

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

**“CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN
MATERIA DE RETENCIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**

www.bdigital.ula.ve

Autor:

Espinoza M., Jenny A.

Tutor:

Abg. Esp. Belkis Albarrán

Mérida, Marzo de 2007.

Atribución - No Comercial - Compartir Igual 3.0 Venezuela
(CC BY - NC - SA 3.0 VE)

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

**“CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN
MATERIA DE RETENCIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**

Caso: Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida

**Trabajo Especial de Grado presentado como requisito para optar al Grado de
Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos**

Autor:

Espinoza M., Jenny A.

Tutor:

Abg. Esp. Belkis Albarrán

Mérida, Marzo de 2007.

ÍNDICE GENERAL

	pp.
ÍNDICE GENERAL	iv
LISTA DE CUADROS	vii
LISTA DE GRÁFICOS	viii
RESUMEN	ix
INTRODUCCIÓN	
CAPÍTULO	
I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	4
El Problema	4
Objetivos de la Investigación:	
Objetivo General	15
Objetivos Específicos	15
Justificación	16
Limitaciones	18
II MARCO TEÓRICO	20
Antecedentes de la Investigación	20
Bases Teóricas	22
Principios Constitucionales que rigen el Sistema Tributario	23
Actividad Financiera del Estado	25
Ingresos Públicos	26
Tributos	28
El Sistema Tributario en Venezuela	30
Obligación Tributaria	33
Sujetos de la Obligación Tributaria	35
Retención de Impuesto sobre la Renta en Venezuela	37
Naturaleza Jurídica de la Retención de Impuesto	39
Proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta	41
Responsabilidades y Obligaciones del Agente de Retención	48
Responsabilidad de los Empleados Públicos que actúan como Agentes de Retención	51

Índice General (cont)

	pp.
Obligatoriedad de Presentar la Relación Anual de Retenciones	53
Obligatoriedad de Entregar Comprobantes de Retención	53
Sanciones por Incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta	54
Tratados para Evitar la Doble Imposición sobre la Obligación de Retener	59
Bases Legales	60
Definición de Términos Básicos	65
III MARCO METODOLÓGICO	70
Consideraciones Generales	70
Tipo de Investigación	70
Diseño de la Investigación	74
Sujeto de Estudio	75
Población	75
Muestra	76
Técnicas de Recolección de Información:	
(a) Técnica para la recolección de información de fuentes bibliográficas	78
(b) Técnica de Observación Directa	68
(c) Técnica de la Entrevista directa, Semi-estructurada	68
Instrumentos de Recolección de Información:	
(a) Lista de Cotejo	79
(b) Registro de Observaciones	79
(c) Guía de Entrevista	80
Validez de los Instrumentos de Recolección de Información	80
Confiabilidad de los Instrumentos de Recolección de Información	82
Técnicas de Procesamiento de Datos	82
Técnicas de Análisis de Información	83
Técnicas de interpretación de la información	82
Sistema de Variables	84
IV PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	86
V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	111

REFERENCIAS

ANEXOS

- A Instrumentos de Recolección de Información de Verificación de las Retenciones
 - A-1 Lista de Cotejo de Verificación de las Retenciones
 - A-2 Registro de Observación de Verificación de las Retenciones
- B Instrumentos de Recolección de Información de Verificación de la Declaración y Enteramiento del Impuesto
 - B-1 Lista de Cotejo de Verificación de la Declaración y Enteramiento del Impuesto
 - B-2 Registro de Observación de Verificación de la Declaración y Enteramiento del Impuesto
- C Instrumentos de Recolección de Información de Verificación de la Presentación de la Relación Anual de Retenciones
 - C-1 Lista de Cotejo de Verificación de la Presentación de la Relación Anual de Retenciones.
 - C-2 Registro de Observación de Verificación de la Presentación de la Relación Anual de Retenciones
- D Guía de Entrevista
- E Tabla Práctica de Retenciones de Impuesto sobre la Renta, en atención al Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones (1997). Decreto 1.808 de la República Bolivariana de Venezuela.
- F Decreto de Retención 1808.
- G Providencia N° 402 de fecha 19 de febrero de 1998 de la República Bolivariana de Venezuela, que establece el Instructivo para la Presentación de la Relación anual en materia de retenciones
- H Formatos utilizados para la Evaluación y Validación de los Instrumentos de Recolección de Información
- I Validación de los Expertos

LISTA DE CUADROS

CUADRO		pp.
1.	Sistema de Variables (Operacionalización de las Variables)	85
2.	Resumen de los resultados obtenidos de la aplicación de la lista de cotejo y registro de observación de verificación de las retenciones.	95
3.	Resumen de los resultados obtenidos de la aplicación de la lista de cotejo y registro de observación de verificación de la declaración y enteramiento del impuesto.	99
4.	Resumen de los resultados obtenidos de la aplicación de la guía de entrevista.	102
5.	Análisis Situacional de Fortalezas, Oportunidades, Debilidades, Amenazas del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.	109

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO	pp.
1. Desarrollo Piramidal de Kelsen Hans dentro del ordenamiento jurídico venezolano	88
2. Flujograma del proceso de retención de Impuesto sobre la Renta de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.	90
3. Flujograma del proceso de enteramiento de Impuesto sobre la Renta de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida	91
4. Números de pagos a los que el agente de retención efectuó y omitió la retención de Impuesto sobre la Renta.	96
5. Número de Comprobantes de retención de Impuesto sobre la Renta.	97
6. Número de días de retraso en presentación de la declaración y enteramiento del Impuesto sobre la Renta.	98
7. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la existencia de instructivos o manuales de normas y procedimientos que rijan el proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta	103
8. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la existencia de partidas contables o libros auxiliares para el registro de las retenciones	104
9. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la existencia de una Unidad o funcionarios encargados de realizar los procedimientos de control.	104
10. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la elaboración y entrega de un Comprobante de Retención Total, que incluya la sumatoria del impuesto retenido en el ejercicio.	106
11. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la presentación de la Relación anual de retenciones.	107
12. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre el conocimiento de las sanciones previstas por incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención.	108

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

**“CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN
MATERIA DE RETENCIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA”
Caso: Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida**

Autor: Espinoza M., Jenny A.

Tutor: Abg. Esp. Belkis Albarrán

Fecha: Marzo, 2007.

RESUMEN

La presente investigación está ubicada dentro del Derecho Tributario venezolano y centra su enfoque en el estudio de las disposiciones legales y normativa vigente consagradas en el marco jurídico, referidas a las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta. En tal sentido, se plantea como objetivo general realizar un diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención de Impuesto sobre la Renta por parte de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida. La naturaleza de la investigación es de campo, de diseño descriptivo, con un enfoque de investigación denominado estudio de casos, el cual es llevado a cabo, por medio de la obtención de datos de fuente primaria y secundaria. En la investigación, se obtienen datos de la realidad del agente de retención, a través de la observación directa de las actividades relacionadas con el objeto de estudio, la aplicación de entrevistas dirigidas a los funcionarios responsables del proceso y con la aplicación de listas de cotejos y registros de observaciones. Todos estos datos se clasifican, ordenan y procesan por medio de la aplicación de métodos de estadística descriptiva, para lograr una ponderación objetiva de cada una de las variables las cuales están sometidas al análisis de confrontación o contraste. El diagnóstico derivado del análisis permite detectar las debilidades, las amenazas y las fortalezas del proceso, y sirve como base para suministrar una serie de recomendaciones sobre el conjunto de estrategias tributarias y procedimientos de control que pueden ser utilizados con miras a la optimización del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta, posibilitando la transmisión de conocimientos para cualquier individuo y significando un aporte tanto para la Alcaldía del Municipio Santos Marquina como para otros agentes de retención de impuesto.

Descriptor: Diagnóstico, Obligaciones Tributarias, Proceso de retención y de enteramiento de impuesto, Agente de Retención, Impuesto sobre la Renta.

INTRODUCCIÓN

Al igual que muchos países de América Latina, Venezuela ha enfrentado desde hace varios años, una profunda crisis que afecta al aparato productivo y por ende al desarrollo social. Ante tal situación, muchos han sido los planes que se han implementado por parte del Ejecutivo Nacional a fin de incrementar los ingresos y equilibrar las finanzas públicas, buscando otras formas de financiación que le sean más efectivas.

En este sentido, se inicia un proceso con el fin de *Modernizar el Estado*, cuyo principal objetivo consiste en procurar soluciones a la grave crisis del sistema de las finanzas públicas.

Dentro de todos estos cambios que se suscitaron en Venezuela, se encuentran las modificaciones en el marco legal y funcional del sistema tributario venezolano, aunado a la formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, que tienen como objetivo primordial, la reducción de los índices de evasión fiscal y la consolidación de un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero.

Entre las propuestas que se implementaron en el área fiscal, para la modernización del Estado, se encuentra la creación del Servicio Nacional Integrado de la Administración Tributaria (SENIAT), el cual tiene como fin esencial establecer mecanismos específicos para recaudar impuestos en los distintos niveles.

En tal sentido, el Servicio Nacional Integrado de la Administración Tributaria, como órgano facultado para recaudar y fiscalizar los tributos nacionales, estimuló la puesta en práctica y reactivación de diversos programas de recaudación, entre los cuales se involucran a los entes del sector público en calidad de *agentes de retención en materia de Impuesto sobre la Renta*, considerando que es éste uno de los sectores

que agrupa la mayor demanda de bienes y servicios, de tal manera que se verifique el cumplimiento de la obligación tributaria de retener y enterar en las formas, plazos y condiciones legales.

Según lo expuesto, estos entes de carácter público considerados agentes de retención deben coadyuvar en el proceso de recaudación fiscal, incorporándose a la actividad recaudatoria, siendo responsables directos ante la Administración Tributaria, naciendo de ésta relación, un conjunto de obligaciones tributarias que deben ser cumplidas a cabalidad.

De lo anterior señalado se desprende la importancia del conocimiento por parte de los agentes de retención del conjunto de obligaciones tributarias establecidas en el marco jurídico tributario, específicamente, en el Código Orgánico Tributario (2001), en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) y en el Decreto 1808 del 23 de abril de 1997 que crea el “Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones”.

No obstante, el desconocimiento por parte de los funcionarios responsables de llevar a cabo el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta, del conjunto de obligaciones establecidas en la ley, conllevarán a ilícitos tributarios previstos en esta materia y por ende traerán como resultado la aplicación de multas y sanciones aplicables al agente de retención, es decir el ente público, así como la responsabilidad administrativa y penal que pueda recaer sobre los funcionarios que participan en dicho proceso.

El propósito de la presente investigación, consiste en realizar un diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida, con miras a identificar si el proceso de retención y enteramiento del impuesto llevado a cabo por la Alcaldía, cumple con lo establecido en el Decreto 1808 en materia de retención de Impuesto sobre la Renta, así como determinar el cabal cumplimiento de las disposiciones establecidas en la ley.

El diagnóstico también permite detectar las debilidades, las amenazas y las fortalezas del proceso, y sirve como base para suministrar al agente de retención, una

serie de recomendaciones sobre el conjunto de estrategias y procedimientos de control que pueden ser utilizados con miras a la optimización del proceso, significando un aporte tanto para la Alcaldía del Municipio Santos Marquina como para otros agentes de retención de Impuesto sobre la Renta.

En este orden de ideas, el presente trabajo de investigación consta de cinco capítulos distribuidos de la siguiente forma:

El Capítulo I, está referido al planteamiento del problema, el objetivo general y los objetivos específicos, se plantea la justificación e importancia del estudio.

El Capítulo II, denominado Marco Teórico, se encuentra integrado por los principales antecedentes de la investigación, en el cual se exponen los trabajos de investigación relacionados con el objeto de estudio, las bases teóricas y bases legales en las que se fundamenta la investigación.

El Capítulo III, expone el Marco Metodológico, en donde se define la metodología aplicada en la ejecución de la investigación, la cual incluye el tipo y diseño de investigación, los sujetos de estudio, la población, la muestra, las técnicas e instrumentos para la recolección, el procesamiento y análisis de datos y las técnicas para la interpretación de la información.

El Capítulo IV, comprende el análisis y discusión de los resultados obtenidos en forma ordenada y en correspondencia con los objetivos y variables de estudio. En el se realiza el análisis de la información obtenida.

El Capítulo V, en el se presentan las conclusiones referidas al diagnóstico de la investigación y que da respuesta a los objetivos planteados. Luego se presenta las recomendaciones.

Por último se incluye la bibliografía para la realización del estudio y los anexos relacionados con la investigación.

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El Problema

Partiendo del presupuesto de que toda *sociedad* se constituye con el objetivo de lograr un fin común, y como consecuencia lógica de esta premisa, se establecen las normas que deben regir su funcionamiento, conjuntamente con la creación de los organismos necesarios para la realización de este fin colectivo.

El desarrollo de esta idea de sociedad, como cualquier otra actividad, genera *costos y gastos* para cubrir las necesidades colectivas, los cuales, como resulta obvio, deben ser cubiertos con los *recursos o ingresos* propios de esa colectividad, bien porque en su seno se realizan tareas que le produzcan tales ingresos, o bien, porque ésta percibe los aportes de sus miembros.

Por lo anterior expuesto, el Estado como ente regulador de la sociedad, a través de la actividad financiera, busca obtener ingresos o recursos para cumplir con los servicios esenciales de la colectividad y cubrir las necesidades públicas como salud, educación, vivienda, seguridad, entre otros.

Villegas (1999) señala que la actividad financiera puede ser definida como la acción que desarrolla el Estado a través de distintos procedimientos de obtención de ingresos públicos o transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) para efectuar las salidas de dinero de caja denominadas gastos públicos. Dicho autor expresa que la actividad financiera está integrada por tres actividades: “a) La previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero; b) la obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones

presupuestariamente calculadas y; c) la aplicación de esos ingresos a los destinos prefijados, o sea, los gastos públicos” (p.10).

En este orden de ideas, es necesario señalar que el gasto público, es la erogación en dinero que ejecuta el Estado en virtud de una ley para cumplir sus fines. Es a través del gasto público que el Estado se moviliza para atender las necesidades de la sociedad por medio de los servicios públicos. Para Jarach (1982), el gasto público:

Constituye las erogaciones que efectúa el Estado para adquirir bienes instrumentales o intermediarios y factores para producir bienes y servicios públicos; o para adquirir bienes de consumo a distribuir gratuitamente o contra el pago de una retribución directamente a los consumidores o bien para transferir el dinero recaudado con los recursos, sin ningún proceso de producción de bienes y servicios. (p.169).

El Estado para poder realizar sus funciones y afrontar el gasto público, debe contar con recursos, y los mismos se obtienen a través de los diferentes procedimientos legalmente estatuidos y preceptuados en principios legales constitucionales. Estos recursos, son denominados ingresos públicos, es decir, el dinero que obtiene el Estado ya sea en forma coactiva, voluntaria de la economía de los particulares o a través del uso de sus bienes para satisfacer las necesidades colectivas.

Existen varios criterios para clasificar los recursos del Estado, de acuerdo a la clasificación realizada por Jarach (1982), éstos se clasifican en recursos ordinarios y extraordinarios; recursos originarios y derivados.

Los recursos ordinarios son aquellos que se perciben periódicamente, son comunes y habituales, es decir, se obtienen de manera regular y continua, los cuales son destinados al presupuesto financiero normal, y están en constante variación según las circunstancias económicas y políticas.

Los recursos extraordinarios, son los ingresos que tienen carácter esporádico y se utilizan para cubrir gastos extraordinarios, no se perciben regularmente y estos provienen la mayor parte de créditos públicos y enajenación de activos.

Los recursos originarios, son los que el Estado y demás entes públicos obtienen de los bienes que le son propios, o de la actividad económica que ellos mismos realizan, como por ejemplo la actividad petrolera, minera, bancaria, industrial, entre otras.

Los recursos derivados son aquellos que provienen de una imposición que establece el Estado, es decir, son creados de manera coactiva mediante una ley, tal es el caso de los tributos, los cuales son definidos como las prestaciones obligatorias comúnmente en dinero, exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio, los cuales se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Por otra parte, y conjuntamente con la relevancia que poseen los ingresos públicos, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) en su Artículo 133 establece que toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos. Para hacer efectiva esa contribución se recurre a la figura de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) incorporando expresamente en el artículo precitado esa conexión, como no se había hecho en otras constituciones precedentes, pero, concatenando la norma con el dispositivo contenido en el Artículo 316 de la Carta Magna, que a la letra señala:

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.

