible, las alícuotas impositivas, la cuota tributaria, el período de imposición, la determinación de débitos y créditos fiscales, los cuales serán desarrollados más adelante.

| | | |
|---|--------------|--|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () | ELABORADO POR: LIC. ORLANDO VALECILLOS |
| | | FECHA: DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 16 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | |

DEFINICIÓN: es el proceso o conjunto de actos destinados para que los sujetos pasivos cuantifiquen por sí mismos el impuesto que les corresponde pagar al Fisco Nacional, constituyen normas de autodeterminación del impuesto.

BASE IMPONIBLE: es el precio de venta y sobre el cual se calcula el impuesto, incluye los gastos accesorios, es decir a esta base imponible se le suman los gastos de transporte, embalajes, instalación, de seguro, los envases, entre otros. Así mismo se le puede deducir a la base imponible las rebajas, descuentos y bonificaciones normales del comercio y estas deducciones deben reflejarse en las facturas. Esto se puede apreciar más claramente mediante el siguiente ejemplo:

Un contribuyente compró diez (10) neveras en el exterior a razón de Bs. 500.000,00 c/u; paga un 20% de impuesto de aduanas, 2% por tasa de servicio aduanero y otros cargos y derechos de aduanas por Bs. 500.000,00. La importación generó pago de fletes por Bs. 100.000 y seguro por Bs. 150.000. La Base Imponible será:

| | | |
|------------------------------------|------------|---------------------|
| Precio de Venta | Bs. | 5.000.000,00 |
| Descuento (1%) | Bs. | 50.000,00 |
| | Bs. | 4.950.000,00 |
| Impuesto de Aduanas | Bs. | 990.000,00 |
| Tasa por Servicio Aduanero | Bs. | 99.000,00 |
| Otros Cargos y Derechos de Aduanas | Bs. | 500.000,00 |
| Flete | Bs. | 100.000,00 |
| Seguro | Bs. | 150.000,00 |
| Base Imponible | Bs. | 6.789.000,00 |

Sobre este monto se calcula el impuesto al valor agregado.

| | | |
|---------------------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO (X) ACTUALIZACIÓN () | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 17 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | |

ALÍCUOTAS IMPOSITIVAS: es el porcentaje que se carga al hacer cualquier tipo de operación gravada. Las alícuotas impositivas tienen un límite mínimo de ocho por ciento (8%) y un límite máximo de dieciséis y medio por ciento (16,5%).

Actualmente la alícuota es del catorce por ciento (14%), más un diez por ciento (10%) si se trata de bienes suntuarios. Esta alícuota del catorce por ciento (14%) puede ser cambiada por la Ley de Presupuesto que se discute en la Asamblea todos los años. Para ciertos bienes la alícuota es de ocho por ciento (8%), entre estos se encuentran: la importación y venta de animales destinados al matadero, ganado para la cría, la carne para consumo humano, la manteca y aceite comestible, alimentos concentrados para animales, honorarios por servicios a entes oficiales y el transporte aéreo de pasajeros dentro del país. Ahora se presentan dos ejemplos para ilustrar las alícuotas impositivas:

Un contribuyente compra equipo de computación para su establecimiento por Bs. 1.500.000,00, entonces tenemos:

| | | | |
|------------------------------------|----------|------------|---------------------|
| Base Imponible | = | Bs. | 1.500.000,00 |
| Alícuota Impositiva | = | | 15% |
| Impuesto al Valor Agregado | = | Bs. | 225.000,00 |
| Total a pagar por el equipo | = | Bs. | 1.725.000,00 |

Un contribuyente compra alimento para su ganado por Bs. 1.000.000,00, entonces tenemos:

| | | | |
|--------------------------------------|----------|------------|---------------------|
| Base Imponible | = | Bs. | 1.000.000,00 |
| Alícuota Impositiva | = | | 8% |
| Impuesto al Valor Agregado | = | Bs. | 80.000,00 |
| Total a pagar por el alimento | = | Bs. | 1.080.000,00 |

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 18 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | |

DETERMINACIÓN DE LOS DÉBITOS Y CRÉDITOS FISCALES

En primer lugar es necesario definir el débito y el crédito fiscal de la siguiente manera:

Débito fiscal: es el total de impuesto que el contribuyente ordinario ha recibido por sus ventas y/o prestación de servicios y cuyo monto debe entregar al Fisco cada mes, previa deducción del crédito fiscal.

Crédito fiscal: está representado por el total de impuesto que se genera por las compras de bienes y por los servicios que ha recibido de sus proveedores y cuyo monto podrá restar del débito fiscal.

