

que el mantener excedentes de créditos fiscales y retenciones de Impuesto al Valor Agregado por compensar, limita las inversiones a corto y mediano plazo, y el cumplimiento oportuno de las obligaciones y gastos normales de la actividad económica; por lo tanto, dicho estudio permitirá desarrollar lo relativo a los efectos financieros de la retención.

Carrero (2006). “Efectos Financieros, Jurídicos y Administrativos de la aplicación del régimen de retenciones de I.V.A., sobre los contribuyentes especiales. Caso de Estudio: Empresa C.Q.”. Consiste en una investigación de campo y concluye en el mismo que la retención del I.V.A., tiene efectos estructurales y financieros en el capital de trabajo, al producir un flujo de caja constante hacia el fisco, ajeno a la naturaleza propia del impuesto, anticipando el contribuyente cantidades muy superiores a la de su cuota tributaria mensual, afectando así su capacidad económica. Tiene carácter confiscatorio, su aplicación origina una sobre carga fiscal para el contribuyente, pues éste asume un pago en exceso si se compara la cuota tributaria determinada al cierre de cada período versus el anticipo soportado con ocasión de la retención realizada por el agente de retención, confirmando el hecho de que la cuantía del % de retención es excesiva y el procedimiento de recuperación es tardío.

Bohórquez (2003). “Efectos Financieros y Administrativos causados por las retenciones del I.V.A. en los contribuyentes especiales”. Es un estudio de diseño exploratorio descriptivo, basado en una investigación de campo, y concluye lo siguiente: la providencia administrativa N° SNAT/2002/1.455 de fecha 29/11/2.002, que designa a los contribuyentes especiales, como agentes de retención del I.V.A. vulnera el principio constitucional de la capacidad contributiva, ya que las retenciones representan un peso financiero por los gastos ocasionados y por el impacto en el flujo de caja. Otro de los aspectos expuestos en el trabajo de investigación, es la situación que se puede presentar si el agente de retención no emite el comprobante de retención dentro del mes de imposición al que corresponde la venta del bien o servicio, lo que significa que no podrá ser registrado ni compensado

con la cuota tributaria determinada en el período. En general el estudio contribuirá a la detección de efectos administrativos y financieros con ocasión de la retención, a la vez que permite evaluar el apego a los principios constitucionales.

Martínez (citado en Carrero Gusmary, 2006). “Estudio de la planificación y control como herramienta creada por los contribuyentes especiales, en el papel de agente de retención del I.V.A., y su efecto en el estado de flujo del efectivo”. Consiste en un estudio analítico basado en una investigación de campo descriptiva, sobre el comportamiento de los contribuyentes ante la retención del I.V.A. y el efecto que la misma origina al estado financiero del flujo de efectivo. De acuerdo con los resultados arrojados en el estudio, los contribuyentes especiales en calidad de agentes de retención, se verán afectados desde el punto de vista organizacional, ya que al aumentar sus deberes formales, tendrán la necesidad de contratar personal calificado, que requerirá de una supervisión continua, en el cumplimiento de todos los procedimientos establecidos en la respectiva providencia; configurándose tal estudio en un apoyo para la consecución del objetivo vinculado con los efectos administrativos derivados de la retención.

Aspectos Teóricos Tributarios

Dado que la observación, descripción y explicación de la realidad que se investiga se sustenta en el conocimiento científico es indispensable desarrollar, los diferentes conceptos teóricos presentes en la misma, que de manera lógica y sistemática proporcionarán una explicación de las causas del problema de investigación; conceptos éstos que se presentan seguidamente.

Los Tributos y Su Clasificación

Moya (2003), “los tributos son 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”.

El Estado moderno se ha venido perfeccionando, debiendo asumir cada vez nuevas y más relevantes responsabilidades con el objeto de cumplir cabalmente los fines que le son propios; especialmente el satisfacer las necesidades crecientes de los pueblos a quienes representan y de donde nacen. En virtud de lo anterior, el Estado actual, ha incrementado las fuentes de recursos apropiados para cumplir los fines propuestos; resultando imprescindible una eficiente administración de los mismos. Fonrouge (citado en Moya Edgar, 2.003), clasifica a los ingresos públicos en:

1. Recursos del Estado.

1.1. Provenientes de bienes y actividades económicas del Estado.

1.2. Producido de bienes del dominio público, empresas y servicios públicos, industriales y comerciantes.

2. Proveniente del Ejercicio de Poderes inherentes a la soberanía o al poder de imperio del Estado sobre los particulares, originándose relaciones jurídicas de derecho público. Entre estas relaciones jurídicas tenemos: tributos, impuestos, tasas y contribuciones.

En el mismo orden de ideas Moya (2003) considera que “los impuestos son el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo éstos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”

En lo que respecta a las tasas expone: “son el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente.”

Por su parte Villegas (1980), considera que “las contribuciones especiales son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o de gastos públicos de especiales actividades del Estado.”

Sistema Tributario

La República Bolivariana de Venezuela desde hace algunos años ha aumentado de una forma considerable su carga impositiva para hacer frente al gasto público. Un sistema tributario está formado por el conjunto de tributos que estén vigentes en una determinada nación y en una época establecida. No hay un sistema tributario igual a otro, porque cada nación adopta diferentes impuestos según la producción, forma política y necesidades.

Acerca del sistema tributario como instrumento para la consecución de una distribución del gasto total sobre la economía en general, Jarach (1985), expone lo siguiente:

Constituye una empresa titánica, pero tal vez posible por lo menos por etapas. Pero ello implica una continuidad en el gobierno no sólo de un partido político o de una corriente de doctrina política, económica y social, sino también de un equipo de técnicos legislativos en materia económica y financiera. Desde otro punto de vista, no se debe olvidar que todo ordenamiento tributario se ha ido formando en devenir histórico, que no es necesariamente irracional, en efecto, el desarrollo del Estado moderno ha impuesto para ese ente la búsqueda de mayores, aunque no siempre novedosos recursos, destinados a cubrir los gastos para las diferentes funciones asumidas. Los mayores gastos exigen mayores recursos, a menudo de nuevas fuentes para no recargar las fuentes de ingresos ya explotadas.

Las modificaciones en el sistema tributario son efectuadas en virtud de la potestad tributaria, que según Villegas (1980), es una facultad que se le confiere al Estado para crear tributos y exigir el pago a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial, sin embargo tal potestad se encuentra limitada por los principios jurídicos tributarios, los cuales se encuentran consagrados en los preceptos constitucionales.