En aplicación de esta disposición constitucional, el sistema tributario, y no un determinado impuesto, establecerá la obligación de contribuir en atención a la capacidad económica del sujeto pasivo; con tal fin, se crean un conjunto de mecanismos que deben respetarse para que el Estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional, cubrir eficientemente los gastos públicos y lograr un adecuado nivel de vida para la sociedad.

En este orden de ideas, es necesario señalar que el sistema tributario venezolano tiene un objetivo preestablecido, que es, sufragar los gastos del Estado y a su vez

procurar la justa distribución de las cargas impositivas, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, sustentándose en un sistema “eficiente” para la recaudación de los impuestos, las tasas y las contribuciones.

Cabe considerar, que los impuestos representan la fuente principal de ingresos para casi todos los países y Villegas (1999) los define como “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo estos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado” (p.72). En ellos no nace una relación contractual entre el Estado y el contribuyente, es decir, no existe un acuerdo de voluntades ya que la creación e imposición de estos, son actos del Estado y de su potestad pública.

Una de las clasificaciones más importantes de los impuestos, los divide en impuestos directos e indirectos; proporcionales y progresivos. Parafraseando lo que señala Moya (2000), los impuestos directos son aquellos que gravan signos de riqueza, tomados como expresión de capacidad contributiva, son soportados directamente por el contribuyente y no pueden ser trasladados. Los impuestos indirectos son aquellos que gravan el gasto, consumo o la transferencia de riqueza, tomados como índice o presunción de la existencia de la capacidad contributiva y pueden trasladarse.

Por otro lado, los impuestos proporcionales son los que mantienen una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada y tienen una alícuota única; y los impuestos progresivos, son aquellos en que la relación de cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta, es decir, la alícuota aumenta en la medida que aumenta el monto gravado.

En Venezuela, dentro de la estructura tributaria encontramos esta clasificación de impuestos, destacando dentro de los impuestos indirectos el Impuesto al Valor Agregado, entre otros; y dentro de la clasificación de impuestos directos se encuentran el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y demás ramos conexos y el Impuesto sobre la Renta, considerado como el impuesto por excelencia.

Con el objeto de cumplir los objetivos planteados por el sistema tributario, se desarrollan un conjunto de normas jurídicas, basadas en el Derecho Tributario, que

regulan la creación de tributos, la recaudación, la operatividad y control de los tributos, la relación jurídico tributaria, entre otros, y que además incluyen tópicos que van desde la naturaleza misma de la tributación, hasta los responsables de la recaudación, anticipos y retención de impuestos.

Debido al grado de complejidad que ha alcanzado la estructura tributaria con el paso de los años, el Estado, busca la utilización de modernas tendencias y la concepción integral de un sistema tributario, que persigue el cumplimiento voluntario y oportuno de un conjunto de obligaciones tributarias, por parte del sujeto pasivo, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Es necesario señalar, que estas obligaciones tributarias no sólo están constituidas por el deber que tienen los administrados de realizar pagos de carácter pecuniario ante las autoridades fiscales, obligaciones de dar, sino que también están contenidas en ellas otras obligaciones, que pueden clasificarse como obligaciones de hacer y las de no hacer.

La obligación tributaria tiene una característica principal que la diferencia de cualquier otra obligación, y es su carácter legal, pues ella no surge como consecuencia de un contrato ni por la voluntad entre las partes, sino por disposición de la ley. Es la ley quien exige al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, el deber de cumplir con determinada obligación, ya sea las obligaciones referidas a pago, o las obligaciones de hacer que debe cumplir el sujeto pasivo de la relación, ya sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

Puede afirmarse que en el marco jurídico venezolano, la obligación tributaria es considerada como un “vínculo legal” que encuentra su fundamento en el mandato de la ley, condicionado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en su Artículo 133, cuando consagra tanto el deber del ciudadano a contribuir con las cargas públicas, como también consagra la facultad del sujeto activo (Estado), a exigirla cuando así una ley lo imponga.

No obstante, las obligaciones tributarias surgen cuando se producen los hechos establecidos en la ley; así lo establece el Código Orgánico Tributario (2001) en su 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.

También, consagra en su Artículo 23, que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria están obligados, no sólo al pago del tributo, sino también al cumplimiento de deberes formales impuesto por el código y las leyes tributarias.

Es necesario señalar, que todas las relaciones que se constituyen entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente o responsable), relativas al cumplimiento de actos o acciones tendientes a asegurar y facilitar la determinación, el pago y la recaudación de tributos, forman parte de la relación jurídica tributaria entre las cuales se pueden mencionar:

- (a) Obligaciones de dar, objeto de la obligación principal, es decir, pagar el tributo;
- (b) Obligación de hacer, cumplir con los deberes formales establecidos en las leyes, entre las que se pueden nombrar la presentación de declaraciones, llevar libros, entre otros;
- (c) Obligaciones de soportar, aceptar inspecciones, fiscalizaciones;
- (d) Obligaciones accesorias, pagar multas o intereses de mora.

En otro orden de ideas, se debe mencionar que la Administración Tributaria a fin de optimizar el cumplimiento de obligaciones tributarias antes mencionadas, incorpora en la legislación venezolana distintos mecanismos, incluyendo entre estos el régimen de *retención en la fuente o retención de impuesto*, tanto en el Impuesto sobre la Renta, como en el Impuesto al Valor Agregado, utilizando ésta figura tributaria como un mecanismo de recaudación efectivo, una forma de garantizar anticipadamente el pago del tributo y como una herramienta de control fiscal.

Sostienen Fraga, Sánchez y Vilorio (2002), que la retención del impuesto es:

Una operación que consiste en que el sujeto pagador de una determinada suma de dinero detrae, resta o deduce de la misma un porcentaje determinado por la ley o el reglamento aplicable, a los fines de entregarla al ente extractor o sujeto activo correspondiente, a título de anticipo del tributo que por la recepción de dicha cantidad, le corresponde satisfacer al receptor del pago. (p.16)

Cabe destacar, que la retención en la fuente, también se considera como un medio de financiamiento público, ya que anticipa al Estado ingresos que en la mayoría de los supuestos aún no se han causado, considerando dicha retención, como una *garantía del cumplimiento de la obligación tributaria y como un anticipo del impuesto definitivo*.

Para llevar a cabo lo establecido en el régimen de retenciones, la legislación define como responsables, en calidad de agentes de retención, a los entes encargados de retener el anticipo de impuesto a los contribuyentes, convirtiéndose, en un deudor del contribuyente o alguien, que por su función pública, actividad u oficio se encuentra en contacto directo con el importe dinerario propiedad del contribuyente, ante el cual tiene la posibilidad de retener la parte que le corresponde al Estado por concepto de un tributo.

Es necesario mencionar, que una vez realizada la retención, el agente de retención pasa a ser un sustituto de la obligación tributaria, y es el único responsable ante el sujeto activo del importe retenido, naciendo la relación jurídico tributaria.

Con motivo de la presente investigación, se debe mencionar la importancia que tiene para el sistema tributario venezolano el Impuesto sobre la Renta, en virtud de que actualmente se considera como uno de los tributos más productivo e importante para el Estado, motivado a que, a través de su recaudación se obtienen ingresos fundamentales para el desarrollo económico de la sociedad.

Dentro de esta perspectiva, es necesario señalar que dada la importancia del Impuesto sobre la Renta, se han presentado diversas y significativas reformas al instrumento legal que regula esta exacción, principalmente en aquellos aspectos que pudieren incidir, directa o indirectamente, en la liquidación y pago del mismo, vale decir: Principio de renta mundial, ajuste y reajuste por inflación, gravamen a las

ganancias de capital, régimen de transparencia fiscal internacional, medidas de control fiscal, obligación de los sujetos pasivos, entre otros.

No obstante, en la medida en que el Impuesto sobre la Renta ha evolucionado, en el mismo grado ha debido progresar la retención en la fuente como complemento indispensable en el ejercicio de la potestad de recaudación, y por ende hacer efectiva la aplicación de dicho impuesto. Este mecanismo de recaudación o retención, se encuentra inmerso en la legislación venezolana, desde que se promulgó la primera Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana en el año 1942.

Es fundamental, que todo ente que sea designado como agente de retención de Impuesto sobre la Renta, conozca los aspectos relativos a la normativa legal vigente, a la responsabilidad derivada de la relación jurídico tributaria, dentro de la cual se encuentra la solidaridad pasiva en el cumplimiento de la obligación tributaria, hasta la responsabilidad penal por incumplimiento o defectuoso cumplimiento de las acciones de colaboración en la recaudación del impuesto, aunado al conocimiento y cumplimiento de los aspectos teóricos y prácticos vinculados al modo, tiempo y lugar en que la retención debe practicarse y enterarse, entre otros temas de vital importancia.

En este marco de ideas, es primordial destacar que la retención de Impuesto sobre la Renta es una *obligación* impuesta a los agentes de retención, basada en la facultad que ejerce el Estado, de exigir a los particulares la realización de determinados servicios en pro de un mejor desenvolvimiento de la Administración Tributaria.

Las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta tienen fundamento jurídico en lo establecido en el Decreto 1808 de fecha 23 de abril de 1997, publicado en Gaceta Oficial N° 36203, el cual contiene la Reforma al Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, el cual consagra toda la normativa legal referente a cumplimiento de obligaciones tributarias en materia de retención de impuesto.

No obstante, se debe afirmar que en el contenido del Decreto de Retención 1808, se consagra lo referente a cumplimiento de obligaciones tributarias y deberes

formales, todo ello en concordancia con lo establecido en el Código Orgánico Tributario y la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Dentro de las principales obligaciones tributarias derivadas de la normativa legal vigente en materia de retención de Impuesto sobre la Renta se pueden mencionar:

La obligación de retener; la obligación de practicar la retención en el modo, tiempo y lugar establecido en la normativa legal vigente; la obligación de enterar el impuesto retenido en el modo, tiempo y lugar establecido en la normativa legal vigente; la obligación de emitir y entregar a los contribuyentes un comprobante por retención; la obligación de presentar la Relación anual en materia de retenciones en el modo, tiempo y lugar establecido en la normativa legal vigente; la obligación de cumplir con los deberes formales establecidos en la ley.

Fraga, Sánchez y Vilorio (2002) señalan la importancia del conocimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte del agente de retención, afirmando que la retención de Impuesto sobre la Renta:

Es una actividad cumplida por determinado sujeto que, en definitiva, supone la colaboración de éste con la Administración Tributaria en las tareas de determinación y recaudación del impuesto. Esta actividad tiene su origen en un mandato legal y su incumplimiento o su cumplimiento defectuoso o contrario a la ley, puede generar sanciones administrativas y también, en casos de apropiación indebida de las sumas retenidas, sanciones penales. (p.166)

De lo expuesto anteriormente, se desprende que la retención de Impuesto sobre la Renta es un mecanismo de recaudación que crea una serie de cargas administrativas, de gastos de operación y de posibles riesgos por las sanciones que se derivan del incumplimiento de las obligaciones tributarias impuestas a los agentes de retención. De allí se deriva la importancia del conocimiento de la normativa legal consagrada en materia de retenciones por parte del ente designado como agente de retención.

Igualmente, se debe considerar lo expresado por Villegas (1976), el cual señala que:

La retención es un útil instrumento para combatir el fraude, pequeños contribuyentes que quizá por sí mismos eludirán la tributación, quedan forzosamente sujetos al régimen sin la menor posibilidad de evadirse. Por otra parte, el agente de retención o rentista no tiene interés de eludir el impuesto porque tiene asegurado el resarcimiento anticipado a costa del contribuyente. (p.17).

De este análisis se puede considerar, que el propósito fundamental de la actividad de retención de Impuesto sobre la Renta se concentra básicamente en dos objetivos fundamentales, señalados por Fraga, Sánchez y Vilorio (2002) como “la eficiente gestión de los tributos y la cristalización efectiva del deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”. (p.166).

En este orden de ideas, se puede señalar que los entes del sector público son considerados agentes de retención, dentro de los cuales se encuentra la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida, quien funge como agente de retención de Impuesto sobre la Renta y agente de retención del Impuesto al Valor Agregado.

Dicho organismo público, para tener una gestión eficiente debe dar cabal cumplimiento al conjunto de obligaciones tributarias establecidas en la ley y a su vez, debe contar con un conjunto de mecanismos, medidas y procedimientos orientados al correcto cumplimiento de las disposiciones legales.

La presente investigación, se enmarcará en la realización de un diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida, con miras a identificar las características del proceso de retención y enteramiento del impuesto llevado a cabo por la Alcaldía, así como determinar el cabal cumplimiento de las disposiciones establecidas en la ley.

En relación a lo anterior expuesto debe señalarse, que para fines de la aplicación de la investigación se plantea el estudio de las retenciones efectuadas a personas naturales residentes y personas jurídicas domiciliadas, sin incluir retenciones efectuadas a personas naturales no residentes, ni personas jurídicas no domiciliadas, en virtud de que el agente de retención, es decir, la Alcaldía del Municipio Santos

Marquina a la presente fecha, no ha realizado actividades con este tipo de sujeto pasivo o contribuyente. También es necesario mencionar que no se incluyen retenciones por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, contempladas en el Capítulo II, del Decreto 1808 de Retención, en virtud de que hasta la presente fecha no se ha generado la obligación tributaria.

Como consecuencia de lo expuesto anteriormente se plantea las siguientes interrogantes para la investigación:

- ¿Cuáles son las disposiciones legales y normativa vigente en materia de retención de Impuesto sobre la Renta en Venezuela?

- ¿Cuáles son las características del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta llevado a cabo por la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida?

- ¿Cumple la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida con las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta?

- ¿Cuáles son las debilidades y amenazas del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta realizado por la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida?

- ¿Cuáles son las fortalezas del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta llevado a cabo por la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.

Objetivos Específicos

1. Estudiar las disposiciones legales y normativa vigente consagradas en el marco jurídico venezolano en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.
2. Identificar las características del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta llevado a cabo por la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.
3. Determinar que el agente de retención cumpla con las obligaciones tributarias establecidas en la ley, en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.
4. Categorizar las debilidades y amenazas del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta realizado por la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.
5. Establecer las fortalezas del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta llevado a cabo por la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida en función de optimizar el proceso.

Justificación

El tema impositivo cada vez recobra mayor importancia dentro de cualquier ente tanto público como privado. En la medida en que el sistema tributario ha evolucionado, en el mismo grado ha aumentado el número de exigencias u obligaciones exigidas por el Estado, todo ello con el fin de incrementar el ingreso público y por ende lograr el bienestar colectivo, generando una mejor protección económica y elevando el nivel de vida de la sociedad.

No obstante es necesario mencionar, que es a través de la recaudación del impuesto que el Estado logra subsidiar un porcentaje del gasto público, mediante la inversión económica, en consecuencia la omisión de la retención del impuesto, conlleva a que el ingreso público disminuya y por ende el Estado no pueda cumplir a cabalidad con su política de satisfacer las necesidades colectivas.

Por consiguiente, se puede señalar que la importancia de la actividad de retención de Impuesto sobre la Renta, se concentra básicamente en sus dos objetivos señalados por Fraga, Sánchez y Vilorio (2002), como “la eficiente gestión de los tributos y la cristalización efectiva del deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”. (p.166).

En este marco general, es necesario recordar que las obligaciones impuestas a los agentes de retención se encuentran establecidas por un mandato de la ley, consagradas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y por el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones.

En otro orden de ideas se puede mencionar que efectuada la retención, el agente de retención es el único responsable ante la Administración Tributaria por el importe retenido o percibido, respondiendo solidariamente con el contribuyente en caso de no realizar la retención. Además, el agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen.

Conforme a lo expuesto, dentro de la clasificación que realiza el Código Orgánico Tributario, el agente de retención del Impuesto sobre la Renta será

responsable directo, si práctica la retención a que está obligado, caso en el cual es el único responsable ante la Administración Tributaria por las cantidades retenidas, y será *responsable solidario* si incumple la obligación de retener.

Asimismo, el incumplimiento u omisión de las obligaciones tributarias por parte de los agentes de retención serán sancionadas de acuerdo a lo tipificado en el Código Orgánico Tributario, estableciendo multas y sanciones administrativas y/o penales tipificadas en materia de ilícitos tributarios.