El IVA que debe pagar el contribuyente es el que se obtiene por la diferencia entre el impuesto que grava las ventas (débito fiscal) y el impuesto pagado por las compras (crédito fiscal). Esto se puede apreciar mediante el siguiente ejemplo:

Un contribuyente ordinario durante el mes de Diciembre del año 2004 realizó ventas por Bs. 14.500.000,00 y realizó compras por Bs. 8.900.000,00. entonces tenemos que calcular tanto el débito como el crédito fiscal del período para determinar el impuesto que le corresponde pagar:

| | | |
|----------------|-----------------|-----------------------|
| Ventas | Alícuota | Débito Fiscal |
| 14.500.000,00 | 15% | 2.175.000,00 |
| Compras | | Crédito Fiscal |
| 8.900.000,00 | | 1.335.000,00 |

| | | |
|--------|--------------------|-------------------|
| | Débito Fiscal | 2.175.000,00 |
| Menos: | Crédito Fiscal | 1.335.000,00 |
| | IVA a Pagar | 840.000,00 |

| | | |
|------------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| (X) () | | |
| Pág. 19 | | |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | |

Es importante señalar además que en los casos en los cuales es crédito fiscal sea superior al débito fiscal el contribuyente podrá trasladar ese excedente de crédito fiscal para el mes siguiente, A continuación se presenta el siguiente caso para ilustrar esta situación:

Un contribuyente ha comprado juguetes durante el mes de octubre por Bs. 20.000.000,00, para venderlos en la temporada navideña, sin embargo durante el mes de octubre sus ventas fueron de Bs. 12.000.000,00, entonces tenemos:

| | | |
|----------------|-----------------|-----------------------|
| Ventas | Alícuota | Débito Fiscal |
| 12.000.000,00 | 15% | 1.800.000,00 |
| Compras | | Crédito Fiscal |
| 8.900.000,00 | | 3.000.000,00 |

Como se puede apreciar en este ejemplo el crédito fiscal es mayor al débito fiscal, entonces al realizar la compensación se tiene:

| | | |
|---|----------------|---------------------|
| | Débito Fiscal | 1.800.000,00 |
| Menos: | Crédito Fiscal | 3.000.000,00 |
| Excedente de Crédito Fiscal para compensar en el mes siguiente | | 1.200.000,00 |

PERÍODO DE IMPOSICIÓN: En el IVA éstos períodos son de un (1) mes calendario, lo que implica que cada año civil se debe determinar y pagar el impuesto doce (12) veces.

| | | |
|---------------------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO (X) ACTUALIZACIÓN () | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 20 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | |

DEFINICIÓN: Son las obligaciones que deben cumplir los sujetos pasivos, en atención a las disposiciones establecidas en las leyes, en la Ley del IVA se establecen los siguientes:

DECLARACIÓN Y PAGO

Los sujetos pasivos (contribuyentes, responsables y terceros) están obligados a presentar una declaración jurada por las operaciones gravadas y exentas cada mes, en la misma se deben reflejar los débitos y créditos fiscales.

La determinación y pago del IVA se debe efectuar en el formulario destinado para tal fin (Forma 30), o en los medios y sistemas autorizados por el Ministerio de Finanzas y presentarse dentro de los quince (15) días continuos siguientes al período de imposición, (es decir, del mes siguiente) ante las instituciones bancarias que tengan convenio con la Administración Tributaria.

Los contribuyentes que tengan más de un establecimiento en las cuales realicen sus operaciones tienen que presentar una sola declaración en la jurisdicción de la casa matriz o principal del contribuyente.

La declaración siempre se debe presentar aún en los casos en que no haya lugar a pago del impuesto, bien sea porque no se haya generado débito (es decir ventas gravadas) o bien sea porque el crédito fiscal sea superior al débito (este caso se explicó anteriormente).

| | | |
|---|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO <input checked="" type="checkbox"/> | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| ACTUALIZACIÓN <input type="checkbox"/> | | |
| | | Pág. 21 |

| | | |
|--|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | | |

EMISIÓN DE DOCUMENTOS: El IVA es un impuesto particularmente documental, en virtud de que las facturas y documentos equivalentes respaldan el cobro del impuesto, es decir, son los instrumentos que permiten soportar los créditos y débitos fiscales que se generan, las mismas representan un mecanismo de control fiscal que permite el cruce de información entre los diferentes sujetos pasivos de este impuesto y deben ser emitidas de conformidad con la Resolución 320.

La emisión de facturas es obligatoria para los contribuyentes ordinarios del IVA, es decir que tanto los comerciantes como los profesionales y demás prestadores de servicios deben emitir una factura o documento equivalente cada vez que realicen una venta o presten un servicio.

Esta factura o documento equivalente debe contener separadamente el monto del impuesto indicado en la misma, es decir desglosando el precio de la operación y el monto del impuesto. Asimismo debe contener el porcentaje del impuesto que se está aplicando, es decir la alícuota impositiva.