Principios Jurídicos Tributarios

A continuación se describen los principios jurídicos tributarios. Fraga (2006):

Principio de la Legalidad. Es un principio básico del Estado de Derecho, que tiene su origen primigenio en el principio de la legalidad general, el principio de la legalidad tributaria tiene dos vertientes claramente diferenciadas. De un lado está el principio de la legalidad propiamente dicho que implica el sometimiento de las Administraciones tributarias a la Ley en su sentido más amplio.

La otra vertiente del principio de la legalidad implica que sólo el legislador puede crear el tributo y todos los elementos estructurales de éste, sin poder delegar esa tarea en otros órganos del Poder Público.

Principio de Generalidad. Lo que predica la generalidad es que nadie puede excusarse del cumplimiento de sus obligaciones tributarias al amparo de privilegios que no se originan en el dato de la capacidad contributiva, sino en ventajas injustificadas que atentan contra el principio de igualdad, pues en virtud de este último todo aquel que tiene la posibilidad de contribuir debe hacerlo, para que la carga de los gastos públicos pueda distribuirse equitativamente entre todos los que pueden soportarla.

Principio de la Capacidad Contributiva. Es el fundamento mismo del sistema tributario, no sólo debe ser satisfecho por un tributo en particular, sino por toda la

organización legal, administrativa y técnica que el Estado crea y estructura con la finalidad de ejercer de una manera eficaz el poder tributario que le corresponde.

Desde la perspectiva de los sujetos pasivos de la imposición, el principio supone que si bien todos tenemos el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, esas cargas públicas deben ser distribuidas de una manera justa entre todos y esa manera justa es atendiendo a la capacidad económica de cada quien.

Principio de No Confiscatoriedad. La confiscación puede ser concebida como uno de los medios más graves a través de los cuales el Estado limita el derecho de propiedad, pues, como es sabido, en nuestro ordenamiento jurídico el derecho de propiedad no es absoluto; antes por el contrario, enfrenta varios límites establecidos en el propio texto constitucional. Estos límites son la consecuencia lógica de un sistema que reconoce la propiedad privada y todos los derechos y garantías, directos e indirectos, que derivan de la misma, pero a la vez le atribuye a la propiedad una función social, pues la Nación venezolana se ha constituido en un Estado democrático y social de Derecho y Justicia.

Principio de Justicia Tributaria. La justicia es dar a cada quien lo que se merece. Trasladando ese concepto al Derecho Tributario tenemos que la justicia significa que cada quien debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, según sus posibilidades. El mismo persigue que haya una justa proporcionalidad entre el antecedente y el consecuente de las endonormas tributarias. En materia tributaria la endonorma se construye con un antecedente que es el hecho imponible y un consecuente que es la obligación tributaria.

Principio de la Recaudación Eficiente. Para lograr un sistema eficiente de recaudación, es necesario, en primer lugar, potenciar la determinación tributaria sobre base cierta, permitiendo la participación activa del sujeto pasivo de la obligación tributaria en el procedimiento administrativo correspondiente, ofreciéndole todas las

facilidades y garantías necesarias que lo estimulen a evitar conflictos ulteriores, sobre la cuantía de la cuota tributaria liquidada, que retardarán innecesariamente la recaudación. El estímulo de una innecesaria conflictividad entre el contribuyente y la Administración Tributaria, es la acción exactamente opuesta a una recaudación tributaria que emplea el mínimo de esfuerzos y recursos humanos y económicos para alcanzar las metas fiscales previstas.

Evolución Histórica del Impuesto al Valor Agregado.

Los impuestos indirectos comenzaron a conocerse y expandirse en la Primera Guerra Mundial, bajo la denominación de impuesto a las ventas. Primero se estableció en Alemania y luego pasó a Francia para extenderse por otros Países Europeos. Este tipo de impuesto ha sido adoptado por Francia, desde 1955; Dinamarca desde 1967; Alemania 1968; Suecia y Holanda desde 1969; Portugal, Nueva Zelandia y España desde 1986, etc. Moya (2003).

A continuación se describe en forma sucinta la evolución normativa del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, haciendo especial énfasis en las disposiciones vinculadas con la materia de retenciones, por constituir el objeto de estudio, (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria [SENIAT], 2.005):

La Ley de Impuesto al Valor Agregado (L.I.V.A.), se incorpora al sistema tributario, en el año 1.993, aplicándose una alícuota general del 10% a todas las operaciones, 0% para las exportaciones y 15% a las operaciones de ciertos bienes y servicios suntuarios.

En el año 1.994, entra en vigencia la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor (L.I.C.S.V.M.), que deroga la ley anterior, con algunas diferencias substanciales como: incorporación de una base de exención de doce mil unidades

tributarias (12.000 U.T.) y la no discriminación del tributo en aquellas facturas emitidas a personas que no fuesen contribuyentes ordinarios.

En 1.999, es derogada la L.I.C.S.V.M. y nuevamente se establece la L.I.V.A., con una alícuota general del 15,5%; para todas las operaciones salvo las importaciones, venta de bienes y prestación de servicios en el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta que correspondía al 8% y la alícuota del 0% para las exportaciones; manteniéndose actualmente el tributo bajo esta denominación.

Posteriormente tienen lugar una serie de reformas que se mencionan a continuación: En el año 2.000, se reduce la alícuota impositiva general a 14,5%, se elimina la alícuota del 8% y se mantiene la del 0% para las exportaciones. En el año 2002 se originan cambios trascendentales al sistema tributario en materia de Impuesto al Valor Agregado, entre los aspectos más destacados se tiene: (a) Supresión del monto mínimo a tributar, (b) Racionalización del sistema de beneficios fiscales, (c) incremento de la alícuota general existente, (d) Incorporación de una alícuota adicional para el consumo suntuario, (d) Inclusión de una nueva categoría de contribuyentes, (e) Mejoramiento de los mecanismo de administración y control, (g) Nuevamente se incorpora una alícuota reducida, (h) Se faculta a la Administración Tributaria para designar como responsables del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención, a los compradores o adquirientes de determinados bienes muebles y los receptores de ciertos servicios, igualmente podrá designar como responsables del pago del impuesto en calidad de agentes de percepción, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas. Después de dos (02) años de la aplicación de la anterior ley, el 1 de septiembre de 2.004, entra en vigencia una nueva reforma que modifica substancialmente el artículo 11 de la L.I.V.A. y que se ha mantenido vigente hasta la actualidad.

De conformidad con el referido artículo, la Administración Tributaria tiene la potestad de designar como responsables del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, pudiendo designar igualmente como agentes de percepción a las oficinas aduaneras.

Adicionalmente establece que los contribuyentes ordinarios podrán recuperar ante la Administración Tributaria, los excedentes de retenciones acumulados, en los términos y condiciones que establezca la respectiva Providencia. Tal compensación deberá proceder contra cualquier tributo nacional, incluso contra la cuota tributaria determinada conforme a lo establecido en la L.I.V.A.