También es necesario considerar las posibles sanciones administrativas, aplicables a los funcionarios públicos que incumplan con sus obligaciones o responsabilidades como agentes de retención de impuesto, dentro de las cuales se encuentran las sanciones administrativas establecidas en la Ley del Estatuto de la Función Pública, publicada en Gaceta Oficial N° 37.522 de fecha 06 de septiembre de 2002 y lo establecido en la Ley contra la Corrupción, publicada en Gaceta Oficial N° 5.637 (Extraordinaria) de fecha 07 de abril del 2003, la cual señala en su Artículo 56 “El funcionario público que ilegalmente diere a los fondos o rentas a su cargo, una aplicación diferente a la presupuestada o destinada, aun en beneficio público, será penado con prisión de tres meses a tres años, según la gravedad del delito”, esto en virtud de que el monto del impuesto retenido no sea enterado en el plazo establecido, y sea utilizado para otros fines, como por ejemplo, cubrir gastos del mismo ente público.

Es necesario considerar lo establecido en el Artículo 69 de la precitada ley, la cual establece que:

El funcionario público que arbitrariamente exija o cobre algún impuesto o tasa indebidos, o que, aun siendo legales, emplee para su cobranza medios no autorizados por la ley, será penado con prisión de un (1) mes a un (1) año y multa de hasta el veinte por ciento (20%) de lo cobrado o exigido.

De igual manera, la inobservancia del cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario acarrea efectos importantes no sólo de orden legal, sino también de

orden económico, ya que la aplicación de multas y sanciones afectaría notablemente a la estabilidad de la organización.

Dentro de este orden de ideas, la presente investigación se justifica porque este estudio permite precisar la importancia del cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención y permite obtener información referente al proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta establecido en el marco jurídico venezolano.

Asimismo, contribuye como orientación a la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida, ya que sus resultados pueden utilizarse como base para el establecimiento de procedimientos de control y aplicación de los correctivos necesarios con miras a optimizar el proceso. También se puede estimar, que el análisis de los resultados plasma las debilidades y amenazas del proceso, a fin de que se utilicen los correctivos necesarios y se eviten futuras sanciones por parte de la Administración Tributaria.

De igual modo, los resultados de la investigación constituyen una base de datos para otros investigadores y a su vez, las conclusiones obtenidas pueden extrapolarse a otros entes o instituciones que funjan como agentes de retención de Impuesto sobre la Renta y pueden ser utilizadas como guías de acción para mejorar los procesos de retención y enteramiento del impuesto.

Finalmente, en el campo de la investigación, se considera que el presente estudio aporta nuevas ópticas y líneas de análisis en materia de retención de impuesto, como antecedente que puede ser utilizado para repensar los planteamientos y así lograr profundizar el tema a través de investigaciones futuras.

Limitaciones

Las limitaciones pueden ser consideradas, en función del acceso de los datos primarios objeto de estudio, específicamente a los comprobantes de egresos o formularios de pagos y documentos contables utilizados por el agente de retención

en el proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta, todo ello en virtud del tiempo disponible por parte del agente. Lo anterior señalado, arrojó como consecuencia la necesidad de organizar eficiente y eficazmente la información y cumplir a cabalidad con un cronograma de investigación.

Debe señalarse, que para fines de la aplicación del estudio, *no se incluirán*:

➤ Retenciones a personas naturales residentes o no en el país beneficiarias de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, contempladas en el Capítulo II, del Decreto 1808 el cual contiene la Reforma al Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones. Lo antes expuesto obedece a que no se genera lo establecido en los Artículos 2 y 3 del precitado Reglamento y por consiguiente no nace la obligación tributaria de practicar la retención. Los mencionados artículos establecen:

Artículo 2. En los casos de personas naturales residentes en el país, la retención de impuesto sólo procederá si el beneficiario de las remuneraciones obtiene o estima obtener, de uno o más deudores o pagadores, un total anual que exceda de mil unidades tributarias (1000 U.T.).

Artículo 3. Cuando el beneficiario de las remuneraciones a que se contrae el Artículo 2 de este Capítulo sea una persona natural no residente en el país, la retención del impuesto deberá ser igual al treinta y cuatro por ciento (34%) del total pagado o abonado en cuanta, cualquiera sea el monto de tales remuneraciones.

➤ Retenciones relacionadas con personas naturales no residentes, ni personas jurídicas no domiciliadas, en virtud de que el agente de retención, es decir, la Alcaldía del Municipio Santos Marquina a la presente fecha, no ha realizado actividades con este tipo de contribuyente.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

Consideraciones Generales

Una vez definido el problema y precisado el objetivo general y los objetivos específicos de la investigación, es necesario establecer los aspectos teóricos que sustentan el estudio.

El marco teórico en esta investigación, tiene como propósito fundamental ubicar el problema objeto de investigación dentro de una gama de conceptos y conocimientos, con el fin de obtener una conceptualización adecuada de los términos inherentes a la investigación. En consecuencia, dentro del marco teórico se muestran las bases de las diferentes teorías y conceptos relativos al Impuesto sobre la Renta y a la normativa legal vigente en materia de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta.

Antecedentes de la Investigación

Los antecedentes de la investigación están constituidos por investigaciones o documentos bibliográficos que de manera directa o indirecta están relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y con la importancia del control interno tributario como medida preventiva, encaminada a garantizar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el marco jurídico venezolano.

Pérez (2001), en su trabajo presentado como requisito para optar al título de Especialista en Derecho Tributario, titulado: Análisis de la retención en materia de Impuesto sobre la Renta, concluye que el desconocimiento por parte de los contribuyentes y de los agentes de retención, del mecanismo que debe ser utilizado para efectuar la retención de impuesto es la principal problemática presentada dentro del proceso de retención. Plasma como resultado del análisis, que los agentes de retención de Impuesto sobre la Renta deben considerar las responsabilidades derivadas de la relación en sentido formal y material, motivado a que, los funcionarios que no cumplan con las obligaciones establecidas en la ley, estarán sujetos a sanciones civiles, administrativas y penales.

Sepúlveda (2001), en su trabajo de grado titulado: Diagnóstico del proceso de retención de Impuesto sobre la Renta en las Facultades de la Universidad de Los Andes, presenta entre los resultados más resaltantes de su investigación; que es importante destacar la función que ejerce el agente de retención para el adecuado equilibrio en la relación Administración-Contribuyente, motivado a que, el agente de retención tiene la obligación ante el Estado de retener el tributo, ya que son los únicos responsables ante la Administración Tributaria, y de no realizar la retención, debe responder solidariamente con el contribuyente.

Otro antecedente que puede ser considerado, es el estudio realizado por Rojas (1998), en su investigación presentada para optar al título de Especialista en Derecho Tributario, titulado: Retención y Cancelación de Impuesto sobre la Renta en el Instituto Nacional del Menor, durante el 1er Semestre del año 1998. Esta investigación está referida a la retención y cancelación del Impuesto sobre la Renta, específicamente analiza la aplicación del Decreto de Retención 1808 por el Instituto Nacional del Menor de Caracas, durante el 1er semestre de 1998, y concluye que se incumplen algunas de las obligaciones establecidas en la ley, específicamente la referida a enterar la retención en el plazo o fecha establecida en la ley.

Santana (1998), en su trabajo de grado titulado: La obligación tributaria de Retener y los Efectos en la Capacidad Económica del Universo del Contribuyente, trabajo presentado como requisito para optar al título de Especialista en Derecho

Tributario de la Universidad Santa María, plantea como objetivo primordial el análisis sobre la obligación de retener y sus implicaciones.

Entre los resultados más importantes de la investigación, se expone que las personas, naturales o jurídicas, son las designadas a cumplir con la obligación de cancelar el impuesto, así como también las personas calificadas como agentes de retención, están obligadas a retener y enterar el impuesto, dando cumplimiento a las obligaciones establecidas en la ley. También concluye que el cumplimiento de la obligación tributaria trae como consecuencia una serie de beneficios que se encuentran orientados a la comunidad en general.

Bases Teóricas

Luego de realizar el análisis y definición del planteamiento del problema, los objetivos generales y específicos de la investigación, es necesario establecer los aspectos teóricos que sustentan el estudio.

Al momento de indagar sobre un problema, resulta evidente que existan referencias teóricas y conceptuales, además de investigaciones que dan al estudio un sistema coordinado y coherente de conceptos y proposiciones que permiten introducir el problema en un ámbito de investigación.

El marco teórico, tiene como propósito fundamental ubicar el problema objeto de estudio dentro de una gama de conocimientos precisos, de manera que la búsqueda sea orientada, y así obtener una conceptualización adecuada de los términos que se utilizan.

Para lograr este propósito, se delimitan los parámetros conceptuales que tienen como intención fundamental sustentar y complementar el estudio, incluyendo todos y cada uno de los elementos teóricos que ya se conocen y se han valorado; así como aquellos encontrados, que son confiables y por lo tanto sirven de apoyo en la investigación.

Dentro del marco teórico, se presentan los fundamentos relevantes para la investigación, referidos a: sistema tributario venezolano, la obligación tributaria, el régimen en materia de retención de Impuesto sobre la Renta, naturaleza y fundamento jurídico del proceso de retención y enteramiento del impuesto, fundamentos de la obligación de retener, actuaciones del agente de retención y sus responsabilidades, entre otros.

Una vez analizados cada uno de los elementos que influyen en el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta, seguidamente se presentan las bases legales y un glosario de términos o definiciones de uso frecuente en el área tributaria.

Principios Constitucionales que rigen el Sistema Tributario

Los principios que rigen el sistema tributario se encuentran establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), de la cual se desprende :

- *Principio de Legalidad*, constituye una de las garantías contenidas en el Derecho Constitucional y por ello es considerado como la regla fundamental de la tributación venezolana, el cual se encuentra consagrado en el Artículo 317 “No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes”. Representa una garantía, y en razón de lo cual se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, o norma jurídica.

- *Principio de Generalidad*, conforme a lo establecido en el Artículo 133; toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasa y contribuciones que establezca la ley; el cual impone una obligación jurídica general, siempre y cuando la circunstancia en que se halle sea generadora de algún impuesto.

- *Principio de Igualdad Tributaria*, establecido en el Artículo 21 “Todas las personas son iguales ante la ley, y en consecuencia...”. Este principio se encuentra orientado a entender, que la ley debe dar un tratamiento igual a todos y cada uno de los contribuyentes o sujetos pasivos del impuesto.

- *Principio de no Confiscatoriedad*, establecido en el Artículo 317, el cual establece que “...Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio...”.

- *Principio de Capacidad Contributiva*, Villegas (1999) define la capacidad contributiva como “el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando justicia y razonabilidad” (p.195). De lo antes señalado se desprende que ningún tributo puede exceder de la razonable capacidad del contribuyente, ya que se estaría atentando contra su propiedad, confiscándola ilegalmente.

El principio de capacidad contributiva se encuentra relacionado con lo establecido en el Artículo 316 de la Constitución “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente...”. En atención a lo antes señalado, los Tratadistas de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2000) señalan que:

En Venezuela la capacidad contributiva es principio constitucional según lo establece el Artículo 316 de la Constitución de 1999, como lo era de acuerdo con el Artículo 223 de la Constitución de 1961. Ese principio es aplicable al sistema tributario en general y no a determinado impuesto en particular. (p.101)

No obstante, puede considerarse que la capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías que la Carta Magna otorga, tales como justicia tributaria, no confiscatoriedad, igualdad y generalidad.

Moya (2000), señala que “el principio de capacidad contributiva se traduce en la exigencia de que la tributación sea graduada de forma tal de adoptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaria tome aspectos de esta riqueza, pero sin destruir su base creadora”(p.119).

- *Principio de Progresividad*, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece en su Artículo 316, que el Estado 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 tributos.

- *Principio de la No Retroactividad*, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece en su Artículo 24 que ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Aunado a ello, el Artículo 8 del Código Orgánico Tributario (2001) consagra que “...Ninguna norma en materia tributaria tendrá efectos retroactivos, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor...”.

- *Principio de la Justicia Tributaria*, se encuentra consagrado en el Artículo 316 de la Carta Magna, el cual significa que un tributo es justo en la medida que grave a todos con igual intensidad, es decir, el sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente.

- *Principio de la Prohibición de impuesto pagadero en servicio personal*, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece en su Artículo 317, que “...No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales...”. Este principio es la garantía del derecho de toda persona a su integridad física, psíquica y moral.

- *Principio de la exigencia de un término para que pueda aplicarse la ley tributaria*, este principio consagra que toda ley debe fijar un tiempo para su entrada en vigencia. Se encuentra establecido en el Artículo 317 “Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos...”; todo ello se encuentra en concordancia con el Artículo 8 del Código Orgánico Tributario (2001).

Actividad Financiera del Estado

La actividad financiera puede ser definida como la acción que desarrolla el Estado para procurarse los recursos necesarios e invertirlos en la satisfacción de las

necesidades públicas. La actividad financiera del Estado, surge de la necesidad que tiene el Estado de satisfacer los requerimientos de la población mediante la prestación de servicios, de allí que debe procurar obtener los recursos financieros.

Estos recursos se originan en primer lugar por el propio patrimonio, en segundo lugar, del patrimonio de los particulares en forma coactiva mediante los tributos y por último puede recurrir al crédito público para obtener recursos en calidad de préstamos; en otras palabras la actividad financiera del Estado la efectúa, cuando tiene ingresos provenientes de sus recursos y cuando efectúa gastos públicos.

El Estado es el único ente sujeto de la actividad financiera, en virtud de que es el órgano que debe prever los gastos e ingresos futuros, materializados o reflejados en el presupuesto, además, debe obtener los recursos necesarios para sufragar los desembolsos presupuestarios y aplicar los recursos para cumplir con las necesidades públicas.

Jarach (1982), afirma que “la actividad financiera también posee el objetivo de contribuir con el instrumento del gasto, del recurso o de ambos, a la estabilización de la economía, esto es, del nivel de precios y del empleo, plena ocupación, como también de la balanza de pagos”.(p.120).

De igual forma la actividad financiera puede concebirse como el conjunto de actos de naturaleza compleja que ejecuta el Estado y que están destinados a satisfacer necesidades colectivas y a lograr sus fines; la cual se realiza en tres fases; el presupuesto financiero, obtención de ingresos y aplicación de los recursos.

Ingresos Públicos

Los ingresos públicos son los recursos que obtiene el Estado en forma coactiva, en forma voluntaria de la economía de los particulares y del uso de sus bienes para satisfacer las necesidades colectivas, a través de la prestación de los servicios públicos, o gasto público.

Para Laya (1989) los ingresos públicos pueden definirse como “los medios o recursos económicos, que el Estado se procura con el objeto de destinarlos a cubrir los gastos que ocasionen la satisfacción de las necesidades colectivas”. (p.299). Estos ingresos o recursos están constituidos por todas las entradas de dinero a la Tesorería del Estado, para efectuar los gastos propios de su actividad financiera.

Para el autor Villegas (1999, p.53); los ingresos o recursos públicos se clasifican en:

1. Recursos Ordinarios y Extraordinarios.

Ingresos Ordinarios: Son los recursos obtenidos de forma regular y continuamente, utilizados para ser destinados a cubrir el presupuesto financiero normal; por eso están generalmente frente a los gastos ordinarios.

Ingresos Extraordinarios: Tiene en cambio, carácter esporádico, siendo provocados por excepcionales necesidades; por eso están por lo general, frente a los gastos extraordinarios.

2. Recursos Originarios y Derivados.

Recursos Originarios: Se llaman recursos originarios aquellos ingresos que las entidades públicas obtienen de fuentes propias de riqueza, ya sea porque posean un patrimonio fructífero, o porque ejerzan una industria o un comercio.

Recursos Derivados: Se llaman recursos derivados aquellos ingresos a los que las entidades públicas se procuran, mediante contribuciones provenientes de la economía de los individuos pertenecientes a la colectividad. También, son definidos como aquellos recursos que provienen de una imposición que establece el Estado, creados de manera coactiva mediante una Ley, están formados por grandes grupos de ingresos, denominados “tributos”, los cuales son los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales y parafiscales.

El principio legal de los ingresos públicos derivados o recursos tributarios, se encuentra establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

(1999), en el Artículo 317, la cual consagra “No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley...”. Cualquier ingreso que el Estado pretenda obtener en forma coactiva de los particulares, debe estar prevista en una ley.