Las facturas deben emitirse por duplicado, entregando la original al comprador o receptor de servicio, ya que este original es el que da derecho al crédito fiscal y el duplicado quedará en poder del vendedor del bien o el prestador de servicios, expresando claramente en el duplicado que este “no da derecho a crédito fiscal”, por ser aplicable una sola vez por el adquirente.

La Administración Tributaria a solicitud de los contribuyentes puede autorizar la emisión de documentos equivalentes a las facturas, en aquellos casos de ventas realizadas mediante la utilización de máquinas expendedoras y de los artículos que por su naturaleza haga engorrosa la facturación.

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| Pág. 22 | | |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | |

REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS PARA LA EMISIÓN DE DOCUMENTOS

Las facturas y demás documentos equivalentes deben cumplir los requisitos establecidos en la Resolución 320, los cuales se mencionan a continuación:

a) Contener la denominación de "Factura", "Documento equivalente de factura", "Nota de Débito", "Nota de Crédito", "Soporte" o "Comprobante", "Orden de Entrega" o "Guía de Despacho". Las órdenes de entrega o guías de despacho además deberán llevar la frase "Copia habilitada para amparar el traslado de bienes", según sea el caso.

b) Numeración consecutiva y única de la factura o documento de que se trate. Si el contribuyente desarrolla actividades en más de un establecimiento o sucursal, debe emitir las facturas con numeración consecutiva única, por cada establecimiento.

c) Número de Control consecutivo y único por cada documento impreso, que se inicie con la frase "N° de Control ...". Este número no estará relacionado con el número de facturación, salvo que así lo disponga el contribuyente. Asimismo, si el contribuyente desarrolla actividades en más de un establecimiento o sucursal, deberán emitir facturas o documentos equivalentes, con numeración consecutiva única, por cada establecimiento. Cuando el contribuyente solicite la impresión de documentos en original y copias, tanto el original como sus respectivas copias, deberán contener el mismo número de control.

Asimismo, el orden de los documentos deberá comenzar con el Número de Control 01. El usuario de los documentos podrá volver a repetir la numeración por cada uno de ellos, en los casos que ésta supere los ocho (8) dígitos.

| | | |
|--|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN (X) () | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| Pág. 23 | | |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | |

REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS PARA LA EMISIÓN DE DOCUMENTOS

d) Total de los Números de Control asignados, expresado de la siguiente manera "desde el N° ... hasta el N° ...";

e) Las facturas y los otros documentos deberán emitirse por duplicado, salvo las órdenes de entrega o guías de despacho que se emitirán por triplicado. En todo caso, las copias deberán señalar expresamente "sin derecho a crédito fiscal".

f) Nombre completo y domicilio fiscal del vendedor o prestador del servicio, en caso de que se trate de una persona natural.

g) Denominación o razón social del emisor y su domicilio fiscal en caso de que se trate de una persona jurídica o comunidad, sociedad de hecho o irregular, consorcio u otro ente jurídico o económico, público o privado.

h) Número de inscripción del emisor en el Registro de Información Fiscal (RIF) y Número de Identificación Tributaria (NIT), en caso de poseerlo.

i) Nombre o razón social del impresor de los documentos y su número de inscripción en el Registro de Información Fiscal (RIF), número y fecha de la Resolución de autorización otorgada y la Región a la cual pertenece;

j) Domicilio fiscal, número telefónico, si existiere, de la casa matriz y del establecimiento o sucursal, del emisor.

k) Fecha de emisión.

| | | |
|---------------------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO (X) ACTUALIZACIÓN () | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 24 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | |

REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS PARA LA EMISIÓN DE DOCUMENTOS

l) Nombre completo y domicilio fiscal del adquirente del bien o receptor del servicio, si se trata de una persona natural.

m) Denominación o razón social y domicilio fiscal del adquirente del bien o receptor del servicio, en los casos de que se trate de una persona jurídica, sociedad de hecho o irregular, comunidad y demás entes económicos o jurídicos, públicos o privados.

n) Número de inscripción del adquirente en el Registro de Información Fiscal (RIF) y Número de Identificación Tributaria, (NIT) en caso de poseerlo.

o) Indicación del número y fecha de la orden de entrega o guía de despacho, si ésta fue emitida con anterioridad.

p) Condición de la operación, sea ésta de contado o a crédito y su plazo. Si la operación es a crédito, precisar su monto, el plazo, la cantidad de cuotas, monto de cada una de ellas, tasa de interés, monto total de los intereses y en su caso, si se pactó actualización del saldo de precio o de la tasa de interés y el modo de actualización.