Del año 2005 al 2007, se han producido nuevas reformas, donde el aspecto más recurrente es la reducción de la alícuota general impositiva, sin que se hayan producido nuevas modificaciones en materia de agentes de retención desde el punto de vista legal.

Características del Impuesto al Valor Agregado

Según Moya (2.003), el impuesto al valor agregado o al valor añadido (IVA), 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 las actividades definidas por la ley como hechos imponible.

El mismo autor expone las siguientes características:

1. Establecido en una ley. Llamado igualmente principio de reserva legal, y es que todo tributo tiene que estar establecido en una ley.

2. Es un impuesto indirecto, ya que grava los consumos que son manifestaciones mediatas de riquezas o exteriorización de la capacidad contributiva.
3. Es un instrumento real, ya que no toma en atención las condiciones subjetivas del contribuyente, tales como sexo, nacionalidad, domicilio, etc.
4. Se puede decir que es un impuesto a la circulación, ya que grava los movimientos de riqueza que se ponen de manifiesto con el movimiento económico de los bienes.
5. No es un impuesto acumulativo o piramidal.
6. No incurre en una doble tributación con el gravamen del impuesto.
7. El impuesto es soportado o trasladado al consumidor final.

Retención

La retención en la fuente se considera como un pago anticipado del impuesto, en virtud de que el sujeto retenido, aún no ha determinado si al final del período de imposición tendrá la obligación de pagar el respectivo impuesto y está obligado a permitirle al agente de retención que extraiga una porción de la cantidad que deba pagarle, para posteriormente ser enterada al fisco, por lo cual este último queda liberado de la obligación impositiva. A su vez, el pagador asume el carácter de responsable del pago por el monto retenido. Fraga (2002).

El mismo autor establece tres consideraciones: (a) la retención del impuesto es una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria que se causará por concepto del impuesto al finalizar el período de imposición. (b) es un anticipo de impuesto definitivo, ya que los pagos que deba hacerse a título de retención, se consideran como anticipos a cuenta del impuesto que resulte de la declaración. (c) consiste en un sistema de recaudación, ya que garantiza liquidez para el Fisco receptor.

Agente de Retención.

Un Agente de Retención es, por definición, un sujeto pasivo de la relación jurídico – tributaria, a quien se considera responsable del pago de un tributo que corresponde a un contribuyente, en quien se ha configurado un hecho imponible determinado..., la ley permite a la Administración Tributaria usar el mecanismo de la designación de Agentes de Retención, como sujetos pasivos responsables del pago del tributo de un tercero (contribuyente), para facilitar o controlar su función recaudadora de impuestos. (Asociación Venezolana de Derecho Tributario [AVDT], 2.004).

Agentes y Sujetos de Retención del I.V.A.

En materia de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, partiendo de la potestad que la Ley de Impuesto al Valor Agregado le otorga a la Administración Tributaria, fueron emitidas las Providencias Administrativas SNAT/2002/1454 y SNAT/2002/1455, que actualmente están identificadas como: SNAT/2005/0056-A y SNAT/2005/0056.

En el caso de la Providencia N° 0056-A, se designan como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, los entes públicos nacionales, estatales y municipales por las adquisiciones de bienes o las recepciones de servicios de contribuyentes ordinarios, y en la Providencia N° 056 a los contribuyentes especiales que realicen igualmente compras o recepciones de servicios de contribuyentes ordinarios, incluyendo igualmente como agentes de retención a los adquirientes de metales y piedras preciosas.

Consortios

Los Consortios se constituyen mediante contrato entre dos o más personas, físicas o jurídicas, por el cual se vincularán temporalmente para la realización de una obra, la prestación de determinados servicios o el suministro de ciertos bienes.

El consorcio no estará destinado a obtener y distribuir ganancias entre los partícipes sino a regular las actividades de cada uno de ellos. No tendrá personalidad jurídica. Cada integrante deberá desarrollar la actividad en las condiciones que se prevean, respondiendo personalmente frente al tercero por las obligaciones que contraiga en relación con la parte de la obra, servicios o suministros a su cargo, sin solidaridad, salvo pacto en contrario. Cabanellas (2000).

Bases Legales de la Investigación

A continuación se presentan las disposiciones previstas en la normativa que sustenta el presente trabajo de investigación desde el punto de vista legal, atendiendo al orden jerárquico correspondiente, por lo que se inicia con la Constitución Bolivariana de la República de Venezuela, posteriormente el Código Orgánico Tributario, la Ley de Impuesto al Valor Agregado, el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y por último las Providencias N° SNAT/2005/0056 y SNAT/2005/0056-A.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

En el Capítulo I del Título VI se establece el régimen socioeconómico y la función del Estado en la economía, la Sección Segunda del Capítulo II hace referencia al sistema tributario. A continuación se presentan los principios constitucionales sobre los cuales se erige el sistema tributario venezolano.

Artículo 308. El Estado protegerá y promoverá la pequeña y mediana industria, las cooperativas, las cajas de ahorro, así como también la empresa familiar, la microempresa y cualquier otra forma de asociación comunitaria para el trabajo, el ahorro y el consumo, bajo régimen de propiedad colectiva, con el fin de fortalecer el desarrollo económico del país, sustentándolo en la iniciativa

popular. Se asegurará la capacitación, la asistencia técnica y el financiamiento oportuno.

El artículo 308 está relacionado con un conjunto de principios que difunde el mismo Estado para promover la pequeña y mediana empresa actuando como regulador de la economía y orientador de políticas macroeconómicas y sectoriales para promover el crecimiento y bienestar de la actividad económica del país.

Artículo 133. Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

Todo proceso de aplicación de los tributos tiene su origen en el deber, Fraga (2006) expone que esta norma tiene trascendentales consecuencias para el Derecho Constitucional Tributario y de ella puede extraerse:

- Que el deber de contribuir es un deber jurídico y social de colaborar con un fin de orden colectivo.
- Que ese deber se refiere al sostenimiento de los gastos públicos, cuyo propósito es la satisfacción de necesidades colectivas de diversa índole.
- Que es un deber que abarca de manera genérica a toda persona que de una manera u otra sea sujeto pasivo del ordenamiento jurídico venezolano.
- Que es un deber de contenido patrimonial, pues no se trata de una colaboración ejecutada mediante prestaciones de hacer, sino que se materializa a través del pago de tributos,...
- Que tiene su origen en el pacto constitucional pero que se va a concretar, única y exclusivamente, a través de lo que disponga la ley.
- Que otorga al Poder Público la facultad de crear una fuente de ingresos públicos mediante la promulgación de leyes tributarias.