Tributos

Según la definición del autor Villegas (1999), los tributos son “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demandan el cumplimiento de sus fines” (p.67).

Las características de esta definición están fundamentadas por:

a) *Prestaciones en dinero*: Es una característica de la economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda. Es suficiente que la prestación sea “pecuniariamente valuable” para que se constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de cada país no disponga lo contrario.

b) *Exigidas en ejercicio del poder de imperio*: El elemento esencial del tributo es la coacción, el cual se manifiesta en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le sea exigible. La bilateralidad de los negocios jurídicos es sustituida por la unilateralidad en cuanto a su obligación.

c) *En virtud de una ley*: No hay tributo sin ley previa que lo establezca. Como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. Tal condición fáctica e hipotética se denomina “hecho imponible”, es decir, toda persona debe pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria dispone y exige.

d) *Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines*: El objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de

obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas.

La clasificación más aceptada por la doctrina y el Derecho Positivo divide los tributos en impuestos, tasas y contribuciones.

(a) Impuestos.

Villegas (1999) define los impuestos como “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo estos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado” (p.72).

De igual, manera se puede señalar que impuesto es la obligación coactiva generalmente en dinero, a favor del Estado, fundamentándose en una ley cuya finalidad es la mayor captación de ingresos destinados al bienestar social.

Tradicionalmente los impuestos se dividen en *directos e indirectos*, por lo que nace la clasificación en el sistema de determinación y cobro adoptado por la legislación de cada país, considerando *impuesto directo* como el impuesto que afecta cosas o situaciones permanentes y se extrae en forma inmediata del patrimonio, este impuesto es tomado como expresión de la capacidad contributiva favorecida en su formación por la contraprestación de servicios públicos. El *impuesto indirecto* se define como el impuesto que se vincula con actos o situaciones accidentales, cuando se grava el gasto, consumo o bien de la transferencia de riqueza, indirectamente relacionada con la prestación de los servicios públicos.

(b) Tasas.

Villegas (1999) define las tasas como “un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente”. (p.90).

También, pueden ser concebidas como prestaciones pecuniarias exigidas a los usuarios de bienes o servicios estatales, cuyo hecho generador es una actividad del

Estado propio a su soberanía, caracterizado por la prestación de un servicio al sujeto pasivo. Es necesario señalar, que las tasas son un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.

(c) Contribuciones.

Es una especie tributaria independiente del impuesto y de la tasa, y está constituida por la actividad que el Estado realiza con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente. Las contribuciones se clasifican en contribuciones de mejoras y contribuciones de seguridad social.

Contribuciones de mejoras: Es el pago obligatorio al Estado con ocasión de la realización de una obra con fines de utilidad general y que incrementa el valor de los inmuebles de los particulares.

Contribuciones de seguridad social o contribuciones parafiscales: Son aquellas contribuciones que persiguen un fin social y que son aportadas a entes de previsión social. También son definidas como la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión.

El Sistema Tributario en Venezuela

El sistema tributario es definido como el ordenamiento legal orientado a la determinación, recaudación y gestión de los tributos de un país. Villegas (1999) expone que “el sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en una determinada época”. (p.513).

En este orden de ideas, se puede mencionar que el sistema tributario venezolano resulta de vital importancia en la actualidad dentro de la estructura de los ingresos

públicos o recursos del Estado, por lo que a continuación se describe brevemente su evolución en el país y los fundamentos constitucionales vigentes que rigen su operatividad.

Como es de conocimiento general, la primordial fuente de ingresos en Venezuela ha derivado históricamente del petróleo e hidrocarburos y de la explotación de las riquezas provenientes de recursos no renovables, y a lo largo de los años no se había concedido real importancia al tema de la tributación ya que la renta petrolera sustituía el esfuerzo que los ciudadanos deben aportar en la construcción de un país. No obstante se considera que, en los últimos años el sistema tributario venezolano ha sufrido profundas modificaciones.

Berger (2002), estima que los cambios profundos que trae aparejados cualquier proceso de transformación, han requerido la adopción de ciertas estrategias que permitan lograr eficientemente los objetivos planteados. Este autor comenta que:

A mediados de 1994, se estructuró un programa de reforma tributaria, dentro de un esfuerzo de modernización de las finanzas públicas por el lado de los ingresos, que en Venezuela se denominó "Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas" (conocido por sus siglas o Proyecto SIGECOF), el cual fue estructurado con el apoyo del Banco Mundial, propiciando la actualización del marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional, muchas de cuyas regulaciones se remontaban a los años 20 de esta centuria. (p. 83).

Dicha reforma seguía las tendencias que en ese mismo sentido se habían generalizado en América Latina, como consecuencia de la crisis de deuda pública de la década de los años 80, conjuntamente con los programas de reforma del Estado y de ajuste fiscal entendidos como posibles soluciones a dicha crisis. Con esta reforma, se pretendió la introducción de ciertas innovaciones importantes como la simplificación de los tributos, el fortalecimiento del control fiscal y la introducción de normas que hicieran más productiva y progresiva la carga fiscal.

Dentro de este proceso, también se consideró importante dotar al Estado venezolano de un servicio de formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, cuya finalidad declarada por el primer Superintendente

Nacional Tributario en el año 1996, consistía en reducir drásticamente los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero.

Ese cambio tan relevante se logró a través de la creación del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, (SENIAT), mediante Decreto Presidencial Número 310 de fecha 10 de agosto de 1994, como un Servicio con autonomía financiera y funcional y con un sistema propio de personal, en atención a las previsiones respectivas del Código Orgánico Tributario.

Actualmente, el sistema tributario en Venezuela ocupa un lugar destacado en los presupuestos de la República, toda vez que se adelanta, una vez más, un proceso de reforma tributaria tendiente a mejorar el sistema tributario venezolano.

Partiendo del presupuesto de que toda sociedad se constituye con el objetivo de lograr un fin común, y como consecuencia lógica de esta premisa, se establecen las normas que habrán de regir su funcionamiento conjuntamente con los organismos que sean necesarios para la realización de este fin colectivo. El desarrollo de esta idea de sociedad, como cualquier otra actividad, genera costos y gastos, los cuales, como resulta obvio, deben ser cubiertos con los recursos propios de esa colectividad, bien porque en su seno se realizan tareas que le produzcan tales ingresos, o bien, y sobre todo, porque ésta percibe los aportes de sus miembros.

En este orden de ideas se puede señalar lo consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), la cual contiene estatutos que rigen el funcionamiento del sistema tributario y, en su Artículo 133 establece que “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasa y contribuciones que establezca la ley”.

Para hacer efectiva esa contribución o colaboración se recurre a la figura de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), debiendo considerarse al respecto, lo establecido en el Artículo 316 de la Carta Fundamental, que a la letra señala:

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.

En aplicación de estas disposiciones constitucionales, el sistema tributario, establecerá la obligación de contribuir en atención a la capacidad económica del sujeto pasivo; por lo tanto, los tributos no deben ser calculados sobre una base proporcional, sino atendiendo al principio de progresividad, mecanismo que debe respetarse para que el Estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional y de lograr un adecuado nivel de vida para el pueblo.

No obstante, es indispensable considerar como regla fundamental el principio de reserva legal de la tributación, establecido en el Artículo 317 de la Carta Magna “No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley...”. Este principio constituye una garantía esencial del Derecho Constitucional, el cual se consagra que cualquier ingreso que el Estado pretenda obtener en forma coactiva de los particulares, ya sea en forma de tributos, multa o sanción de tipo pecuniaria, debe estar prevista en una ley. Este es un principio que pone freno a las administraciones públicas, a favor de los administrados.

Obligación Tributaria

La fuente de la obligación tributaria es la ley. La voluntad jurídica de los individuos no es apta para crear la deuda tributaria, es por ello que, mediante la ley, el legislador describe la hipótesis condicionante llamada hecho imponible, y es entonces la materialización de esa hipótesis la que genera la obligación tributaria (obligación de dar, hacer, no hacer).

En Venezuela, puede considerarse como fuente que establece la obligación tributaria, lo señalado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), la cual consagra en su Artículo 133 “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y

contribuciones que establezca la ley”. Todo ello en concordancia con lo establecido en los principios constitucionales.

También es necesario señalar, que el Código Orgánico Tributario (2001) establece en su Artículo 36 “El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Es por ello, que el hecho imponible es el presupuesto o hipótesis, el cual define de qué tributo se trata y sirve para tipificar el tributo.

Al realizarse el hecho imponible nace la *obligación tributaria*, es decir, que cuando el sujeto pasivo de la obligación se coloca en relación con el elemento objetivo del hecho imponible en la misma situación descrita abstractamente por el legislador, se dice que se ha realizado el hecho imponible y es allí cuando nace o se origina la obligación tributaria.

En la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001), la fuente de la obligación tributaria se encuentra tipificada en el Artículo 1 cuando señala “Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley...”.

En la doctrina del Derecho, el término obligación se define como un vínculo o relación jurídica establecida entre dos partes por la que una de ellas (deudor) se ve constreñida a dar, hacer o no hacer algo a otra (acreedor), que a merced de su derecho de crédito, puede exigir tal prestación.

Para Jarach (1982) desde el punto de vista jurídico, la obligación tributaria es:

Una relación jurídica EX LEGE, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado (sujeto activo), al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado o tipificado por la Ley (p.195).

La obligación no constituye una deuda sino un compromiso, en el que, entre otros elementos aparece la prestación. Existen normas que van a regular las obligaciones que surgen entre el Estado y los contribuyentes; en la materia que nos ocupa, estaríamos hablando de derechos y obligaciones que deben respetar ambos, los

cuales dan nacimiento a una relación denominada por algunos autores como la relación *jurídico tributaria*. Justamente de esta relación jurídica tributaria va a surgir la obligación tributaria, que es justamente una prestación de contenido patrimonial que puede estar representada por obligación de dar, hacer o no hacer.

La obligación tributaria es pues, un vínculo jurídico que le atañe a algún sujeto de la relación jurídico tributaria, dicha obligación tiene algunos elementos los cuáles son: los sujetos de la obligación, el objeto de la obligación tributaria y la causa de la obligación tributaria.

Ahora bien, dentro de este concepto se debe identificar quién es el sujeto pasivo, es decir, el obligado a dar cumplimiento a todo lo relacionado con tributos, ya sea en calidad de contribuyente o responsable. En cuanto al responsable es aquel que está obligado a pagar el tributo por ser solidario, por lo tanto ambos son deudores.

De acuerdo a esta óptica, se puede mencionar que también los agentes de retención tienen su responsabilidad ya que por disposición de la ley deben retener el tributo, ya que el Código Orgánico Tributario (2001) establece en su Artículo 27, que el agente de retención es el único responsable ante la Administración Tributaria por la cantidad retenida y de no realizar la retención responderá solidariamente con el contribuyente.

Es por ello, que el Estado está facultado para imponer castigos, a todo aquel contribuyente que incumplan con las disposiciones establecidas en la ley. En el tema objeto de estudio, retención de Impuesto sobre la Renta, las sanciones por incumplimiento de las normas tributarias son las que se encuentran tipificadas en el Código Orgánico Tributario vigente.

Sujetos de la Obligación Tributaria

(a) Sujeto activo: Para determinar quién es el sujeto activo de la obligación tributaria, debemos tener en cuenta que el Estado cuenta con las potestades de imperio que le dan la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y todo

el ordenamiento jurídico, es decir, es la persona cuya voluntad en la búsqueda de la consecución de sus fines, va a privar sobre los intereses de algún administrado en forma particular, siendo en consecuencia que el Estado es el sujeto activo de la obligación tributaria por excelencia.

La mayoría de los autores coinciden en que el sujeto activo de la obligación tributaria no se define porque sea el que percibe los ingresos de las cargas tributarias, sino, por la circunstancia de que el ordenamiento jurídico le atribuya esa facultad tributaria. En el Código Orgánico Tributario (2001) se establece, en el Artículo 18 “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”.

(b) Sujeto pasivo: Según el Artículo 19 del Código Orgánico Tributario (2001) el concepto del sujeto pasivo es “...la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. Lo anterior se puede ampliar expresando que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona, física o jurídica, a la cuál la ley le ha encargado el cumplimiento de la prestación, pudiendo ser el contribuyente o un tercero, ya que el Código Orgánico Tributario es claro en manifestar que por disposición expresa de la ley, algunas personas pueden ser responsables sin tener carácter de contribuyentes.

* **Contribuyente:** Es la persona que paga una cuota por concepto de un impuesto, es decir, la persona natural o jurídica obligada conforme a la Ley a abonar o satisfacer los impuestos previstos en la misma, una vez que surja con respecto a él, el presupuesto jurídico que hace nacer la obligación tributaria, el cual se denomina *hecho imponible*.

En el caso específico del Impuesto sobre la Renta, con referencia al sujeto pasivo, el Artículo 7, establece: “Las Personas Naturales, Compañías Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada, las Sociedades en Nombre Colectivo, incluidas las irregulares o de hecho, los títulos y enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburo, Asociaciones, Fundaciones, Establecimientos permanentes...”.

También es necesario señalar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede serlo a título de: contribuyente o de responsable, según la clasificación que adopta el Código Orgánico Tributario (2001) en su Artículo 19.

* **Responsables:** Son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben por disposición expresa de la ley, cumplir los deberes y obligaciones atribuidas a estos. En el Código Orgánico Tributario (2001) se establece en el Capítulo II, Sección Tercera, la normativa legal referente a los Responsables.

En el Artículo 25 del mencionado Código se expresa que “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”.

En materia de retención de impuesto, la Ley de Impuesto sobre la Renta establece en su Artículo 87, quienes son los responsables de realizar la retención de Impuesto sobre la Renta. Se definen Responsables, en calidad de agentes de retención, toda persona natural o jurídica que por mandato legal se encuentre obligado a recibir de los deudores de enriquecimientos netos o ingresos brutos, el monto del tributo correspondiente y a enterarlo en una oficina receptora de fondos nacionales dentro de los plazos y condiciones establecidos en la ley.

Retención de Impuesto sobre la Renta en Venezuela

La retención puede ser considerada como el monto que se descuenta o se deduce del pago al beneficiario del enriquecimiento. Para Villegas (1976) retener significa “retraer una suma dineraria de un contribuyente (y con la cual se halla en contacto el agente de retención) un determinado importe en concepto de tributo. Ingresar es depositar, ese mismo importe a la orden de la Administración Tributaria, es decir, entregarle la suma tributaria detraída al contribuyente”. (p.21).

Fraga, Sánchez y Vilorio (2002) sostienen que:

La retención del Impuesto sobre la Renta es la actividad administrativa (delegada) de colaboración en las tareas de recaudación del tributo, que cumple por mandato de la Ley de Impuesto sobre la Renta y del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, el sujeto responsable como pagador de una renta gravable con dicho impuesto, y que consiste en amputar del pago o abono en cuenta correspondiente, en calidad de adelanto del impuesto que está obligado a satisfacer el contribuyente receptor del pago, un porcentaje indicado por el Reglamento según la causa que ha dado origen a la obtención de la renta, a los fines de enterarlo (depositarlo) en una oficina receptora de fondos nacionales, en la forma y plazos indicados por las normas respectivas. (p.17).

La retención de Impuesto sobre la Renta ya sea a personas naturales, jurídicas o de servicios se establece en Gaceta Oficial No 36203 del 12 de mayo de 1997 y cuyo objetivo primordial, es recaudar Impuesto sobre la Renta obtenido por los contribuyentes como lo estipula el Decreto 1808.

La retención en materia de Impuesto sobre la Renta ha estado presente en la legislación impositiva venezolana desde sus inicios. Es necesario mencionar, que la retención en la fuente data en la Ley de Impuesto sobre la Renta desde el año 1942.

En este marco general, se puede considerar lo expresado por el Tratadista Golía Juan, coautor de la publicación de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2003), donde se presenta un resumen del mecanismo de la retención en la fuente, en el siguiente orden de ideas:

L.I.S.R. del 17/7/42 - Se establece la obligación de efectuar retenciones en los casos de: Rentas de créditos y capital inmobiliario; Sueldos y Salarios; Actividades Profesionales. Quedan excluidos los intereses pagados a instituciones financieras.

L.I.S.R. del 31/7/44 - Se elimina la obligación de retener el impuesto prevista en la Ley del 17/7/42, quedando derogada la disposición de la no deducibilidad consagrada en el Reglamento del 2/2/43.