q) Descripción de la venta del bien o de la prestación del servicio con indicación de la cantidad, precio unitario, valor de la venta, o de la remuneración y de las respectivas alícuotas aplicables.

r) Indicación de los conceptos que se carguen o cobren en adición al precio o remuneración convenidos, para las operaciones gravadas.

| | | |
|----------------------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO (X) ACTUALIZACIÓN () | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 25 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | |

REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS PARA LA EMISIÓN DE DOCUMENTOS

- s) Especificación de las deducciones del precio o remuneración, bonificaciones y descuentos.
- t) Indicación del sub-total correspondiente al precio neto gravado.
- u) Indicación del valor total de la venta de los bienes o de la prestación del servicio o de la suma de ambos, si corresponde.
- v) Especificación en forma separada del precio o remuneración del monto del impuesto según la alícuota aplicable.
- w) La factura o documento equivalente, cuando sea emitido a un no contribuyente, deberá contener en forma manuscrita o impresa la frase "este documento no da derecho a crédito fiscal" o "sin derecho a crédito fiscal".
- x) Cuando el emisor del documento realice operaciones gravadas por cuenta de terceros, deberá indicar que se emite por cuenta de un tercero. Por otra parte, cuando actúe como agente de retención, el documento que se emita deberá expresar la frase: "El presente documento se emite en cumplimiento del artículo 11 del Decreto Ley de Impuesto al Valor Agregado".

Esta Resolución también establece que estos documentos deben ser impresos por las imprentas autorizadas por la Administración Tributaria, los datos de la imprenta se deben colocar al pie de la factura o documento equivalente, con la finalidad de dejar constancia de la misma así como la fecha de impresión.

| | | |
|----------------------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO (X) ACTUALIZACIÓN () | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 26 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | |

REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS PARA LA EMISIÓN DE DOCUMENTOS

- s) Especificación de las deducciones del precio o remuneración, bonificaciones y descuentos.
- t) Indicación del sub-total correspondiente al precio neto gravado.
- u) Indicación del valor total de la venta de los bienes o de la prestación del servicio o de la suma de ambos, si corresponde.
- v) Especificación en forma separada del precio o remuneración del monto del impuesto según la alícuota aplicable.
- w) La factura o documento equivalente, cuando sea emitido a un no contribuyente, deberá contener en forma manuscrita o impresa la frase "este documento no da derecho a crédito fiscal" o "sin derecho a crédito fiscal".
- x) Cuando el emisor del documento realice operaciones gravadas por cuenta de terceros, deberá indicar que se emite por cuenta de un tercero. Por otra parte, cuando actúe como agente de retención, el documento que se emita deberá expresar la frase: "El presente documento se emite en cumplimiento del artículo 11 del Decreto Ley de Impuesto al Valor Agregado".

Esta Resolución también establece que estos documentos deben ser impresos por las imprentas autorizadas por la Administración Tributaria, los datos de la imprenta se deben colocar al pie de la factura o documento equivalente, con la finalidad de dejar constancia de la misma así como la fecha de impresión. A continuación se presenta el modelo de documento con la información básica que debe contener desde la imprenta.

| | | |
|----------------------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO (X) ACTUALIZACIÓN () | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| Pág. 27 | | |

| | |
|---|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | |

**MODELO DE FACTURA CON LA INFORMACIÓN QUE DEBE CONTENER
DESDE LA IMPRENTA**

| | | | |
|---|---|--|--------------|
| ORIGINAL | | | |
| <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 5px; text-align: center;">Nombre o Razón Social del Vendedor o Prestador de Servicios Domicilio Fiscal y Teléfono</td> </tr> </table> | Nombre o Razón Social del Vendedor o Prestador de Servicios Domicilio Fiscal y Teléfono | R.I.F. N°: N.I.T. N°: FACTURA N°: N° DE CONTROL: FECHA: dd/mm/aa | |
| Nombre o Razón Social del Vendedor o Prestador de Servicios Domicilio Fiscal y Teléfono | | | |
| Nombre o Razón Social | | N° de R.I.F.: | |
| Domicilio fiscal: | | | |
| Teléfono: | Orden de Entrega/ Guía de despacho | Condiciones de Pago: Contado () Crédito () | |
| Cantidad | Descripción | Precio Unitario | TOTAL |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | SUB-TOTAL | |
| | | IVA _____ % | |
| | | TOTAL | |
| Nombre o Razón Social del Impresor: | | N° de R.I.F.o N.I.T.: | |
| Resolución N° del dd/mm/aa | | N° de Control desde hasta | |
| Fecha de elaboración: | | Región: | |
| SOLO EL ORIGINAL DA DERECHO A CRÉDITO FISCAL | | | |

| | | |
|-------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO (X) | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| ACTUALIZACIÓN () | | |
| Pág. 28 | | |