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

1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona;
2. La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables;

protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan;

3. Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana; salvo las fórmulas diplomáticas; y

4. No se reconocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias.

El artículo antes mencionado, confirma que todas las personas son iguales ante la ley, por lo tanto tienen el deber de contribuir con el gasto público, sin importar las características que las distinga una de otra.

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

El artículo 316 establece que las personas contribuirán con el Estado de acuerdo a la capacidad contributiva con el objetivo de no violar el principio de progresividad.

Artículo 317. No podrán cobrarse impuestos, tasas y contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena. Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta (60) días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

En el artículo 317 se hace referencia a que no se podrá cobrar ningún tributo que no esté establecido en la ley, es decir que tengan un carácter sublegal, significando

esto que toda reforma que este directamente relacionada con el cobro de cualquier tributo deberá establecerse a través de una reforma de ley.

Reforma del Código Orgánico Tributario (C.O.T.)

La función principal del Código Orgánico Tributario es unificar las reglas fundamentales para todo tipo de tributo, el vigente fue promulgado en Octubre de 2001, cuyas principales modificaciones con respecto al código anterior fue el énfasis en las facultades del Fisco en materia de fiscalización, sanción y recaudación. Seguidamente se hace referencia a los artículos relacionados con la problemática en estudio:

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

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

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

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

El artículo 1 establece el campo de aplicación del Código Orgánico Tributario, pues es una ley orgánica que se halla por encima de las leyes especiales y decretos tributarios, por lo tanto cualquier disposición de ley o decreto que contradiga lo dispuesto en el código es nula.

Artículo 13. 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.

El artículo 13 hace referencia a la obligación jurídico tributaria, entre el sujeto activo que constituye el Estado y el sujeto pasivo representado como contribuyente y/o como responsable, vinculados por la ocurrencia del hecho imponible.

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

Artículo 26. “El responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él.”

La responsabilidad a la que hace referencia el artículo 25 y 26 del Código Orgánico Tributario, consiste en el traslado de una obligación que es del acreedor del tributo (fisco) hacia un intermediario (agente de retención), que se encargará de retener impuesto previsto a un tercero (contribuyente) y enterarlo al fisco a nombre de éste.

Artículo 27. Son responsables directos, en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Los agentes de retención o de percepción, que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos.

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

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

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

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

Entre las consecuencias derivadas de la responsabilidad del agente de retención, Fraga (2002) expone que éstas pueden ser:

1. Responsable solidario por deuda ajena; una vez materializado el presupuesto de hecho, se origina para el agente de retención, la obligación de efectuar la retención correspondiente y enterarla en los lapsos establecidos por la norma; en el caso de no efectuar la retención, el agente se hace responsable solidario con el contribuyente por la obligación tributaria pendiente de pago, sin perjuicio de la imposición de sanciones establecidas, por incumplimiento. En el mismo orden de ideas, si el agente de retención retuvo el impuesto sin norma jurídica que lo autorizará, tendrá que responder al contribuyente por la retención indebida, considerada como una responsabilidad directa del agente para el contribuyente; mientras que si el agente retuvo y enteró, deberá solicitar a la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente.

2. Responsable directo por deuda propia, se considera en el caso en que el agente de retención retuvo el impuesto y no lo enteró, trasladando su condición de responsable solidario por deuda ajena a responsable solidario por deuda propia, en éste caso el fisco deberá exigir el cumplimiento de la obligación al agente de retención, sin perjuicio de la imposición de las sanciones previstas por incumplimiento.

Sanciones

A continuación se exponen las disposiciones previstas en el C.O.T. en cuanto al régimen sancionatorio aplicable en caso de:

Ilícitos del Responsable

Numeral 3, Artículo 112 del C.O.T. “Por no retener o no percibir los fondos, con el cien por ciento al trescientos por ciento (100% al 300%) del tributo no retenido o no percibido.”

Numeral 4, Artículo 112 del C.O.T.. “Por retener o percibir menos de lo que corresponde, con el cincuenta por ciento al ciento cincuenta por ciento (50% al 150%) de lo no retenido o no percibido.”

Parágrafo Segundo, Artículo 112 del C.O.T. Las sanciones previstas en los numerales 3 y 4 de éste artículo se reducirán a la mitad, en los casos en que el responsable, en su calidad de agente de retención o percepción, se acoja al reparo en los términos previstos en el artículo 185 de éste Código.

Artículo 113 del C.O.T. Establece que si el responsable no entera las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales, dentro del plazo establecido, la sanción será una multa del cincuenta por ciento (50%) de los tributos retenidos o percibidos y por cada mes de retraso en su enteramiento, hasta un máximo quinientos por ciento (500%) del monto de dichas cantidades, con la aplicación de los intereses moratorios que correspondan.

Artículo 118 del C.O.T. Expone que en caso de que el responsable tenga la intención de no enterar el impuesto retenido, y lo utilice para beneficio propio o de terceros, será penado con prisión de dos (2) a cuatros (4) años.

Asimismo se tipifican sanciones por incumplimientos de parte del contribuyente.

Ilícitos del Proveedor del Bien o Servicio

Numeral 1, Artículo 112 del C.O.T. “Por omitir el pago de anticipos a que está obligado, con el diez por ciento al veinte por ciento (10% al 20%) de los anticipos omitidos.”

Numeral 2, Artículo 112 del C.O.T. “Por incurrir en retraso del pago de anticipos a que está obligado, con el uno punto cinco por ciento (1,5%) mensual de los anticipos omitidos por cada mes de retraso.”

Ley de Impuesto al Valor Agregado

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

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

El artículo 11, se incorpora en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, en la reforma de fecha 30/08/2002, Gaceta Oficial N° 5.601 Extraordinario, a través del cual se delega a la Administración Tributaria la potestad de designar como agentes de retención a los adquirientes de bienes muebles y a los receptores de servicios; así como también podrá designar como agentes de percepción, a quienes por sus funciones públicas o privadas intervengan en operaciones gravadas; y como se

mencionó en la reseña histórica de la L.I.V.A., en el año 2.004 se incluye en el artículo 11, la posibilidad de recuperar los excedentes de retenciones acumulados del mismo impuesto.

En virtud de lo anterior, la Administración Tributaria en fecha de 29/11/2002 emite dos (02) providencias administrativas: SNAT/2002/1454, posteriormente reformada en fecha 17/05/2005, e identificada como SNAT/2005/0056-A, donde se designan a los entes públicos, nacionales, estatales y municipales agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado; y la SNAT/2002/1455, reformada en fecha 17/05/2005, e identificada como SNAT/2005/0056, donde se designan a los contribuyentes especiales como agentes de retención del mismo impuesto. A continuación se presentan las disposiciones de ambas providencias, cuyo contenido genera especial interés para el desarrollo de la investigación.

Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado

Según lo establecido en el artículo 5, la Administración Tributaria podrá designar, en calidad de agentes de retención, a los compradores o adquirientes de determinados bienes muebles y a los receptores de ciertos servicios, se menciona que los agentes de retención considerarán a los vendedores y prestadores de servicios como sujetos pasivos del impuesto.

Providencia Administrativa mediante la cual se designan a los Entes Públicos Nacionales, Estadales y Municipales como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado N° SNAT/2005/0056-A

El artículo 1 designa expresamente como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado a los Entes Públicos Nacionales, Estadales y Municipales por las adquisiciones de bienes muebles y las recepciones de servicios gravados que realicen de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto.

Resulta importante considerar que existen situaciones, en las que de conformidad con el artículo 5; no se práctica la retención, las cuales se describen a continuación:

1. Las operaciones no se encuentren sujetas al pago de impuesto al valor agregado o que estén exentas o exoneradas del mismo.

2. Los proveedores hayan sido objeto de algún régimen de percepción anticipada del impuesto.

4. Por operaciones pagadas por empleados del agente de retención por concepto de viáticos.

5. Por operaciones efectuadas por directores, gerentes, administradores u otros empleados por concepto de gastos reembolsables, por cuenta del agente de retención, y siempre que el monto de la operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T.).

6. Las compras de bienes muebles o prestaciones de servicios que sean pagadas con cargo a la caja chica del agente de retención, siempre que el monto de la operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T.)

7. Las operaciones pagadas con tarjetas de débito o crédito, cuyo titular sea el agente de retención.

8. Egresos imputados contra las sub-partidas 4.04.11.01.00, 4.04.11.02.00, 4.04.11.03.00 y 4.04.11.04.00.

9. Por las adquisiciones de bienes y servicios realizados por Entes Públicos Nacionales distintos a los señalados en el numeral 1 del artículo 2 de esta

Providencia, pagaderas en cien por ciento (100%) con bonos de la deuda pública nacional.

10. Por los egresos causados en el marco del Programa de Alimentación Escolar del Ministerio de Educación, Cultura y Deportes”.

En cuanto al monto a retener, la norma prevé porcentajes del setenta y cinco por ciento (75%) y cien por ciento (100%) del impuesto causado, resultando aplicable el primero de ellos en condiciones generales, salvo en algunos casos donde deberá retenerse la totalidad del impuesto causado, éstos se mencionan a continuación:

1. Cuando no se discrimine el impuesto en la factura o documento equivalente.
2. En el caso en que la factura no cumpla con los requisitos y formalidades dispuestos en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado o en su Reglamento.
3. Que el proveedor no esté inscrito en el Registro de Información Fiscal (RIF) o cuando los datos de registro, incluido su domicilio no coincida con los indicados en la factura o documento equivalente.
4. Si el proveedor hubiere omitido la presentación de alguna de sus declaraciones del Impuesto al Valor Agregado.
5. Cuando se trate de servicios prestados a los entes públicos, en el ejercicio de profesiones.

Cabe destacar que según el artículo 8, el impuesto retenido no pierde su carácter de crédito fiscal para el agente de retención, cuando éstos califiquen como Contribuyentes Ordinarios del Impuesto al Valor Agregado.

Por su parte, los proveedores descontarán el impuesto retenido de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención, siempre que tengan el comprobante de retención emitido por el agente conforme a lo dispuesto en el artículo 19 de esta Providencia.

Cuando el comprobante de retención sea entregado al proveedor con posterioridad a la presentación de la declaración correspondiente al período en el cual se practicó la retención, el impuesto retenido podrá ser descontado de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se produjo la entrega del comprobante.

En todo caso, si el impuesto retenido no es descontado en el periodo de imposición que corresponda según los supuestos previstos en este artículo, el proveedor puede descontarlo en períodos posteriores, procedimientos estos contemplados en el artículo 9 de la Providencia en comento.

En los casos en que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el contribuyente podrá descontar las retenciones acumuladas contra las cuotas tributarias de los siguientes períodos de imposición hasta el descuento total, posibilidad conferida en el artículo 10 de la norma en estudio.

No obstante, si transcurridos tres (3) períodos de imposición aún subsiste algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación total o parcial del saldo acumulado.

En cuanto al procedimiento para la recuperación de créditos fiscales, el artículo 12 de la presente Providencia, establece lo siguiente:

1. Deberá ser solicitada ante la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos del mismo domicilio fiscal.

2. El contribuyente sólo podrá presentar (01) una solicitud por mes.

3. Los contribuyentes deberán anexar a la solicitud, los documentos que acrediten su representación y podrán ser solicitadas las declaraciones de I.V.A. correspondientes a los períodos de imposición que reflejan las retenciones acumuladas.

4. En la solicitud, el contribuyente deberá indicar, su decisión de compensar o ceder, identificando tributos, montos y cesionario; para el caso que la misma sea aprobada.

5. La decisión acerca de la solicitud, deberá hacerse dentro de un plazo no mayor de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de la recepción de la solicitud, el plazo será de noventa (90) días hábiles, a partir de la misma fecha, en los casos de solicitudes de recuperación de créditos fiscales acumulados de períodos anteriores a la entrada en vigencia de la presente Providencia.

6. La Administración Tributaria, está facultada para efectuar verificación y fiscalización si así lo cree conveniente.

7. Se entenderá como negada la solicitud, en el caso en que la Administración Tributaria no se pronuncie dentro de los plazos establecidos en el presente artículo.

En lo que respecta a los ajustes de precios, el artículo 14, establece que si implica un incremento, deberá efectuarse la retención sobre tal aumento. Sin embargo en caso de que el ajuste implique una disminución del impuesto causado, el agente de

retención deberá devolver al proveedor el importe retenido en exceso que aún no haya sido enterado.

Ahora bien, si el impuesto retenido en exceso ya fue enterado, el proveedor lo descontará de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención o en los sucesivos, conforme a lo establecido en los artículos 9 y 10 de la Providencia, sin perjuicio al derecho de solicitar la recuperación del mismo al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), siguiendo el procedimiento establecido en los artículos 11 y 12.

Según lo establecido en el artículo 15, si la retención fue indebida y el monto correspondiente no se ha enterado, el proveedor tiene acción en contra del agente de retención para la recuperación de lo indebidamente retenido, sin perjuicio de otras acciones civiles o penales a que haya lugar.

Si el impuesto indebidamente retenido ya fue enterado, el proveedor deberá descontarlo de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención o en los sucesivos, conforme a lo establecido en los artículos 7 y 8 de la presente Providencia, sin perjuicio del derecho a solicitar la recuperación del mismo al Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), siguiendo el procedimiento en los artículos 9 y 10 de esta Providencia.