L.I.S.R. del 8/8/55 - Se establece la no deducibilidad de los pagos por concepto de primas de seguro a empresas no domiciliadas ni a las comisiones por enajenación de inmuebles cuando no se haya efectuado la correspondiente retención del impuesto.

L.I.S.R. del 10/7/58 y del 19/12/58 - Se conserva el régimen en los términos de la Ley del año 1.955.

L.I.S.R. del 17/2/61 - No se admite la deducción de los siguientes gastos a los que no se les haya practicado la retención de impuesto: Intereses pagados a personas naturales y a jurídicas no domiciliadas; Comisiones a intermediarios por enajenación de inmuebles; Regalías a personas naturales o jurídicas no domiciliadas; Primas de seguros a empresas no domiciliadas.

L.I.S.R. del 23/12/66 - Se añaden a los gastos previstos en la Ley de 1.961: Sueldos y salarios; Derechos de exhibición de películas a empresas no domiciliadas; Gastos de transporte de empresas de hidrocarburos. Se establece además la obligación de retener en los casos referentes al pago de: Dividendos; Premios de loterías e hipódromos; y, aquellos otros que determine el Ejecutivo Nacional.

L.I.S.R. del 18/12/70, del 25/1/75 y del 27/8/76 - Se conserva la normativa en los términos de la Ley del año 1.961.

L.I.S.R. del 23/6/78 - A través del párrafo sexto del Artículo 39°, se establece la no deducibilidad de todos aquellos gastos previstos en dicho artículo cuya retención, a partir de entonces, estará detallada en los respectivos reglamentos.

L.I.S.R. del 23/12/81, del 13/8/91, del 9/9/93, del 27/5/94, del 18/12/95 y del 22/10/99 - Se conserva el principio de la no deducibilidad en los términos de la Ley del año 1.978.

LISR. del 28/12/01 - Se mantiene la obligación de efectuar la retención sobre la totalidad de los distintos tipos de pago que se fueron incorporando a través del tiempo, facultando al Ejecutivo a extender la obligación por vía reglamentaria. Se eliminan las normas que prohibían deducir gastos a los que no se les había practicado la retención del impuesto. (p.547).

De lo anterior citado, se puede afirmar que la normativa legal venezolana se ocupó de desarrollar desde sus inicios la reglamentación en materia de retención de Impuesto sobre la Renta fijando, entre otros aspectos, los tipos de pagos sujetos a retención, los porcentajes de retención y los lapsos para enterar los impuestos retenidos.

Naturaleza Jurídica de la Retención de Impuesto sobre la Renta

Existen diversas posiciones que califican la naturaleza jurídica de la retención de impuesto, entre estas tesis se encuentra la referida por Fraga, Sánchez y Viloria

(2002), como “a) La retención del impuesto es una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria, b) La retención es un anticipo del impuesto definitivo, c) La retención es un sistema de recaudación”. (p.23).

Dentro de dicha calificación se considera que la retención constituye una *garantía del cumplimiento* de la futura obligación tributaria que se causará por el Impuesto sobre la Renta al finalizar el ejercicio fiscal; garantía que se materializa con la retención previa y la entrega de las cantidades retenidas a la Administración Tributaria.

Al respecto señala la Sentencia dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, con los Jueces Asociados, en fecha 11 de agosto de 2000, citado por Fraga, Sánchez y Vilorio (2002):

Considerando ahora a los agentes de retención del Impuesto sobre la Renta, siguiendo en este punto a la más depurada doctrina (Lago Montero), se observa que su obligación consiste precisamente en detraer parte de las cantidades de dinero que pagan a sus acreedores para entregarlas a un ente público a título de anticipo de la futura y eventual obligación tributaria de la que este último será acreedor, en garantía de su cumplimiento.(p.25).

De lo anterior citado se desprende que la retención es una garantía de cumplimiento, en virtud de que la cantidad de dinero retenida está destinada al aseguramiento del pago de la obligación tributaria principal.

También se puede señalar que la retención puede considerarse como un *anticipo del impuesto definitivo*, ya que la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001), en su Artículo 86 consagra que “...deberán considerarse como anticipos hechos a cuenta del impuesto que resulte de la declaración anual definitiva”.

Estos anticipos son sumas que se entregan a un posible acreedor (Estado) con la obligación de imputarlos a un probable impuesto que pudiera surgir de la declaración definitiva de rentas.

Asimismo, se le da a la retención la calificación de *sistema de recaudación*, ya que a través de la retención puede recaudarse anticipadamente el impuesto que podría

causarse al final del ejercicio, permitiendo a la Administración Tributaria percibir ingresos con anterioridad a la fecha en que correspondería en caso de no existir la figura de retención.

Proceso de Retención y Enteramiento del Impuesto sobre la Renta

Atendiendo a lo dispuesto en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1997), es decir, en el Decreto de Retención 1808, específicamente en el Capítulo II en sus Artículos 2 al 9, el proceso para efectuar la retención dependerá de algunos elementos tales como el tipo de persona sujeta a retención, el tipo de servicio, la información requerida al deudor o pagador y el porcentaje a aplicar.

El proceso de enterar el impuesto se basa fundamentalmente en los plazos dispuestos para devolver a la Administración Tributaria en el monto del impuesto retenido, según el Artículo 21 del mencionado Reglamento, se establece que “Los impuestos retenidos de acuerdo con las reglas establecidas en la ley y este reglamento deberán ser enterados en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro de los tres primeros días hábiles del mes siguiente a aquél en que se efectuó el pago o abono”.

Es conveniente esbozar los principales fundamentos del proceso de retención y de enteramiento del impuesto, los cuales se encuentran consagrados en el Decreto de Retención 1808, dentro de los principales fundamentos se deben mencionar: A quienes retener, conceptos sujetos de retención, cuando retener, plazos para enterar el impuesto ante las oficinas receptoras de fondos nacionales, entre otros.

(a) A quienes retener.

Según el Artículo 1, del Decreto de Retención 1808, y en concordancia con el Artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001), se debe efectuar la retención de impuesto a quienes se les realice el pago o abono en cuenta de los

enriquecimientos o ingresos brutos a los que se refieren los Artículos 27, párrafo octavo, y Artículos 31, 34, 35, 36, 37,38, 39, 40, 41, 48, 64, 65 y 77 de la precitada ley.

Es indispensable considerar lo establecido en el Artículo 2, del Decreto de Retención 1808, que expresa “en los casos de personas naturales residentes en el país, la retención de impuestos sólo procederá si en beneficiario de las remuneraciones obtiene o estima obtener, de uno o más deudores o pagadores, un total anual que exceda de mil unidades tributarias”.

Resulta conveniente mencionar que se consideran personas naturales residentes las que hayan permanecido en el país durante un lapso de 180 días dentro del ejercicio anual, o en el ejercicio inmediatamente anterior. También es considerada personas naturales residentes según el Artículo 30 del Código Orgánico Tributario (2001), en su Capítulo III, Sección Cuarta, aquellas personas que están desempeñando en el exterior funciones remuneradas.

(b) Conceptos Sujetos a Retención.

A continuación se listan los conceptos sujetos a retención, de conformidad con lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) y el Decreto N° 1808 del 23 de abril de 1997 que crea el “Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones”, que rigen la materia:

- Sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares por servicios personales prestados bajo relación de dependencia (Artículo 2, Decreto de Retención 1808): Conforme a lo previsto en el Artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se deberá aplicar la retención sobre los enriquecimientos o ingresos brutos señalados en los Artículos 31, 34, 64 y 65 de la precitada ley.

El concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, conforme a la doctrina laboral, comprende: Sueldos, salarios, emolumentos, obvenciones, dietas, pensiones, comisiones, bono vacacional, sobresueldos, recargos legales o

convencionales por días feriados, horas extras o trabajos nocturnos, aguinaldos, utilidades y demás remuneraciones periódicas o no, previstas en el contrato individual o colectivo que regula las relaciones entre el trabajador y su patrono.

No obstante, es indispensable considerar que no se deberá practicar retención cuando el trabajador obtenga o estime obtener de uno o más deudores o pagadores un total anual que no exceda de un mil unidades tributarias (1.000 u.t.).

- Honorarios por servicios profesionales no mercantiles (Artículo 9, Numeral 1, Decreto de Retención 1808): Se consideran como el pago o contraprestación que reciban, tanto las personas naturales como las jurídicas, por la prestación de servicios personales no regidos por un contrato de trabajo, en virtud de actividades de carácter científico, técnico, docente, realizadas por ellas en nombre propio o por profesionales bajo su dependencia. De este concepto se excluyen las actividades de naturaleza manual.

- Comisiones por la enajenación de bienes inmuebles y comisiones en general, distintas de las comisiones accesorias a los sueldos y salarios (Artículo 9, Numeral 2, Decreto de Retención 1808).

- Intereses sobre capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta. Intereses sobre préstamos y otros créditos (Artículo 9, Numeral 3, Decreto de Retención 1808).

- Enriquecimientos netos de las agencias de noticias internacionales (Artículo 9, Numeral 4, Decreto de Retención 1808).

- Gastos de transporte, causados o pagados dentro del ejercicio gravable a empresas de transporte no domiciliadas o no residentes (Artículo 9, Numeral 5, Decreto de Retención 1808).

- Derecho de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión, producidas o distribuidas desde el exterior (Artículo 9, Numeral 6, Decreto de Retención 1808).

- Enriquecimientos netos derivados de regalías y demás participaciones análogas (Artículo 9, Numeral 7, Decreto de Retención 1808): Estarán constituidas por la cantidad que se paguen por ceder el derecho a usar y explotar tanto las patentes de

invención, de mejoras, de modelos industriales, de dibujos industriales y de introducción de inventos y de mejoras, así como también las marcas comerciales, denominaciones comerciales, lemas comerciales, derechos de autos y derechos de exploración o explotación de recursos naturales.

- Asistencia técnica suministrada desde el exterior y utilizada en el país así como los servicios tecnológicos suministrados desde el exterior y utilizados en el país. (Artículo 9, Numeral 7, Decreto de Retención 1808). La asistencia técnica consiste en el suministro desde el exterior, de conocimientos técnicos destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o a la prestación de un servicio específico para la venta.

- Enriquecimientos netos derivados de las primas de seguro y reaseguro (Artículo 9, Numeral 8, Decreto de Retención 1808)

- Ganancias fortuitas obtenidas por juegos y apuestas, así como de los premios de loterías y de hipódromos (Artículo 9, Numeral 9, Decreto de Retención 1808)

- Premios obtenidos por propietarios de animales de carrera (Artículo 9, Numeral 10, Decreto de Retención 1808)

- Pagos a empresas contratistas o sub-contratistas por ejecución de obras o prestación de servicios, con base a valuaciones, órdenes de pago permanentes, individuales o mediante otra modalidad (Artículo 9, Numeral 11, Decreto de Retención 1808): El Artículo 16 del precitado decreto define a las empresas contratistas y subcontratistas, como las personas naturales o jurídicas, consorcio o comunidad, que conviene con otra persona jurídica, consorcio o comunidad, en realizar en el país por cuenta propia o en unión de otras personas, cualquier obra o prestación de servicio. Es fundamental que la empresa contratista suscriba un contrato mediante el cual, se compromete a responder por el resultado de la obra o del servicio.

- Pagos que efectúen los administradores de bienes inmuebles a los arrendadores de tales bienes (Artículo 9, Numeral 12, Decreto de Retención 1808).

- Pagos por cánones de arrendamiento de bienes muebles situados en el país (Artículo 9, Numeral 13, Decreto de Retención 1808).

- Venta de bienes y servicios (Artículo 9, Numeral 14, Decreto de Retención 1808): Los pagos que hagan las empresas emisoras de tarjetas de crédito o consumo, o sus representantes, a personas naturales, jurídicas o comunidades en virtud de la venta de bienes y servicios o de cualquier otro concepto. También se incluye la venta de gasolina en estaciones de servicio por los pagos que hagan las empresas emisoras de tarjetas de crédito o consumo.
- Pagos por gastos de transporte conformados por fletes (Artículo 9, Numeral 15, Decreto de Retención 1808).
- Pagos efectuados por las empresas de seguro, las sociedades de corretaje de seguros y las empresas de reaseguro, domiciliadas en el país a los corredores de seguro y a los agentes de seguro (Artículo 9, Numeral 16, Decreto de Retención 1808).
- Reparación de bienes asegurados y atenciones hospitalarias a los asegurados (Artículo 9, Numeral 17, Decreto de Retención 1808).
- Adquisición de fondos de comercio, enajenación de acciones (Artículo 9, Numeral 18, Decreto de Retención 1808).
- Servicios de publicidad, propaganda y venta de servicios publicitarios (Artículo 9, Numeral 19, Decreto de Retención 1808).
- Enriquecimientos netos obtenidos por la enajenación de acciones efectuadas a través de la Bolsa de Valores (Artículo 9, Numeral 20, Decreto de Retención 1808).
- Pagos a personas naturales o jurídicas por la enajenación de acciones o cuotas de participación cuando no se efectúen a través de la Bolsa de Valores (Artículo 9, Numeral 21, Decreto de Retención 1808).
- Cualesquiera otros enriquecimientos, disponibles o no, renta bruta o ingresos brutos, distintos de los antes señalados, sobre los cuales el Ejecutivo Nacional disponga mediante decreto que se retenga en la fuente el impuesto y se entere en una oficina receptora de fondos nacionales.

Quedan exceptuados de la retención los enriquecimientos obtenidos por trabajadores en virtud de primas de vivienda, cuando la obligación del patrono de pagarla en dinero derive de disposiciones de la Ley Orgánica del Trabajo. De igual

forma, quedan excluidas de esta obligación, enriquecimientos provenientes de viáticos y gastos de representación.

(c) Cuándo retener.

La retención de Impuesto sobre la Renta, deberá practicarse en el momento de pago o al efectuarse un abono en cuenta que equivale en este sentido al pago, conforme a lo establecido en el Artículo 1 del Decreto de Retención 1808.

Cuando el legislador utilizó la expresión pago o abono en cuenta, se refería a todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acreditan en su contabilidad o bien en el registro que llevan, realizadas a favor de sus acreedores, por ser créditos jurídicos y legalmente exigibles a la fecha de su asiento en los registros respectivos. Como también puede considerarse un reconocimiento de una deuda y a su vez constituye un pago evidente. Por consiguiente, en el momento de practicar el pago, es cuando debe surgir la retención de Impuesto sobre la Renta y que según el Artículo 1 del Decreto de Retención 1808, este pago puede ser efectuado por el contribuyente o responsable y también por un tercero.

Del análisis de lo dispuesto en el Artículo 1 del precitado Decreto, se describe que la obligación de retener nace "...en el momento del pago o del abono en cuenta...". Por lo anterior expuesto es necesario considerar:

Pago. Según el Artículo 39 del Código Orgánico Tributario (2001) el pago es considerado como un medio de extinción de la obligación tributaria. Legis Editores (2005) define como pago "la entrega del dinero que se debe" (p.14). La retención sólo puede practicarse cuando existe una suma de dinero de la cual se pueda efectuar la sustracción del porcentaje correspondiente, es decir, cuando se realiza un pago en efectivo. No obstante, es necesario señalar lo establecido en el encabezado del Artículo 20 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1997), que estipula que "No deberá efectuarse retención alguna en los casos de pagos en especie...".

Abono en cuenta. Es considerado como toda cantidad que los deudores del ingreso acrediten en su contabilidad o registro, mediante asientos nominativos, a

favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento o anotación. El abono en cuenta es un registro contable del pago que deberá realizarse en un momento determinado, más no es el pago en sí.

(d) Cuándo y dónde enterar lo retenido.

Los impuestos retenidos deberán ser enterados en una oficina receptora de fondos nacionales, a los fines de que éstos actúen como recaudadores del Impuesto sobre la Renta correspondiente.

El Artículo 21 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de retenciones (1997), establece la obligación, por parte de los agentes de retención, de enterar los impuestos dentro de los tres (3) primeros días hábiles del mes siguiente a aquél en que se efectuó el pago o abono en cuenta, salvo las correspondientes a las ganancias fortuitas, que deberán ser enteradas al día siguiente hábil a aquél en que se perciba; en las oficinas receptoras de fondos nacionales.

(e) Cómo enterar.