| | | |
|--|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | | |

EMISIÓN DE DOCUMENTOS MEDIANTE SISTEMAS AUTOMATIZADOS O COMPUTARIZADOS

Los documentos que sean emitidos por medios automatizados o computarizados tipo "forma libre", deberán contener los requisitos mencionados anteriormente, aún cuando los datos o campos para agregar dicha información no sea preimpresa desde la imprenta autorizada, sin embargo, los formatos de los documentos señalados. Cuando el contribuyente o responsable emita cinco mil (5.000) o más documentos mensuales, podrá obviar la generación física de las respectivas copias, siempre y cuando sean conservadas mediante sistemas computarizados, durante el lapso de prescripción, y puedan ser generados o reproducidos en la oportunidad de cualquier auditoría fiscal.

Cuando los medios computarizados o automatizados a que se refiere este artículo, se encuentren averiados o impedidos de generar los documentos respectivos, la emisión de los mismos se hará de conformidad con lo previsto en el artículo 13 de esta Resolución.

Los contribuyentes o responsables, que de acuerdo con las características específicas de los servicios que prestan, tales como electricidad, telecomunicaciones, gas doméstico, aseo urbano, suministro de agua residencial, entre otros, que emitan los documentos referidos en el artículo 1 de esta Resolución, y cumplan con los requisitos establecidos, pero que por el gran volumen de documentos y operaciones que realizan, la información relativa a dichos requisitos no pueda provenir impresa ni total ni parcialmente desde una imprenta autorizada, deberán obtener autorización de la Administración Tributaria con este fin, a través de la Gerencia Regional de Tributos Internos respectiva, para lo cual deberán presentar en original, los siguientes documentos :

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| Pág. 29 | | |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | |

EMISIÓN DE COMPROBANTES GENERADOS POR MÁQUINAS FISCALES

Al Hablar de este tipo de emisión de documentos es preciso aclarar los siguientes términos:

Las Máquinas Fiscales: puede ser una Máquina Registradora Fiscal, un Punto de Ventas Fiscal o una Impresora Fiscal, que cumpla con los requisitos o exigencias establecidos en la Resolución 320. Estos dispositivos son fiscales por contener una unidad de memoria fiscal.

El Punto de Venta: Es un dispositivo basado en tecnología de computadores personales utilizados para registrar las operaciones de ventas.

La Impresora Fiscal: Es una unidad que tiene los elementos propios de una máquina fiscal, con la excepción de no poseer un dispositivo integrado para la introducción de las operaciones de venta.

La Unidad de Memoria Fiscal: Dispositivo de almacenamiento de datos, cuya tecnología no permita la modificación ni la eliminación de los registros en ella contenidos, y mantenga los datos almacenados sin necesidad de alimentación eléctrica. Deberá tener capacidad para almacenar al menos 1.825 registros que contengan los datos generados por el reporte global diario.

El Reporte Global Diario o "Z": Reporte en el cual se refleja los totales de las operaciones del día que se encuentran almacenados en la memoria de trabajo de la máquina fiscal. Al emitirse este reporte los totales de las operaciones comerciales son registrados permanentemente en la Unidad de Memoria Fiscal, quedando la memoria de trabajo inicializada en cero.

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 30 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | |

EMISIÓN DE COMPROBANTES GENERADOS POR MÁQUINAS FISCALES

La Memoria de Trabajo: Unidad electrónica que permite el almacenamiento de las instrucciones de operación de la máquina y la acumulación de las operaciones comerciales.

El Número de Registro de la Máquina: Es un número de identificación de la máquina, el cual deberá ser único y estará conformado por 10 caracteres; los tres primeros, de izquierda a derecha, serán otorgados por la Administración Tributaria al momento de la autorización, y los restantes asignados por el importador o fabricante.

Logotipo Fiscal: Signo definido en una matriz de puntos que simboliza las siglas MH, el cual debe aparecer en los documentos fiscales.

Sello Fiscal: Es un troquel que se imprime en el dispositivo de seguridad, conformado por 3 caracteres asignados por la Administración Tributaria a las empresas autorizadas.

Dispositivo de Seguridad: Es un material que permite ser troquelado y restringe el acceso a los componentes internos de la máquina fiscal, que al ser removido o violentado deja evidencia del hecho.

Programa de Control: Es un conjunto de comandos empleados para realizar las operaciones de manejo de las máquinas fiscales.

Comando: Es una orden que se da para ejecutar una función.