Cuando el agente de retención entere cantidades superiores a las efectivamente retenidas, podrán solicitar su reintegro al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), conforme a lo dispuesto en los artículos 194 y siguientes del Código Orgánico Tributario.

En cuanto a la oportunidad para practicar la retención el artículo 16 establece que la misma se efectuará:

1. En el momento del pago efectivo de la obligación

2. En el momento que se autorice el pago
3. En el momento que se registre el pasivo o se pague la obligación, lo que ocurra primero.

La aplicación de uno u otro literal depende de la forma como el Ente Público efectúe sus pagos.

Con respecto a las sanciones, el artículo 25, expone que en el caso de incumplimiento de cualquiera de los deberes expuestos anteriormente, se aplicará el artículo 107 del C.O.T., que establece una sanción de diez a cincuenta unidades tributarias (10 a 50 U.T.).

Providencia Administrativa mediante la cual se designan a los Contribuyentes Especiales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado N° SNAT/2005/0056

Son designados responsables del pago del Impuesto al Valor Agregado, en calidad de Agentes de Retención, a los sujetos pasivos, distintos a personas naturales, a los cuales el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) haya calificado como especiales cuando compren bienes muebles o reciban servicios de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto; a los compradores de metales o piedras preciosas, aún cuando no hayan sido calificados como contribuyentes especiales y al Banco Central de Venezuela por las compras de metales y piedras preciosas, así lo expresa el artículo 1 y 2 respectivamente.

En cuanto a las situaciones en las que no se debe aplicar retención, el artículo 3 expone las siguientes:

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

2. Cuando los proveedores hayan sido objeto de algún régimen de percepción anticipada del Impuesto al Valor Agregado, con ocasión a la importación de los bienes.

3. En el caso de operaciones pagadas por empleados del Agente de Retención con cargo a cantidades otorgadas por concepto de viáticos.

4. Las operaciones pagadas por directores, gerentes, administradores u otros empleados por concepto de gastos reembolsables, por cuenta del agente de retención y siempre que el monto de cada operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T.).

5. Las compras de bienes muebles o prestaciones de servicios vayan a ser pagadas con cargo a la caja chica del agente de retención, siempre que el monto de cada operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T.).

6. Las operaciones pagadas con tarjetas de débito o crédito, cuyo titular sea el agente de retención.

7. En el caso de pago de servicios de electricidad, agua, aseo y telefonía mediante domiciliación a cuentas bancarias del agente de retención.

8. Cuando el proveedor de bienes y servicios estuviere inscrito en el registro nacional de exportadores y tenga derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación.

9. Las compras efectuadas por los órganos de la República, los Estados y los Municipios que hubieren sido calificados como sujetos pasivos especiales por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

10. Las compras efectuadas por Entes Públicos sin fines empresariales, creados por la República, que hubieren sido calificados como sujetos pasivos especiales, por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

En condiciones generales, el monto a retener será el setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto causado, sin embargo podría ser del 100% en las situaciones que se exponen a continuación:

1. Si el monto del impuesto no está discriminado en la factura o documento equivalente.

2. En el caso de que la factura no cumpla con los requisitos y formalidades dispuestos en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado o en su Reglamento.

3. Cuando el proveedor no esté inscrito en el Registro de Información Fiscal (RIF) cuando los datos de registro, incluyendo su domicilio no coincida con los indicados en la factura o documento equivalente.

4. Si el proveedor hubiere omitido la presentación de alguna de sus declaraciones del Impuesto al Valor Agregado.

5. Las operaciones de compra de metales o piedras preciosas, para su comercialización, venta o distribución.

Según lo establece el artículo 6, el impuesto retenido no pierde su carácter de crédito fiscal para el Agente de Retención, cuando éstos califiquen como

Contribuyentes Ordinarios del Impuesto al Valor Agregado, pudiendo ser deducido previo el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley que establece dicho impuesto.

Los proveedores descontarán el impuesto retenido de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención, siempre que tenga el comprobante de retención emitido por el agente conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de esta Providencia.

Cuando el comprobante de retención sea entregado al proveedor con posterioridad a la presentación de la declaración correspondiente al período en el cual se practicó la retención, el impuesto retenido podrá ser descontado de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se produjo la entrega del comprobante.

En todo caso, si el impuesto retenido no es descontado en el período de imposición que corresponda según los supuestos previstos en este artículo, el proveedor puede descontarlo en periodo posteriores. Tal procedimiento lo expresa el artículo 7.

No obstante, el artículo 8 establece que, en los casos en que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el contribuyente podrá descontar las retenciones acumuladas contra las cuotas tributarias de los siguientes periodos de imposición hasta el descuento total.

Cabe destacar que según el artículo 9, si transcurridos tres (3) períodos de imposición aún subsiste algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación total o parcial del saldo acumulado.

Según el artículo 10, el procedimiento para la recuperación de créditos fiscales es el siguiente:

1. Deberá ser solicitada ante la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos del mismo domicilio fiscal.

2. El contribuyente sólo podrá presentar (01) una solicitud por mes.

3. Los contribuyentes deberán anexar a la solicitud, los documentos que acrediten su representación y podrá ser solicitadas las declaraciones de I.V.A. correspondientes a los períodos de imposición que reflejan las retenciones acumuladas.

4. En la solicitud, el contribuyente deberá indicar, su decisión de compensar o ceder, identificando tributos, montos y cesionario; para el caso que la misma sea aprobada.

5. La decisión acerca de la solicitud, deberá hacerse dentro de un plazo no mayor de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de la recepción de la solicitud, el plazo será de noventa (90) días hábiles, a partir de la misma fecha, en los casos de solicitudes de recuperación de créditos fiscales acumulados de períodos anteriores a la entrada en vigencia de la presente Providencia.

6. La Administración Tributaria, está facultada para efectuar verificación y fiscalización si así lo cree conveniente.

7. Se entenderá como negada la solicitud, en el caso en que la Administración Tributaria no se pronuncie dentro de los plazos establecidos en el presente artículo.

8. A los fines de la recuperación de los saldos acumulados, los contribuyentes y sus cesionarios deberán, por una sola vez, inscribirse en el portal del SENIAT, de acuerdo a sus especificaciones.

Con respecto a los casos de ajustes de precio que impliquen un incremento del importe pagado, según el artículo 12, se practicará igualmente la retención sobre tal aumento.

En caso de que el ajuste implique una disminución del impuesto causado, el agente de retención deberá devolver al proveedor el importe retenido en exceso que aún no haya sido enterado.