El agente de retención deberá enterar lo retenido en una oficina receptora, conforme a lo establecido en el Artículo 21 del Decreto de Retención 1808, a través de los formularios emitidos por la Administración Tributaria, los cuales se mencionan a continuación:

- Comprobantes de retención, Formularios AR-I AR-CV Y AR-C.
- Forma PN-R-11, Declaración y pago de retención de Impuesto sobre la Renta a personas naturales residentes en el país.
- Forma PN-NR-12, Declaración y pago de retención de Impuesto sobre la Renta a personas naturales no residentes en el país.
- Forma PJ-D-13, Declaración y pago de retención de Impuesto sobre la Renta a personas jurídicas y comunidades domiciliadas en el país.
- Forma PJ-ND-14, Declaración y pago de retención de Impuesto sobre la Renta a personas jurídicas y comunidades no domiciliadas en el país.

(f) Identificación del domicilio fiscal del Contribuyente.

El agente de retención antes de efectuar la retención de Impuesto sobre la Renta, debe conocer el domicilio fiscal del contribuyente, es decir, el lugar donde las personas naturales o jurídicas tienen el asiento principal de sus negocios e intereses, o donde está situada su dirección o administración.

Para efectuar la retención del Impuesto sobre la Renta de acuerdo a la normativa legal, es indispensable identificar si el contribuyente es:

- a) Persona natural residente: Es la persona natural que posee su domicilio fiscal en Venezuela o cuya permanencia en Venezuela se prolongue, por un período continuo o discontinuo por más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario, conforme a las condiciones establecidas en la ley.
- b) Persona natural no residente: Es la persona natural que posee su domicilio fiscal fuera de Venezuela y cuando su permanencia en el territorio nacional fuere inferior a ciento ochenta y tres días.
- c) Persona jurídica domiciliada: Es la persona jurídica que posee su domicilio fiscal legalmente constituido en Venezuela; o aquellas personas constituidas en el exterior que mantengan en Venezuela un establecimiento permanente, respecto a las operaciones que efectúen en el país, como lo establece el numeral 2, del Artículo 33 del Código Orgánico Tributario (2001).
- d) Persona jurídica no domiciliada: Son personas jurídicas no domiciliadas en Venezuela, es decir, aquellas que se hayan constituido en el exterior, y que no hayan manifestado legalmente su intención de domiciliarse en el país, y que no mantengan en Venezuela un establecimiento permanente.

Responsabilidades y Obligaciones del Agente de Retención

El agente de retención de impuestos dentro de la relación jurídica tributaria posee una serie de obligaciones y responsabilidades que deben ser cumplidas a cabalidad, todo ello en virtud de que el agente de retención es considerado el

depositario auxiliar de la tesorería nacional, y una vez efectuada la retención, el agente de retención se convierte en el único responsable ante la Administración Tributaria.

El autor Boedo (2005) señala que constituyen obligaciones de los agentes de retención de Impuesto sobre la Renta:

1. Cuando se trata de sueldos, salarios, etc., recibidos por personas naturales residentes en Venezuela, determinar el porcentaje de retención, si el beneficiario no cumple con la obligación establecida en el Decreto 1808, Artículo 4, Numeral 6.
2. Cuando los beneficiarios informan variación en alguno de los puntos determinantes del porcentaje de retención, deberá determinarse un nuevo porcentaje de retención, en la situación prevista en el Decreto 1808, Artículo 7, párrafo 2º.
3. Determinar el monto de las retenciones señaladas en el Decreto 1808 y ordenar hacerlas.
4. Deducir, del pago al beneficiario, el monto que deba retenerse.
5. Cancelar, en las receptorías de fondos nacionales, los montos retenidos.
6. Entregar a cada beneficiario, a que hace referencia el Decreto 1808, un comprobante por las retenciones de impuesto realizadas.
7. Enviar anualmente o bien al cesar en las actividades, a la Administración Tributaria, determinada información, según lo establece el Decreto 1808, Artículo 23. (p.88).

El precitado autor señala que los agentes de retención incumple con sus responsabilidades cuando “1. No cumplen con la obligación de retener los impuestos previstos. 2. Retienen cantidades menores a las establecidas. 3. Enteran con retardo los impuestos retenidos. 4. Se apropian de los tributos retenidos. 5. No suministran las informaciones previstas.” (p.89).

Es necesario señalar, que los agentes de retención tienen sus propias responsabilidades, ya sea de carácter administrativo o de naturaleza fiscal; el mismo se toma como un depositario del dinero público del servicio de tesorería quien tiene la responsabilidad de retener y enterar ante la oficina receptora de fondos nacionales. En efecto, el agente de retención recibe una cosa ajena como son las cantidades de dinero que retiene y que evidentemente pertenecen a la Administración Tributaria.

Por lo anterior expuesto, los agentes de retención que incurran en el no cumplimiento de las obligaciones establecidas, tendrán su respectiva sanción según lo previsto en el Código Orgánico Tributario, sin perjuicio de la responsabilidad civil. Igualmente, los agentes de retención que retuvieren o percibieren cantidades menores a las legalmente establecidas, serán penados con multa por el impuesto dejado de retener o percibir, sin perjuicio de la responsabilidad civil.

Como también aquel que no enterare en la receptoría de fondos, las cantidades retenidas dentro de los lapsos establecidos en las leyes o reglamentos, será sancionado por la Ley.

Por otro lado, el no enterar dentro de los plazos legales establecidos las cantidades retenidas o percibidas, deriva sanciones que se desprenden del Código Orgánico Tributario, por cuanto la retención de impuesto equivale a la liquidación y recaudación de una Cuenta Nacional.

Es fundamental tener presente que, el agente de retención debe ser cuidadoso en el momento que esté realizando esta labor, pues bien, pudiera ocurrir que un contribuyente, en la realización de algunas de las actividades no pudiera obtener oportunamente de la Administración Tributaria, el certificado de solvencia por aparecer deudor del impuesto, porque su agente de retención no se lo retuvo, entonces todo esto trae como consecuencia daños y perjuicio al contribuyente. En tal suposición, el agente de retención puede resultar responsable, civilmente, de tales daños y perjuicios.

Es necesario señalar, que de acuerdo con el Artículo 24 del Decreto de Retención 1808, los agentes de retención están obligados a entregar a los contribuyentes, un comprobante por cada retención de impuesto que sea efectuada, la cual debe contener los datos del agente de retención, los datos del contribuyente, el monto pagado o abonado en cuenta, el monto retenido, entre otros. También se establece en el Artículo 24 la obligatoriedad de entregar una relación del total de las cantidades pagadas o abonadas en cuanta y de los impuestos retenidos en el ejercicio.

Cabe señalar que en el párrafo único del Artículo 25, se establece que los agentes de retención que registren sus operaciones mediante sistema de

procesamiento de datos, están obligados a conservar, mientras el tributo no esté prescrito, los programas, medios magnéticos o similares, que hayan utilizado, como medios del proceso para producir las informaciones.

También es necesario que se cumplan con las normativas contables y administrativas, tales como la emisión del Balance de Comprobación, la utilización de auxiliares, emisión y archivo de los comprobantes de cheques u órdenes de pago, facturas, planillas o comprobantes de retención, entre otros documentos, como medios de prueba en caso de efectuarse una experticia contable o fiscalización por parte de la Administración Tributaria. También es necesario que se conserven las declaraciones de retenciones efectuadas para el enteramiento del impuesto retenido.

Responsabilidad de los Empleados Públicos que actúan como Agentes de Retención

Partiendo de la disposición establecida en el Artículo 12 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1997) Decreto 1808 el cual señala “en los casos de entidades de carácter público o de institutos oficiales autónomos, el funcionario de mayor categoría ordenador del pago será la persona responsable de los impuestos dejados de retener o enterar...”, se puede desprender que todas las responsabilidades recaen directamente en la persona del funcionario público de mayor jerarquía del ente público correspondiente.

No obstante, es importante señalar que esta disposición queda sin efecto, en virtud de la promulgación del Código Orgánico Tributario de 2001, ya que deroga de manera expresa en su Artículo 342 el parágrafo tercero y sexto del Artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, publicada en la Gaceta Oficial N° 5340.

Cabe mencionar, que el Artículo 342 del Código antes mencionado consagra la derogatoria de la responsabilidad en la cual incurre el funcionario pagador, por no haber incurrido en la orden de pago correspondiente a la retención de Impuesto sobre la Renta a la cual se encuentra obligado.

El Código Orgánico Tributario (2001) consagra en su Artículo 27 que:

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

La norma in comento prevé, que existe responsabilidad solidaria por parte de las personas naturales, es decir, él o los funcionarios públicos que participen en el proceso de retención. Esta responsabilidad no sólo se extiende al importe retenido, sino también a las multas, intereses y sanciones que hubiere lugar conforme a lo prevista en el Código, sin perjuicio de la responsabilidad civil, penal o administrativa aplicable al respecto.

En aquellos casos de no haber retenido, podrán ser objeto de la multa aplicable de acuerdo con el Código vigente, en el caso de haber retenido y no enterado, además de la multa establecida, podrán ser castigados con pena privativa de la libertad, en conformidad con la norma ya referida.

Es necesario mencionar la posición de los juristas Fraga, Sánchez y Vilorio (2002) los cuales señalan:

Conforme a la norma, queda claro que tanto el funcionario ordenador del pago como el pagador, no son responsables solidarios frente al Fisco con el contribuyente por el impuesto no retenido, ni son responsables directos en caso de haber retenido pero no enterado el impuesto; antes bien, esta responsabilidad recae sobre la persona pública, el ente público, con forma pública o privada al cual pertenezcan dichos funcionarios. Ello no excluye, y la norma se encarga de dejarlo bien claro, el que estos funcionarios sean responsables administrativa y penalmente por su actuación. (p.228).

En atención a las sanciones administrativas, aplicables a los funcionarios públicos que incumplan con sus obligaciones como agentes de retención de impuesto, es fundamental considerar las sanciones establecidas en la Ley del Estatuto de la Función Pública (2002) y lo establecido en la Ley contra la Corrupción (2003).

Obligatoriedad de Presentar la Relación Anual de Retenciones

Según el Artículo 23 del Decreto 1808, los agentes de retención de Impuesto sobre la Renta están obligados a presentar ante la Administración Tributaria de su domicilio, dentro de los dos (2) primeros meses del ejercicio fiscal siguiente o de los dos (2) meses siguientes a la fecha de cesación de los negocios y demás actividades, una relación donde conste la identificación de las personas o comunidades objeto de retención, las cantidades pagadas o abonadas en cuenta y los impuestos retenidos y enterados durante el año o periodo anterior.

En este sentido, la Administración Tributaria mediante la “Providencia N° 402 por la cual se dicta el Instructivo para la Presentación de la Relación anual en materia de retenciones” de fecha 19 de febrero de 1998, dispone que la normativa legal para la presentación de la relación antes mencionada.

También señala, en el Artículo 7, de la mencionada Providencia, que el incumplimiento de la presente providencia será sancionado de acuerdo a lo previsto en el Código Orgánico Tributario.

Obligatoriedad de Entregar Comprobantes de Retención

Los agentes de retención están obligados a entregar a los contribuyentes, un comprobante por cada retención de impuesto que le practiquen, donde se especifique el monto de lo pagado o abonado en cuenta y el monto de lo retenido.

En el comprobante correspondiente a la última retención del ejercicio, de los beneficiarios de conceptos distintos a sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, el agente de retención deberá indicar la suma de lo pagado y el total retenido y este comprobante lo anexará el contribuyente a su declaración definitiva de rentas.

Según el Parágrafo Único, del Artículo 24 del Decreto 1808, los agentes de retención están obligados a suministrar a la Administración Tributaria, la información relativa a los contribuyentes a quienes estén obligados o retener el impuesto.

Sanciones por Incumplimiento de las Obligaciones Tributarias en materia de Retención de Impuesto sobre la Renta

Las sanciones por incumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la ley, ya sea por violación a la norma o por omisión de la misma, se encuentran consagradas en el Código Orgánico Tributario (2001), específicamente en el Título III, De los Ilícitos Tributarios y de las Sanciones.

El precitado Código en su Artículo 80 define los ilícitos tributarios como toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias, clasificando los ilícitos tributarios en: a) ilícitos formales; b) ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas; c) ilícitos materiales y d) ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad.

Sobre lo anterior expuesto, se puede mencionar las posibles sanciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de retención de Impuesto sobre la Renta, de acuerdo a la clasificación de los ilícitos tributarios.

(a) Ilícitos Formales.

Los ilícitos formales pueden ser considerados, como aquellas conductas antijurídicas derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias puestas a cargo del contribuyente o responsable, es decir, el incumplimiento de deberes formales relacionados a la determinación, fiscalización, verificación, tales como, falta de presentación de las declaraciones, incumplimiento o cumplimiento defectuoso de los requerimientos efectuados por los funcionarios, entre otros.

Se clasificarán como ilícitos formales, la presentación extemporánea de la declaración correspondiente por parte del agente de retención, así como la omisión o retraso en el pago del tributo, entre otros.

En este orden de ideas, en el Artículo 103 del Código Orgánico Tributario (2001) se establecen las sanciones en caso de que se incurra en los siguientes ilícitos: No presentar las declaraciones o comunicaciones, el presentar de forma incompleta o extemporánea la declaración o comunicaciones. De conformidad a lo establecido en el mencionado artículo, se presentan los ilícitos formales y las sanciones tipificadas en la ley aplicables a los agentes de retención:

ILÍCITOS FORMALES	SANCIONES
No presentar las declaraciones que determinen tributos	10 U.T., incrementada en 10 U.T. más, hasta llegar a 50 U.T. por cada infracción cometida.
No presentar otras declaraciones o comunicaciones	10 U.T., incrementada en 10 U.T. más, hasta llegar a 50 U.T. por cada infracción cometida.
Presentar las declaraciones que determinen tributos de forma incompleta o fuera del plazo	5 U.T., incrementada en 5 U.T. más, por cada nueva infracción cometida hasta llegar a 25 U.T.
Presentar de forma incompleta o extemporánea otras declaraciones o comunicaciones	5 U.T., incrementada en 5 U.T. más, por cada nueva infracción cometida hasta llegar a 25 U.T.
Presentar más de una declaración sustitutiva, o la primera declaración sustitutiva fuera del plazo previsto en la Ley	5 U.T., incrementada en 5 U.T. más, por cada nueva infracción cometida hasta llegar a 25 U.T.
Presentar las declaraciones en los formularios, formatos, entre otros, no autorizados por la Administración Tributaria	5 U.T., incrementada en 5 U.T. más, por cada nueva infracción cometida hasta llegar a 25 U.T.
No presentar o presentar extemporáneamente las declaraciones sobre inversiones en jurisdicción de baja imposición fiscal	De 1.000 U.T. a 2.000 U.T. si no presenta la declaración respectiva. De 250 U.T. a 750 U.T. por presentarla con retardo

Fuente: Legis Editores (2005), (p.152)

(b) Ilícitos Materiales.

Son definidos como aquellos incumplimientos de los deberes formales que se refieren al pago de la obligación tributaria, inclusive, la falta de retención, obtención indebida de réintegros, entre otros.

El Código Orgánico Tributario (2001), en el Artículo 109 consagra que “Constituyen ilícitos materiales: 1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones; 2. El retraso u omisión en el pago de anticipos; 3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir, y 4. La obtención de devoluciones o reintegros indebidos”.

El mencionado Código, establece en el Artículo 112, las sanciones aplicables:

1. OMISIÓN DEL PAGO DE ANTICIPOS A CUENTA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA (ART.112)	SANCIONES
Por omitir el pago de anticipos a que está obligado	10 % al 20%
Retraso en el pago de los anticipos a que está obligado	1,5 % mensual de los anticipos omitidos por cada mes de retraso
Por no retener o no percibir fondos	100% al 300% del tributo no retenido o no percibido
Por retener o percibir menos de lo que le corresponda	50% al 100% de lo retenido o no percibido.