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 31 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | |

EMISIÓN DE COMPROBANTES GENERADOS POR MÁQUINAS FISCALES

Etiqueta fiscal: Material que adhiere a las máquinas fiscales en la que el fabricante o importador de la máquina señala sus datos de identificación, la denominación comercial del modelo, el número de Registro de la máquina y la frase "Máquina Fiscal autorizada por el SENIAT". Esta etiqueta debe ser de un material que permita observar fácilmente que fue desprendida, en caso que ello ocurra

Los contribuyentes podrán emitir comprobantes mediante el uso de máquinas fiscales, siempre y cuando éstas cumplan con las formalidades y especificaciones previstas.

Las máquinas fiscales deberán cumplir con los siguientes requisitos:

1) Tener una Unidad de Memoria Fiscal que conserve en forma permanente los datos siguientes:

- a)** Número de Registro de Información Fiscal (RIF) del adquirente de la máquina fiscal;
- b)** Número de Registro de la máquina;
- c)** Logotipo Fiscal que forme las letras "MH";
- d)** Por cada cierre diario: valor total de las operaciones; impuesto determinado; fecha del cierre diario ; número, fecha y hora del último comprobante emitido; valor de las devoluciones.

| | | |
|------------------------|---|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 32 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | |

REGISTROS CONTABLES: Los contribuyentes tienen la obligación de llevar los libros, registros y archivos adicionales que sean necesarios y abrir cuentas especiales del caso para el cumplimiento de las obligaciones que se generan por el IVA .

Estas cuentas especiales tienen como finalidad registrar los impuestos o débitos fiscales generados y cargados en las operaciones, así como los consignados en las facturas recibidas de los proveedores para ser imputados como créditos fiscales.

La Ley establece que los contribuyentes deben registrar contablemente todas sus operaciones (tanto gravadas como exentas) de manera cronológica y sin atrasos.

Por su parte el Reglamento señala la obligación de llevar un libro de Compras y un Libro de Ventas, en los cuales se registrarán cronológicamente y sin retrasos las informaciones relativas a sus operaciones, documentadas mediante las facturas emitidas y recibidas, es decir mediante las facturas de ventas y compras. Estos libros de Compras y Ventas deben mantenerse permanentemente en el establecimiento del contribuyente.

Los libros de compras y ventas, las facturas y demás registros y comprobantes, así como los medios magnéticos, discos, cintas y similares u otros elementos que se hayan utilizados para efectuar los asientos y registros deben ser conservados por el contribuyente de manera ordenada mientras la obligación fiscal no este prescrita, es decir por seis (6) años.

| | | |
|------------------------|--|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | (X) () LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 33 |

| | |
|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | |

REGISTROS CONTABLES

LIBRO DE COMPRAS: Este libro debe contener la siguiente información:

a) Fecha y número de la factura, nota de débito o de crédito por la compra nacional o extranjera de bienes y recepción de servicios, y de la declaración de Aduanas, presentada con motivo de la importación de bienes o la recepción de servicios provenientes del exterior. Asimismo, deberán registrarse iguales datos de los comprobantes y documentos equivalentes correspondientes a la adquisición de bienes y servicios.

b) El nombre y apellido del vendedor o del prestador de servicio, en los casos en que sea una persona natural. La denominación o razón social del vendedor o del prestador de servicio, en los casos de personas jurídicas, sociedades de hecho o irregulares, comunidades, consorcios y demás entidades económicas o jurídicas, públicas o privadas.

c) Número de Inscripción en el Registro de Información Fiscal (R.I.F.) o Registro de Contribuyentes del Vendedor o de quien preste el servicio, cuando corresponda.

d) El valor total de las importaciones definitivas de bienes y recepción de servicios separando las gravadas, exentas o exoneradas, registrando además el monto del crédito fiscal en los casos de operaciones gravadas.

e) El valor total de las compras nacionales de bienes y recepción de servicios separando 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.

Destacando que en los casos de operaciones gravadas con distintas alícuotas, estas deben registrarse separadamente agrupándose por cada una de estas alícuotas. (VER ANEXO 1)

| | | |
|----------------------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO (X) ACTUALIZACIÓN () | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| | | Pág. 34 |

| | | |
|--|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | | |

REGISTROS CONTABLES

LIBRO DE VENTAS: Este libro debe contener la siguiente información:

- a) La fecha y el número de factura, comprobantes y otros documentos equivalentes, notas de débito o crédito y de la guía o declaración de exportación.
- b) 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.
- c) Número de Inscripción en el Registro de Información Fiscal (R.I.F.) o Registro de Contribuyentes del Comprador o receptor del servicio.
- d) El valor total de las ventas, o prestaciones de servicios separando las gravadas, exentas o exoneradas o no sujetas al impuesto, registrando además el monto del débito fiscal en los casos de operaciones gravadas. En los casos de operaciones gravadas con distintas alícuotas, estas deben registrarse separadamente agrupándose por cada una de estas alícuotas.
- e) El valor FOB del total de las operaciones de exportación. (VER ANEXO 2)

| | | |
|------------------------|-------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO ACTUALIZACIÓN | LIC. ORLANDO VALECILLOS | DICIEMBRE 2005 |
| (X) () | | |
| | | Pág. 35 |

| | | |
|--|--|--|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | | II PARTE ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IVA |
| DEBERES FORMALES | | |