Si el impuesto retenido en exceso ya fue enterado, el proveedor deberá descontarlo de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención o en los sucesivos, conforme a lo establecido en los artículos 7 y 8 de la presente Providencia, sin perjuicio al derecho de solicitar la recuperación del mismo al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), siguiendo el procedimiento establecido en los artículos 9 y 10 de esta Providencia.

En caso de retención indebida y el monto correspondiente no sea enterado, el proveedor tiene acción en contra del agente de retención para la recuperación de lo indebidamente retenido, sin perjuicio de otras acciones civiles o penales a que haya lugar.

Si el impuesto indebidamente retenido ya fue enterado, el proveedor deberá descontarlo de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención o en los sucesivos, conforme a lo establecido en los artículos 7 y 8 de la presente Providencia, sin perjuicio del derecho a solicitar la recuperación del mismo al Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), siguiendo el procedimiento en los artículos 9 y 10 de esta Providencia.

Cuando los agentes de retención enteren cantidades superiores a las efectivamente retenidas, podrán solicitar su reintegro al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), conforme a lo dispuesto en los artículos 194 y siguientes del Código Orgánico Tributario.

Con respecto a los criterios, para enterar el impuesto por cuenta de terceros, el artículo 14, establece los siguientes:

1. Las retenciones que sean practicadas entre los días 1º y 15 de cada mes, ambos inclusive, deben enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles siguientes a la última de las fechas mencionadas, conforme a lo previsto en el párrafo único de este artículo.

2. Las retenciones que sean practicadas entre los días 16 y último de cada mes, ambos inclusive, deben enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles del mes inmediato siguiente, a lo previsto en el párrafo único de este artículo.

Para el enteramiento previsto en los numerales anteriores deberán seguirse lo dispuesto en el calendario de declaraciones y pagos de los sujetos pasivos calificados como especiales”.

Con respecto a las sanciones, el artículo 23, expone que en el caso de incumplimiento de cualquiera de los deberes expuestos anteriormente, se aplicará el artículo 107 del C.O.T., que establece una sanción de diez a cincuenta unidades tributarias (10 a 50 U.T.).

Contribuyentes Especiales

Son aquellos sujetos pasivos calificados como especiales por la Gerencia de Contribuyentes Especiales de la Región Capital y por las Gerencias Regionales de Tributos Internos, en virtud de las disposiciones previstas en la Providencia Administrativa N° 0685, Gaceta Oficial N° 38.622 con fecha del 08/02/2007, estableciendo el artículo 1 que: “podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la respectiva Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio fiscal, los siguientes sujetos.”

a) Las personas naturales que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de siete mil quinientas unidades tributarias (7.500 U.T.) conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por periodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos superiores al equivalente de seiscientos veinticinco unidades tributarias (625 U.T.) mensuales, conforme a lo establecido en las seis (6) últimas declaraciones, para el caso de tributos que se liquiden por periodos mensuales. Igualmente, podrán ser calificados como especiales las personas naturales que laboren exclusivamente bajo relación de dependencia y hayan obtenido enriquecimientos netos o iguales o superiores a siete mil quinientas unidades tributarias (7.500 U.T.), conforme a lo señalado en la última declaración del Impuesto Sobre la Renta.

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

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

d) Los contribuyentes que realicen operaciones aduaneras de exportación, con exclusión de los sujetos pasivos calificados por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, conforme a lo dispuesto en esta Providencia.

e) Los sujetos que emitan o reciban Certificaciones de Débito Fiscal Exonerado, con exclusión de los sujetos pasivos calificados por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, conforme a lo dispuesto en esta Providencia.

Los sujetos pasivos indicados en este artículo, cuyo domicilio fiscal se encuentre bajo la jurisdicción de una Gerencia Regional de Tributos Internos en la que no exista unidad de contribuyentes especiales, podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales por la Gerencia Regional de Tributos Internos más cercana a su domicilio que cuente dentro de su estructura con la mencionada unidad.

A efectos de establecer los montos de ingresos brutos, ventas, prestación de servicios o enriquecimientos netos a los que se refieren los literales a) y b) del presente artículo, privará de ser el caso, la estimación efectuada por la

Administración Tributaria a partir de los procedimientos de verificación, fiscalización y determinación, así como la información obtenida por la Administración Tributaria de terceros con los que el sujeto pasivo especial guarde relación.

Artículo 3. Podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, los siguientes sujetos pasivos, con domicilio fiscal en la jurisdicción de la región capital:

a) Las personas naturales que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de quince mil unidades tributarias (15.000 U.T.) conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos superiores al equivalente a un mil doscientos cincuenta unidades tributarias (1.250 U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en cualquiera de las seis (6) declaraciones, para el caso de tributos que se liquiden por periodos mensuales. Igualmente, podrán ser calificados como especiales las personas naturales que laboren exclusivamente bajo relación de dependencia y hayan obtenido enriquecimientos netos iguales o superiores a quince mil unidades tributarias (15.000 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración de Impuesto Sobre la Renta presentada.

b) Las personas jurídicas, con exclusión de las señaladas en el artículo 4 de esta providencia, que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de ciento veinte mil unidades tributarias (120.000 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos iguales o superiores al equivalente de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en una cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones presentadas, para el pago de tributos que se liquiden por periodos mensuales.

c) Los Entes Públicos Nacionales, Estadales y Municipales, los Institutos Autónomos y demás entes descentralizados de la República, de los Estados y de los Municipios que actúen exclusivamente en calidad de agentes de retención o percepción de tributos. En los casos de Entes Públicos Nacionales, Estadales y Municipales, la calificación requerirá la previa autorización otorgada por la Gerencia de Recaudación.

d) Las personas naturales o jurídicas que fueren socios, directores, gerentes, administradores o representantes de sociedades y demás entes calificados como sujetos pasivos especiales por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, con independencia del monto anual de ingresos brutos o volúmenes anuales de ventas o prestaciones de servicios y no obstante la denominación que se hubiera otorgado en los estatutos o actas de los entes calificados como sujetos pasivos especiales.

A efectos de establecer los montos e ingresos brutos, ventas, prestación de servicios o enriquecimientos netos a los que se refieren los literales a) y b) del

presente artículo, privará, de ser el caso, la estimación efectuada por la Administración Tributaria a partir de los procedimientos de verificación, fiscalización y determinación, así como la información obtenida por la Administración Tributaria de terceros con los que el sujeto pasivo especial guarde relación.