Fuente: Legis Editores (2005), (p.153)

2. PAGO CON RETRASO DEL TRIBUTO (ART.110)	SANCIONES
Pago extemporáneo, sin haber obtenido prórroga, y sin que medie una verificación, investigación, entre otros, por parte de la Administración Tributaria	Multa equivalente al 1% del tributo enterado con retraso
Cuando el pago del tributo se efectúe en el curso de una investigación o fiscalización por parte de órgano administrativo	25% al 200% del tributo omitido, sin perjuicio de la sanción aplicable por concepto de defraudación tributaria
Aceptación del reparo y pago del tributo correspondiente	Multa equivalente al 10% del tributo omitido y demás multas a que hubiere lugar conforme a la ley

Fuente: Legis Editores (2005), (p.154)

3. NO ENTERAMIENTO DEL TRIBUTO RETENIDO O PERCIBIDO (ART.113)	SANCIÓN
Enteramiento de las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales, fuera del plazo respectivo	Multa del 50% de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso, hasta un máximo de 500% del monto de dichas cantidades

Fuente: Legis Editores (2005), (p.154)

4. DEVOLUCIONES O REINTEGROS INDEBIDOS (ART.114)	SANCIÓN
Obtención de reintegros o devoluciones por concepto de beneficios fiscales, entre otros.	Multa del 50% al 200% de las cantidades indebidamente obtenidas, y sin perjuicio de la aplicación de la pena prevista en el Artículo 116 del C.O.T.

Fuente: Legis Editores (2005), (p.154)

Sobre la base de lo antes descrito, se puede afirmar que la omisión del pago de un tributo dentro del lapso establecido en la ley, perturba la actividad financiera del Estado, por tal sentido se recurre a la aplicación de sanciones tipificadas en la Ley.

También, puede señalarse que el Código Orgánico Tributario (2001), en su Artículo 113, sanciona a los agentes de retención por incumplimiento del plazo establecido para enterar los impuestos retenidos.

(c) Ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad.

Dentro de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, según el Artículo 115 del Código Orgánico Tributario (2001), se encuentran "... 1.La defraudación tributaria, 2.La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción...".

La norma señala, que se penaliza a los agentes de retención, cuando pretendan con intención o dolo aprovecharse de las cantidades retenidas. En aquellos casos en que se compruebe que existe defraudación por parte del agente de retención se aplicará la siguiente sanción: a) Prisión de 6 meses a 7 años; b) Prisión de 4 a 8 años, cuando se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por

cantidad superior a 100 U.T. También consagra que la falta de enteramiento de anticipos por parte del agente de retención, conlleva a una sanción de 2 a 4 años de prisión.

Es necesario señalar, que una vez que el responsable o agente de retención incurre en cualquier acción u omisión, calificada como ilícito tributario, la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades, deberá aplicar la sanción que corresponda, conforme al Código Orgánico Tributario.

En el caso de entidades de carácter público o institutos oficiales, el funcionario encargado de la retención, que se apropie de los tributos retenidos será penado conforme a lo dispuesto en la Ley.

Con respecto a las sanciones administrativas, aplicables a los funcionarios públicos que incumplan con sus obligaciones o responsabilidades como agentes de retención de impuesto, es indispensable considerar las sanciones establecidas en la Ley del Estatuto de la Función Pública, publicada en Gaceta Oficial N° 37.522 de fecha 06 de septiembre de 2002, la cual establece sanciones que van desde la amonestación escrita hasta la destitución del cargo o puesto de trabajo.

Por otra parte, la Ley contra la Corrupción, publicada en Gaceta Oficial N° 5.637 (Extraordinaria) de fecha 07 de abril del 2003, la cual señala en su Artículo 56 “El funcionario público que ilegalmente diere a los fondos o rentas a su cargo, una aplicación diferente a la presupuestada o destinada, aun en beneficio público, será penado con prisión de tres meses a tres años, según la gravedad del delito”, esto en virtud de que el monto del impuesto retenido no sea enterado en el plazo establecido, y sea utilizado para otros fines, como por ejemplo, cubrir gastos del mismo ente público.

Es necesario considerar lo establecido en el Artículo 69 de la precitada ley, la cual señala que:

El funcionario público que arbitrariamente exija o cobre algún impuesto o tasa indebidos, o que, aun siendo legales, emplee para su cobranza medios no autorizados por la ley, será penado con prisión de un (1) mes a un (1) año y multa de hasta el veinte por ciento (20%) de lo cobrado o exigido.

Tratados para Evitar la Doble Imposición sobre la Obligación de Retener

Aun cuando en la presente investigación, *no se incluirán retenciones relacionadas con personas naturales no residentes, ni personas jurídicas no domiciliadas*, en virtud de que el agente de retención, es decir, la Alcaldía del Municipio Santos Marquina a la presente fecha, no ha realizado actividades con estos tipos de sujetos pasivos, es necesario abordar la normativa aplicable según las disposiciones contenidas en los Convenios con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.

De acuerdo a lo consagrado en el Artículo 2 del Código Orgánico Tributario vigente, los tratados, convenios o acuerdos internacionales son la segunda fuente del Derecho Tributario, luego de las disposiciones constitucionales. De lo anterior expuesto, se desprende, que es obligatorio para los agentes de retención considerar lo establecido en dichos tratados, motivado a que son de aplicación preferente a las normas jurídicas y reglamentarias vigentes en Venezuela.

No obstante, puede considerarse que la obligación de retener puede suprimirse o modificarse, dependiendo del reparto de la potestad tributaria establecida en los Convenios. En atención a ello, el agente de retención debe considerar las previsiones, en aquellos casos en que el sujeto pasivo que obtenga la renta sea residente de un Estado Contratante, considerando como primordial los sujetos a los cuales le son aplicables tales disposiciones y el tipo de enriquecimiento sometido a la retención de Impuesto sobre la Renta.

Según Legis Editores (2005) dentro de los Convenios o Tratados con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta suscritos por Venezuela se encuentran firmados los siguientes Convenios:

Italia, Francia, Alemania, Canadá, Portugal, República Checa, Trinidad y Tobago, Países Bajos, Confederación Suiza, Reino Unido de Gran

Bretaña e Irlanda del Norte, Reino de Noruega, Reino de Bélgica, Estados Unidos Mexicanos, Reino de Suecia, Estado Unidos de América, República de Indonesia, Barbados, Reino de Dinamarca, España, República de Cuba, Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones. (p. 125).

Cabe considerar, lo consagrado en el Artículo 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual dispone que para que un contribuyente pueda gozar de los beneficios contenidos en los Tratados para evitar la Doble Tributación suscritos entre Venezuela y otros países, solamente serán aplicables, una vez que el contribuyente demuestre su residencia en el país que corresponda, en atención a lo previsto en el Código Orgánico Tributario, y cumpla con las disposiciones del respectivo Tratado.

Bases Legales

El Derecho Constitucional Tributario está conformado por un conjunto de normas y principios constitucionales que rigen el sistema tributario y está referido a la parte del derecho que regula el fenómeno financiero que se produce como consecuencia de la relación de exacción entre el Estado y los contribuyentes, impuesta de forma coactiva.

El Derecho Constitucional Tributario comprende un conjunto de elementos, cuya finalidad es la de regular y disciplinar la soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario, delimitando su alcance y regulando las garantías de los contribuyentes. Dentro de este conjunto de elementos quedan comprendidas: (a) la asignación de competencias en el ejercicio del poder tributario, (b) los regímenes de coordinación del poder tributario ejercido por la Nación, los Estados y los Municipios, (c) los principios tributarios, (d) los principios que tipifican los ilícitos tributarios y (d) el conjunto de garantías que le aseguran al contribuyente sus derechos.

El sistema tributario debe regirse de acuerdo al ordenamiento jurídico venezolano por una serie de normativas, que se describen a continuación:

1. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela,
2. Tratados, convenios o acuerdos internacionales,
3. Leyes Orgánicas y Especiales,
4. Reglamentos y demás disposiciones de carácter general.

Por lo anterior señalado, el Impuesto sobre la Renta y por ende, el tema objeto de investigación, es decir, la retención de Impuesto sobre la Renta debe regirse de acuerdo al ordenamiento jurídico venezolano y por una serie de normativas y/o basamentos legales, tomando en atención:

(a) Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36860 (Extraordinaria), Diciembre 30, 1999. Es la Carta Fundamental del Estado, constituye una fuente directa de la Ley, porque en ella se plasman los fundamentos que rigen al legislador para desarrollar y ampliar dichos fundamentos a través de las leyes. La Constitución consagra los principios constitucionales que rigen el sistema tributario venezolano.

(b) Tratados, convenios o acuerdos internacionales.

Son acuerdos celebrados entre miembros de la comunidad internacional, revestidos de un carácter solemne, que tienen por finalidad establecer un conjunto de normas. En materia tributaria se celebran convenios con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta, y son denominados Convenios para evitar la doble tributación. Como consecuencia de la aplicación de dichos convenios, la obligación de retener puede quedar suprimida o modificada en su cuantía, dependiendo del reparto de la potestad tributaria establecida en el convenio respectivo entre los Estados contratantes.

En atención a lo anterior señalado, es obligatorio que el agente de retención, considere lo estipulado en dichos Convenios, motivado a que sus disposiciones son de

aplicación preferente a las normas legales y reglamentarias en materia de retenciones, esto en virtud de lo tipificado en el Artículo 2 del Código Orgánico Tributario (2001).

(c) Ley de Impuesto sobre la Renta.

Publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.566, (Extraordinaria), Diciembre 28, 2001, y el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta Gaceta Oficial N° 5.662 (Extraordinario), Septiembre 24, 2003.

El Impuesto sobre la Renta en Venezuela, es competencia del Poder Nacional y su principio constitucional o de reserva legal se encuentra consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en su Artículo 156, ordinal 12°: “Es de la competencia del Poder Nacional:...12° La organización, recaudación y control del los impuestos a la renta...”.

La Ley de Impuesto sobre la Renta, contempla lo relativo a obligaciones tributarias y deberes formales. Los deberes formales son todas aquellas obligaciones tributarias asignadas por la ley a los contribuyentes o responsables, a fin de facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realiza la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades.

Dentro de este orden de ideas, es necesario señalar lo establecido en el Artículo N° 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001), ya que esta norma constituye el basamento legal, para que el Ejecutivo Nacional reglamente la modalidad en que se efectuarán las retenciones de Impuesto sobre la Renta a determinados enriquecimientos. La norma in comento establece:

Los deudores de los enriquecimientos netos o ingresos brutos a los que se contraen los Artículos 27 párrafo octavo, 31, 34,35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 48, 64, 65 y 77 de esta Ley, están obligados a hacer la retención de impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta y a enterar tales cantidades en una oficina receptora de fondos nacionales, dentro de los plazos y formas que establezca las disposiciones de esta Ley y su Reglamento. Igual obligación de retener y enterar el impuesto en la forma señalada, tendrán los deudores de los enriquecimientos netos...

De igual manera, en el Parágrafo Cuarto del mencionado Artículo, se establece la designación de los agentes de retención, expresando, que se designarán entre los agentes de retención, cualquier persona que por sus funciones públicas o privadas intervenga en actos u operaciones en los cuales se deban efectuar pagos directos o indirectos.

En otro orden de ideas, también es necesario señalar, que en el Artículo 97 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se establece como medida de control fiscal, la obligación, por parte del prestador del servicio, de exigir las facturas y comprobantes que soporten dicha erogación y a su vez, suministrar a la Administración Tributaria la información de estos pagos.

(d) Código Orgánico Tributario.

Publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37305, (Extraordinaria), Octubre 17, 2001. Es una norma que posee rango de Ley Orgánica, bajo la cual se encuentran sujetos los tributos y como lo establece el Artículo 1 del mismo, sus disposiciones son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas que se derivan de estos.

El Código Orgánico Tributario establece en su Artículo 12, que están sometidos a este Código los impuestos, tasas y contribuciones de mejoras, de seguridad social y demás contribuyentes especiales.

También, en su Artículo 13, Título II, Capítulo I, señala la obligación tributaria que surge entre el Estado y los sujetos pasivos; y en su Artículo 23, exige la obligación al pago de los tributos.

Igualmente, el Artículo 27, establece que son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración Tributaria. Menciona, que el agente de retención es el único responsable ante el Estado por el importe retenido; y es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que lo autoricen.

De igual manera, es importante señalar que el Código Orgánico Tributario (2001) establece en su Capítulo II, Sección Primera, Artículos 99 al 107; que los agentes de retención que no retuvieran o percibieran los correspondientes tributos como también, el agente de retención que no entere los tributos retenidos dentro del plazo legal, se hacen acreedores de multas y sanciones.

La finalidad de estas sanciones es obligar al agente de retención que cumpla con esta responsabilidad, ya que a medida que mejore este proceso, mejora la disponibilidad monetaria e incrementa el control de la recaudación.

(d) Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones.

El Decreto 1808 de fecha 23 de abril de 1997, publicado en Gaceta Oficial N° 36.203, el cual contiene la Reforma al Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, establece toda la normativa legal referente al cumplimiento de obligaciones tributarias en materia de retención de impuesto.

Es necesario señalar, que en el contenido del Decreto 1808 se consagra lo referente a cumplimiento de obligaciones tributarias y deberes formales, todo ello en concordancia con lo establecido en el Código Orgánico Tributario y la Ley de Impuesto sobre la Renta.

(e) Providencias administrativas.

Es de vital importancia tomar en consideración, la Providencia N° 402, promulgada por el Superintendente Nacional Tributario, el 19 de febrero de 1998, el cual hace referencia a lo establecido en los Artículos 24 y 25 del Decreto 1808, en cuanto a la obligación tributaria de los agentes de retención de suministrar información a la Administración Tributaria, a través de los formularios diseñados para este fin.

Definición de términos básicos

A continuación se presentan un conjunto de términos básicos citados de la Colección Jurídica Básica Lec, 2000.

📖 **Abono en Cuenta:** De acuerdo con la normativa que regula el Impuesto sobre la Renta, los abonos en cuenta estarán constituidos por todas las cantidades que los deudores del ingreso acrediten en su contabilidad o registro, mediante asientos nominativos, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento.

📖 **Actividades Exentas:** Actividades que en principio están sujetas a gravamen, pero que en virtud de su finalidad específica o de las circunstancias que concurren en el titular que las realiza, quedan excluidas del impuesto de que se trate.

📖 **Actividades No Sujetas:** Actividades que desde el primer momento quedan fuera del ámbito del respectivo impuesto.

📖 **Actividades Sujetas:** Actividades que inciden en el supuesto de hecho del respectivo impuesto.

📖 **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 natural o jurídica 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 a la Administración Tributaria.

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

📖 **Año Fiscal:** Período de doce meses seleccionado como ejercicio anual a efectos contables y fiscales.

📖 **Anticipo de Impuesto:** Exacción tributaria exigible de manera anticipada sobre la base de un presunto impuesto futuro. Generado por efectos de la retención a los enriquecimientos netos o ingresos brutos establecidos en la Ley.

📖 **Autoliquidación:** Procedimiento a través del cual el sujeto pasivo, en calidad de contribuyente o responsable determina la cuantía de la obligación tributaria.

📖 **Base imponible:** Medición o cuantificación del hecho imponible. Elemento establecido por el legislador para el cálculo o determinación del tributo. Es la magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos de la liquidación del impuesto. Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto. Cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas de impuesto.

📖 **Contribuyente:** Persona natural o jurídica obligada, conforme a la Ley, a abonar o satisfacer los tributos previstos en la misma, una vez que surja con respecto a ella, el presupuesto jurídico que da nacimiento a la obligación jurídico tributaria.

📖 **Comprobante de retención:** Comprobante que están obligados a emitir los agentes de retención a los contribuyentes, por cada retención de impuesto que le practican, en la cual se indica, entre otros, el monto de lo pagado o abonado en cuenta y la cantidad retenida.

📖 **Deberes formales:** Obligaciones asignadas por la Ley a los contribuyentes o responsables, a fin de facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realiza la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades.

📖 **Declaración:** Deber formal del contribuyente o responsable; debe prepararse en los formularios oficiales emitidos para tales efectos por la Administración Tributaria, y contendrá los resultados fiscales de un periodo o ejercicio.

📖 **Ejercicio fiscal o gravable:** Período en el cual los contribuyentes o responsables están sujetos al cumplimiento de obligaciones tributarias, determinado a través de ley especial. Período al cual se encuentra sujeto la aplicación del tributo.

📖 **Enterar:** Pagar, abonar dinero. Acción de pagar los tributos ante las oficinas receptoras de fondos nacionales.

📖 **Formularios:** Se refieren a la serie de planillas y demás diseños para dar cumplimiento y control al mismo proceso de retención, y por lo tanto, el de enteramiento o pago del impuesto retenido.

📖 **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.

📖 **Obligación tributaria:** Relación que existe entre el sujeto activo y pasivo cuando ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley, denominado hecho imponible.