REGISTROS CONTABLES

INFORMACIÓN RELACIONADA A OPERACIONES REALIZADAS CON “NO CONTRIBUYENTES”

En los casos de realizar operaciones con no contribuyentes, en el libro de ventas se deben registrar cronológicamente estas operaciones, indicando los siguientes datos:

- a) Fecha y número del primer comprobante emitido en cada día, por las ventas de bienes o la prestación de servicio, correspondiente al talonario utilizado.
- b) Número del último comprobante emitido en cada día, por las ventas de bienes o la prestación de servicios, correspondiente al talonario utilizado.
- c) Monto del total de las ventas de bienes o prestación de servicios gravados de cada día, por las cuales se han emitido comprobantes o documentos equivalentes.
- d) Monto del impuesto de las operaciones del numeral anterior.
- e) Monto de las ventas de bienes y prestación de servicios exentos, exonerados o no sujetas del día, por las cuales se han emitido comprobantes o documentos equivalentes.

Es importante señalar que los contribuyentes que realicen simultáneamente ventas y/o prestación de servicios a contribuyentes y no contribuyentes deben registrar estas operaciones en el libro de ventas en forma separada ambos tipos de operaciones, de acuerdo con las formalidades mencionadas en los puntos anteriores. (VER ANEXO 2)

| | | |
|---------------------------------|------------------------|----------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: | ELABORADO POR: | FECHA: |
| NUEVO (X) ACTUALIZACIÓN () | LIC. ORLANDO VALECILOS | DICIEMBRE 2005 |
| Pág. 36 | | |

| | | | | | | |
|---|---|--|--|-----------------------------|--|--|
| | MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | | | | | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | | | | III PARTE ANEXOS | | |
| ANEXO 1 | | | | | | |

REGISTROS CONTABLES

MODELO DEL LIBRO DE COMPRAS

| LIBRO CONTROL DE COMPRAS | | COMPRAS CORRESPONDIENTES AL MES DE | | | | | | | | | | DEL AÑO | | |
|------------------------------|---------------|------------------------------------|-------------------------------------|--------------|---------------------|-----------------|----------------------------|---|----------|---------------------|---|----------|---------------|--|
| IDENTIFICACIÓN DE LA FACTURA | | | | | Compras Incluye IVA | Compras Exentas | Compras con Crédito Fiscal | | | | | | Total Compras | |
| Fecha | N° De Factura | N° De Control | Nombre o Razón Social del Comprador | N° De R.I.F. | | | A Contribuyentes | | | A No Contribuyentes | | | | |
| | | | | | | | Base | % | Impuesto | Base | % | Impuesto | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |

| | | | | | |
|-------------------|-------|-------------------------|--|----------------|--|
| APROBACIÓN | | | | | |
| VERSION: | | ELABORADO POR: | | FECHA: | |
| NUEVO | (X) | LIC. ORLANDO VALECILLOS | | DICIEMBRE 2005 | |
| ACTUALIZACIÓN | () | | | | |
| Pág. 37 | | | | | |

| | |
|---|-----------------------------|
| MANUAL DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
| DENOMINACIÓN: MANUAL INFORMATIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS DEL IVA.-SECTOR COMERCIAL | III PARTE ANEXOS |
| ANEXO 2 | |

REGISTROS CONTABLES

MODELO DEL LIBRO DE VENTAS

| LIBRO CONTROL DE VENTAS | | | VENTAS CORRESPONDIENTES AL MES DE | | | | | | DEL AÑO | | | | |
|------------------------------|---------------|---------------|------------------------------------|--------------|--------------------|----------------|--------------------------|---|----------|---------------------|---|----------|--------------|
| IDENTIFICACIÓN DE LA FACTURA | | | | | Ventas Incluye IVA | Ventas Exentas | Ventas con Débito Fiscal | | | | | | Total Ventas |
| Fecha | N° De Factura | N° De Control | Nombre o Razón Social del Vendedor | N° De R.I.F. | | | A Contribuyentes | | | A No Contribuyentes | | | |
| | | | | | | | Base | % | Impuesto | Base | % | Impuesto | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |

| | | |
|---|--|---------------------------------|
| APROBACIÓN | | |
| VERSIÓN: NUEVO (X) ACTUALIZACIÓN () | ELABORADO POR: LIC. ORLANDO VALECILLOS | FECHA: DICIEMBRE 2005 |
| Pág. 38 | | |

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arias, F. (1999). **El Proyecto de Investigación. Guía para su elaboración.** 3ra Edición, Editorial Episteme. Caracas.