Artículo 4. Podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, independientemente del lugar de ubicación de su domicilio fiscal, los siguientes sujetos pasivos:

a) Los dedicados a las actividades primarias, industriales y de transporte de hidrocarburos o a la comercialización de hidrocarburos y sus derivados para su exportación; los que en virtud de la transición de los convenios operativos a empresas mixtas, hayan asumido las operaciones de los campos petroleros; y los constituidos en empresas mixtas que se creen de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de Hidrocarburos.

b) Los accionistas de las empresas mixtas que se dediquen a las actividades primarias, industriales y de transporte de hidrocarburos o la comercialización de hidrocarburos y a sus derivados para su exportación.

c) Los que realicen operaciones en materia de hidrocarburos o actividades conexas en virtud de convenios operativos de exportación y explotación a riesgo bajo el esquema de ganancias compartidas o de asociaciones estratégicas, celebradas conforme a lo dispuesto en la Ley que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de Hidrocarburos.

d) Los que en razón de su actividad se constituyan en los principales proveedores, contratistas y prestadores de servicios, de los sujetos mencionados en los literales a), b) y c) de éste artículo.

e) Los que se constituyan en tenedores de acciones de los sujetos mencionados en los literales a) y c) de éste artículo.

f) Los que realicen operaciones de exploración, explotación, procesamiento, industrialización, transporte, distribución y comercio interno o externo de gas natural.

g) Los dedicados a actividades de explotación de minas o actividades conexas. Las interpretaciones acerca de las actividades y operaciones a que se refiere el presente artículo, se sujetarán a las definiciones que al respecto contengan las leyes especiales que regulen cada materia.

Aspectos Generales del Consorcio SIMCO

Consortio SIMCO (Servicios de Ingeniería, Mantenimiento, Construcción y Operaciones).

Se constituyó en 1997 con domicilio fiscal en la ciudad de Maracaibo Estado Zulia por Wood Group Engineering (Líder del Consorcio), Production Operations Inc. (POI), CAMSA y VEPICA. Para el mes de Junio de 1.998, suscribió un contrato de servicios de 16 años, para suministrar operaciones y servicios de mantenimiento de apoyo para las operaciones de PDVSA en el Occidente de Venezuela.

A continuación se describen cada una de las organizaciones por la cual esta constituido el consorcio SIMCO:

Wood Group. Es una compañía internacional de servicios energéticos, su negocio es servir a las industrias de petróleo y gas, la generación de electricidad, petroquímica y aviación alrededor del mundo; el grupo suministra una amplia gama de servicios que incluye: ingeniería y operaciones, servicios de perforación y producción, reacondicionamiento y reparación de turbinas a gas y equipos rotativos.

POI (production operations inc.). Forma parte de las compañías Schlumberger y suministra servicios operacionales con especialidad en proyectos de compresión de gas y de tratamiento e inyección de agua.

CAMSA. Ha realizado obras de construcción marina en Venezuela, además de sus operaciones extensivas en el Lago de Maracaibo.

VEPICA. Las áreas de experiencia de esta empresa incluyen: gerencia de proyectos, diseño de ingeniería e inspección.

El consorcio SIMCO tiene un contrato exclusivo con PDVSA de tipo Servicio Integral. En líneas generales, por una tarifa aplicable al barril inyectado y tratado, SIMCO realiza las siguientes actividades:

1. Inyección y tratamiento de agua según el requerimiento de PDVSA.
2. Diseño y construcción de nuevas plantas de inyección de agua costa afuera.
3. Diseño, procura e instalación de un Sistema de Monitoreo y control a distancia, incluyendo red de comunicaciones.
4. Desarrollo del recurso humano venezolano.
5. Implementación de plan de seguridad e higiene.
6. Optimización de operaciones de inyección y tratamiento de agua.
7. Manejo de 400 Km. de tubería, tendido y conexión de nuevos pozos de inyección según el plan contractual.

La Misión bajo la cual se proyecta el consorcio SIMCO, es trabajar conjuntamente con PDVSA para satisfacer los requerimientos de inyección de agua, de manera segura y efectiva económicamente.

La Visión de SIMCO durante 16 años es lograr inyectar 3,5 millones de barriles de agua en más de 200 pozos en el Lago de Maracaibo, tratando más de 2 mil millones de agua producida. Durante los primeros 16 años del contrato, SIMCO invertirá \$100 millones en la rehabilitación de las instalaciones existentes, el diseño y construcción de cinco nuevas plataformas de inyección de agua y la implantación de un sistema de control automatizado. Cada nueva plataforma tendrá la capacidad de inyectar 50.000 barriles de agua diariamente.

Índices Financieros

El análisis financiero se fundamenta en el uso de herramientas y de un conjunto de técnicas que se aplican a los estados financieros y demás datos complementarios, con

el propósito de obtener medidas y relaciones cuantitativas que señalen el comportamiento no sólo del ente económico sino también de alguna de sus variables más significativas e importantes que intervienen en los procesos operativos de las empresas (Servicios Integrados y Estudios Empresariales [SIEMS.], 2.006). En el sentido de demostrar los efectos financieros para el consorcio SIMCO, en su condición de sujeto a retención del Impuesto al Valor Agregado, se tomaron como herramientas los índices financieros, que se describen a continuación:

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

Muestra la capacidad de la empresa para responder a sus obligaciones de corto plazo con sus activos circulantes. Mide el número de veces que los activos circulantes del negocio cubren sus pasivos a corto plazo.

$$\text{Índice de Liquidez o Prueba del Acido} = \frac{\text{Activo Cir.-Retenc. Acum.. I.V.A.}}{\text{Pasivo Circulante}} =$$

Indica la capacidad de la empresa para responder a sus obligaciones de corto plazo con sus activos más líquidos.

$$\text{Rotación de Cuentas Por Cobrar} = \frac{\text{Ventas Anuales a Credito}}{\text{Promedio Ctas P/Cobrar}} =$$

Indica el número de veces que el saldo promedio de las cuentas y efectos por cobrar pasa a través de las ventas durante el año.

$$\text{Plazo Promedio de Cuentas Por Cobrar} = \frac{360}{\text{Rotación Ctas. Por Cobrar}} =$$

Expresa el número de días que las cuentas y efectos por cobrar permanecen por cobrar. Mide la eficiencia del crédito a clientes.

$$\text{Rotación de Cuentas P/Pagar} = \frac{\text{Compras Anuales}}{\text{Cuentas P/Pagar}}$$

Este índice mide la eficiencia en el uso de créditos de proveedores. Indica el número de veces que las cuentas y efectos por pagar pasa a través de las compras durante el año.

$$\text{Plazo Promedio de Cuentas Por Pagar} = \frac{360}{\text{Rotación Ctas. Por Pagar}}$$

Expresa el número de días que las cuentas y efectos por pagar permanecen por pagar.

$$\text{Rotación de Activo} = \frac{\text{Ventas}}{\text{Activo}}$$

Mide la eficacia general en el uso de los activos.

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

Este índice tiene la función de medir la proporción del total de activos aportados por los acreedores de la empresa.