Asociación de Venezolana de Derecho Tributario (2002). **Posición de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario respecto de la tributación como herramienta de la política fiscal del gobierno nacional.** Revista de derecho tributario N° 95. Caracas.

Acedo G. (2002), **La Evasión Fiscal en Venezuela. Su posible y necesaria derrota.** Revista de derecho tributario N° 96. Caracas.

Bustamante X. (2003), **Programa de Cultura Tributaria Aplicable a los Contribuyentes del IVA una propuesta en el Marco del Municipio Tovar – Estado Mérida.** Trabajo Especial de Grado Universidad de los Andes.

Catacora F. (1996), **Sistemas y Procedimientos Contables.** McGrawHill Venezuela.

Código Orgánico Tributario. Gaceta oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela 37.305, octubre 17, 2001.

Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela (1999). Gaceta Oficial 5.453 Extraordinaria, Marzo 24, 2000.

Delgado M. (2001). **Análisis de las sanciones por incumplimiento de deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado.** Trabajo especial de grado para optar al grado de Especialista en Ciencias Contables Mención Tributos. ULA – Mérida – Venezuela.

Franklin E. (1998), **Organización de Empresas. Análisis diseño y estructura.** México D.F.

Fernández M. (1997), **Efectos perjudiciales que se derivan del incumplimiento de los deberes relativos al pago del tributo.** Barquisimeto Estado Lara. Trabajo Especial de Grado no publicado de la Universidad Bicentenario de Aragua.

Fuente (2001), **Impuesto al Valor Agregado.** Guía práctica.

Hernández C. (2003), **El Impuesto al Valor Agregado.** Revista de derecho Tributario N° 100.

González R. (1992), **Impuesto al Valor Agregado IVA.** Caracas Venezuela.

Hurtado de Barrera, Jacqueline. (1998). Metodología de la Investigación Holística. SYPAL. Segunda edición. Caracas. Venezuela.

Kiami L. (1997), **Evaluación del Impacto de la aplicación del ICSVM en el sector comercial del calzado en el casco central de la ciudad de Maracay Estado Aragua.** Trabajo Especial de Grado no publicado de la Universidad Bicentenario de Aragua.

Ley del Impuesto al Valor Agregado (1993). Gaceta Oficial de Venezuela, 35.304, Septiembre 24, 1993.

Ley del Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor (1994).

Gaceta Oficial de Venezuela, 4.727, Extraordinaria Mayo 25, 1994.

Ley del Impuesto al Valor Agregado (1999). Gaceta Oficial de la República

de Venezuela, 5.341, Extraordinaria Mayo 05, 1993.

Ley del Impuesto al Valor Agregado (2002). Gaceta Oficial de la República

Bolivariana de Venezuela, 5.601, Extraordinaria Agosto 26, 2002.

Ley del Impuesto al Valor Agregado (2005). Gaceta Oficial de la República

Bolivariana de Venezuela, 38.263, septiembre 01, 2005.

Lovera N.(1997), **Diagnostico de la aplicación de la Ley que establece el**

ICSVM en el sector comercio Centro Comercial Maracay Plaza,

Municipio Girardot del Estado Aragua. Trabajo Especial de Grado no

publicado. Del la Universidad Bicentenario de Aragua.

Münich, L. y Ángeles, E. (1998). **Métodos y técnicas de investigación.**

Editorial Trillar, S.A.. México

Montero J. (2000), **IVA. Análisis del Impuesto al Valor Agregado.** Vadell

hermanos editores. Caracas.

Morles, V. (1994). **Planeamiento y análisis de la investigación.** 3ra

Edición. Caracas. Autor.

Moya E. (2000), **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario.**

Mobil Libros Caracas.

Moya E. (2003), **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 3era. Mobil Libros Caracas.

Quintana, E. (2002). **El IVA en Venezuela**. Centro de Estudios Fiscales SENIAT. Caracas.

Ramírez, T. (1999). **Cómo hacer un proyecto de investigación**. 1ra Edición. Editorial Panapo. Caracas.

Resolución 320. Disposiciones relacionadas con la impresión y emisión de facturas y otros documentos, Diciembre 28, 1999.

Tamayo, M (2000) **El proceso de la Investigación Científica**. México: Grupo Noriega, segunda edición

UNA. (1995), **Técnica de documentos e investigación II**. 6ta. Edición Caracas.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL). (1998). **Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales**. Caracas

Villegas, H. (1980) **Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario**. Buenos Aires, Argentina; Editorial De Palma.