📖 **Oficina receptora de fondos nacionales:** Oficinas bancarias que mediante un convenio suscrito con la Administración Tributaria, están autorizadas para recibir el dinero de los contribuyentes por concepto de pago de tributos.

📖 **Proceso de Enteramiento o Pago:** Mecanismo encaminado al cumplimiento de una obligación para garantizar el cumplimiento de los lapsos de cancelación del impuesto. El pago del impuesto en materia tributaria, se considera un modo de extinción de la obligación tributaria donde se entrega de un dinero que se debe.

📖 **Rebaja tributaria:** Montos determinados en las leyes especiales que se disminuyen de la cantidad total a pagar por concepto de tributo.

📖 **Relación anual de retenciones:** A los fines del Impuesto sobre la Renta, relación que deben presentar los agentes de retención ante la Administración Tributaria, identificando a las personas o comunidades objeto de retención, así como indicando las cantidades pagadas o abonadas en cuenta y los impuestos retenidos y enterados durante el año o período anterior.

📖 **Reportes:** Están representados por resúmenes y otros instrumentos de control de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta.

📖 **Responsable:** Sujeto pasivo que, sin tener carácter de contribuyente, debe cumplir con los deberes y obligaciones atribuibles a él.

📖 **Unidad Tributaria:** Representa la magnitud aritmética, por cuyo intermedio, se establecen las bases de imposición, de exención, de las multas, para permitir así la

denominada corrección monetaria periódica de las mismas, de manera que las determinaciones cuantitativas de las cuotas, tasas, tarifas u otros importes, se modifiquen sobre bases reales y no nominales.

 **Sanción:** Pena o multa establecida en la norma jurídica que se impone a una persona por el quebrantamiento de una ley o norma.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Consideraciones Generales

El marco metodológico está referido al conjunto de procedimientos lógicos y operacionales implícitos en un proceso de investigación. El fin esencial del marco metodológico es situar, a través de un lenguaje claro y sencillo, los métodos, técnicas, estrategias, procedimientos e instrumentos utilizados por el investigador para lograr los objetivos.

Parafraseando lo señalado por Arias (2006, p.9) la metodología de la investigación es definida como el estudio analítico que incluye los tipos de investigación, las técnicas, instrumentos y los procedimientos que serán utilizados para llevar a efecto la investigación.

La metodología utilizada en el presente estudio se sustenta en los enfoques presentados por diversos especialistas, entre ellos Arias, F. (2006), Méndez, C. (2001), Orozco (2001), Buendía, Colás y Hernández (1998) y el Manual de Trabajos de Grado de Especialización, Maestría y Tesis Doctorales publicado por la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2005).

Tipo de Investigación

Para el desarrollo de la presente investigación, se realizó el estudio de diversos autores a fin de describir los tipos de investigación que sustentan la metodología de la investigación. Arias (2006) señala que en un estudio pueden identificarse diversos

tipos de investigación, existiendo muchos modelos y diversas clasificaciones, sin embargo, independientemente de la clasificación utilizada “todos son tipos de investigación, y al no ser excluyentes, un estudio puede ubicarse en más de una clase” (p.23).

- De acuerdo al nivel de investigación, es decir, el grado de profundidad con que se aborda un fenómeno u objeto de estudio, la investigación se enmarcó de tipo **Descriptiva**, motivado a que los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades más importantes de personas, grupos, comunidades, entes, organizaciones o cualquier otro fenómeno que sea sometido a un proceso de análisis.

Según Méndez (2001), “el estudio descriptivo identifica características del universo de investigación, señala formas de conducta y actitudes, establece comportamientos concretos, descubre, comprueba y analiza las variables de investigación”. (p.137). El precitado autor afirma, que los estudios descriptivos acuden a técnicas específicas de recolección de información, como la observación y la entrevista.

La investigación descriptiva es aquella que busca definir claramente un objeto, el cual puede ser un mercado, una industria, una organización, puntos fuertes o débiles de empresas, algún tipo de medio de publicidad o un problema simple de mercado. Este tipo de investigación se caracteriza por generar datos de primera mano, para realizar después un análisis general, tanto de la información de fuente primaria, fuente secundaria, así como de los hallazgos teóricos encontrados en la revisión bibliográfica y presentar un panorama del problema o resultado de las indagaciones.

Sobre lo anterior expuesto, la investigación se enmarcó de tipo descriptivo, motivado a que se realizó un diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida; donde se tomaron los datos para efectuar el análisis de la investigación.

- De acuerdo al marco donde se desarrolló la investigación, el estudio que se realizó es una Investigación de **Campo**, según la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2005) es aquella investigación que se refiere a:

Análisis sistemático de problemas en la realidad, con el propósito bien sea de describirlos, interpretarlos, entender su naturaleza y factores constituyentes, explicar sus causas y efectos, o predecir su ocurrencia, haciendo uso de métodos característicos de cualquiera de los paradigmas o enfoques conocidos o en desarrollo. (p.14)

En este orden de ideas, se puede señalar lo expresado por Arias (2006) “la investigación de campo es aquella que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios)”. (p. 31).

El precitado autor señala que en este tipo de investigación, también se emplean datos secundarios, los provenientes de fuentes bibliográficas, a partir de los cuales se elabora el marco teórico y forman parte de la naturaleza de la investigación.

El lugar donde se desarrolló la investigación, fue en un escenario particular, recolectando los datos directamente de la realidad, es decir, se estudió el proceso de retención de Impuesto sobre la Renta llevado a cabo en la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida. Este diseño de investigación, permitió no sólo observar, sino recolectar los datos, y efectuar el análisis e interpretación los resultados.

En este contexto de ideas, la investigación se enmarcó de campo, debido a que los datos fueron extraídos en forma directa de la realidad y por el propio investigador, utilizando instrumentos para recolectar la información.

- De acuerdo al enfoque de la investigación, es un **Estudio de Casos**, definida por Orozco (2001) como “un tipo de investigación cuya misión es describir, comprender y diagnosticar una situación, del cual se requiere hacer una revisión integral de los elementos involucrados en el problema” (p.62).

El precitado autor señala que los Estudios de Casos presentan las siguientes características:

El principio básico del estudio es la interpretación de un proceso; enfoca las interrelaciones de las estructuras que los puede afectar; busca descubrir elementos, situaciones y procesos; busca reflejar la realidad en forma completa y profunda, para o cual se debe describir el problema y los procesos que allí intervienen (p.63).

En la presente investigación se presentó como objetivo diagnosticar una situación específica, en un ente público específico, es decir, se realizó un diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.

- Según su naturaleza, la presente investigación fue orientada hacia un tipo de investigación **documental**, la cual en opinión de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2005), señala que por Investigación Documental se entiende: “El estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos”. (p.15).

De allí, se puede indicar que parte de éste estudio se sustentó en material de tipo documental, debido a que se realizó un análisis del marco jurídico venezolano en materia de retenciones de Impuesto sobre la Renta, aunado a una serie de datos e informaciones recabadas tanto de medios impresos, como electrónicos.

- De acuerdo a la fuente de investigación, la investigación es **Mixta**, recurriendo a *fuentes primarias*, a través de la aplicación de guías de entrevistas, listas de cotejos y registros de observaciones utilizados como instrumentos de recolección de datos y *fuentes secundarias*, a través de la revisión de datos contenidos en libros, leyes, decretos, providencias, tesis de grado, y todo aquel material bibliográfico analizado que se encuentra relacionado al tema objeto de estudio.

Diseño de la Investigación

En el marco de la investigación planteada, referido al Diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida, se definió el diseño de investigación como, el plan o estrategia global en el contexto del estudio propuesto, que permite orientar desde el punto de vista técnico, así como también guiar todo el proceso de investigación, desde la recolección de los primeros datos, hasta el análisis e interpretación de los mismos en función de los objetivos definidos en la presente investigación.

Arias (2006), respecto al diseño de investigación indica que “es la estrategia general que adopta el investigador para responder al problema planteado” (p.26); y como estrategia para el presente estudio, se tomaron en consideración las fases propuestas por el investigador las cuales se describen a continuación:

Fase I: Se efectuó la revisión bibliográfica a fin de recolectar datos referidos para recabar información, se construyeron los registros de observaciones y las listas de cotejo para dirigir los pasos a seguir por el investigador para llenar el registro mencionado, también se construyó la guía de entrevista a fin de obtener la información que sustentó el Análisis Situacional de Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas (FODA).

Fase II: En esta fase se obtuvo la validación de los instrumentos con los que se recolectó la información, para posteriormente aplicar los registros de observaciones y obtener la información de los documentos que maneja el ente en estudio; por otra parte, se aplicó a los funcionarios que participan el proceso de retención y enteramiento del impuesto, la guía de entrevista para recabar la información y construir el Análisis Situacional FODA.

Fase III: En esta etapa se cuantificó y analizó la información obtenida por medio de los instrumentos. La información referida a los registros de observaciones

se presenta en tablas y gráficos; y la información obtenida a través de la guía de entrevista se presenta en el cuadro distintivo del Análisis Situacional de Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas (FODA).

Fase IV: En esta última fase, se consolida el documento y se presentan las conclusiones y recomendaciones (Capítulo V).

Sujeto de Estudio

El sujeto de estudio de la investigación propuesta es la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida, en la que se estudia el proceso de retención y enteramiento de Impuesto sobre la Renta con miras al diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.

Población

En el presente estudio, se consideró la población en los términos en la define Buendía, Colás y Hernández (1998) “como el conjunto definido, limitado y accesible del universo que forma el referente para la elección de la muestra. Es el grupo al que se intenta generalizar los resultados” (p.28).

Arias (2006) define la población “como el conjunto finito o infinito de elementos con características comunes para los cuales serán extensivas las conclusiones de la investigación” (p.81).

En correspondencia con las definiciones aportadas, este estudio se fundamentó en dos poblaciones:

La primera población, para conseguir los datos estudiados a través de la técnica de la observación (con la utilización de instrumentos como las listas de cotejo y los registros de observaciones) y está constituida por la totalidad de los Comprobantes de

Egresos (ordenes de pago) de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida, correspondientes al ejercicio fiscal 2004.

La segunda población, la componen los trabajadores que laboran en la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida, designados tanto por la normativa legal vigente, como por la delegación de funciones, como responsables del proceso de retención. La población está conformada por: el Jefe de Planificación y Presupuesto (quien prepara las ordenes de pago), el Director de Finanzas (quien realiza el control previo, funge como Administrador y es cuentadante) y, el Alcalde del Municipio (quien aprueba las ordenes de pago) de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.

Esta población fue objeto de estudio y con ella se consiguió la información que permitirá construir el Análisis Situacional de Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas (FODA).

Muestra

Hurtado (1998) la define como “una porción de la población que se toma para realizar el estudio, la cual se considera representativa de la población” (p.144). Igualmente, Méndez (2001) indica al respecto que “una muestra comprende el estudio de una parte de los elementos de una población” (p.181).

En el presente estudio, definido como un Estudio de Casos, se consideró lo expuesto por Arias (2006, p.33), el cual señala que los estudios de casos se concentran en uno o pocos elementos que se asumen, no como un conjunto sino como una sola unidad, una totalidad.

Cabe señalar que no se realizó una investigación por muestreo, sino se realizó un estudio exhaustivo de cada uno de los elementos que conforman la población. En atención a lo antes expuesto, resulta conveniente citar lo señalado por Arias (2006):

Si la población, por el número de unidades que la integran, resulta accesible en su totalidad, no será necesario extraer una muestra. En

consecuencia se podrá investigar u obtener datos de toda la población objetivo, sin que se trate estrictamente de un censo.(p.83)

También es necesario mencionar, que en virtud de que ambas poblaciones son pequeñas, y que motivado a que el tipo de investigación ameritó el estudio de la población como una unidad o totalidad, se considera que la muestra *es igual a la población*.

Para efectos de la *primera población* antes definida, se tomó la población y se seleccionaron los comprobantes correspondientes a pagos o abonos en cuenta, que según la normativa legal vigente deben ser objeto de retención de Impuesto sobre la Renta atendiendo a lo establecido en el Decreto de Retención 1808.

En la *segunda población*, la muestra es igual a la población, es decir quedó constituida por los siguientes funcionarios: el Jefe de Planificación y Presupuesto, el Director de Finanzas y el Alcalde del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.

Técnicas de Recolección de Información

Una vez obtenidos los indicadores de los elementos teóricos y definido el diseño de la investigación, es necesario definir las técnicas de recolección de información orientadas a alcanzar los fines propuestos. Las técnicas de recolección de información pueden considerarse como las formas o procedimientos que utiliza el investigador para recabar la información necesaria, prevista en el diseño de la investigación.

Las técnicas de recolección de información son las distintas formas de obtener los datos que se necesitan en el desarrollo del trabajo, ellas pueden ser: La Entrevista (guía de entrevista) y la Observación (registro de observación o registro anecdótico, listas de cotejo).

Partiendo desde los elementos que conforman la muestra (documentos y personas), se hizo necesaria la aplicación de las siguientes técnicas:

(a) La técnica para la recolección de información de fuentes bibliográficas.

Esta técnica se apoya en hallazgos teóricos para la sustentación de la investigación, permitiendo obtener referencias teóricas y conceptuales encontradas en la revisión bibliográfica objeto de estudio. La búsqueda de revisiones bibliográficas sobre el tema objeto de investigación, es la selección del material útil para resumir, aclarar y ampliar las fuentes de información. La revisión bibliográfica está orientada, principalmente, a proveer al investigador de tres componentes básicos del marco teórico, antecedentes, bases teóricas y definición de conceptos.

(b) Técnica de Observación directa.

En el presente trabajo de investigación se utilizó la técnica de la observación directa con el fin de que el investigador evidenciara y visualizara de cerca el sujeto de estudio. Según Méndez (2001) la observación es “una técnica intelectual e intencional que el investigador utiliza sobre hechos, acontecimientos, datos y relaciones que señalan la existencia de fenómenos que pueden explicarse en el marco del estudio que se realiza” (p.50).

(c) Técnica de la Entrevista directa, Semi-estructurada.

La entrevista es una conversación entre dos personas, una de las cuales se denomina “entrevistador” y la otra persona “entrevistado”, la cual se realiza con un propósito muy definido. Buendía, Colás y Hernández (1998) señalan que “la entrevista consiste en la recogida de información a través de un proceso de comunicación, en el transcurso del cual el entrevistado responde a cuestiones previamente diseñadas en función de las dimensiones que se pretenden estudiar, planteadas por el entrevistador”.(p.127).

En el presente estudio se aplicó la entrevista a los empleados responsables de ejercer las funciones de agentes de retención de Impuesto sobre la Renta, es decir: el Jefe de Planificación y Presupuesto, el Director de Finanzas y el Alcalde del

Municipio, para lograr la obtención de información y dar respuestas a las interrogantes de la investigación.

Instrumentos de Recolección de Información

(a) Listas de Cotejo. La lista de cotejo o también definida como lista de rasgos, consiste en un listado de operaciones, o secuencias de acción, que el investigador utiliza para registrar la presencia o ausencia de determinada característica o proceso. Las principales características que deben reunir las listas de cotejos según Buendía, Colás y Hernández (1998), son:

- a) Los aspectos que van a ser observados deben plantearse de manera clara y concisa, b) La mayoría de las listas admiten presencia o ausencia del rasgo a observar, c) La presencia o ausencia del rasgo no debe interpretarse como una forma de medición, sino sólo como una información descriptiva de la conducta observada, d) Cuando la lista se realiza para observar un proceso secuencial, las conductas reflejadas deben presentarse ordenadas y en el mismo sentido en el que aparecen las secuencias a las que representan.(p.182).

Por otra parte, la lista de cotejo, corresponde a la Observación y tiene como fin obtener los datos que se vaciarán en el registro de observación. En la presente investigación se utilizaron tres listas de cotejo (Anexos A-1, B-1, C-1): 1) Lista de cotejo de verificación de las retenciones, 2) Lista de cotejo de verificación de la declaración y enteramiento del impuesto, 3) Lista de cotejo de verificación de la presentación de la Relación anual de retenciones.

(b) Registro de Observación. El registro de observación es una técnica utilizada en la investigación observacional, con el objeto de que en el momento en que el observador comience a obtener datos, estos queden plasmados en un registro de la forma más clara y precisa para su posterior análisis. Según Buendía, Colás y Hernández (1998), para llevar a cabo el registro de observación, es necesaria la utilización de una *plantilla de registro*, definida como “una herramienta donde se registran las

apariciones de la conducta a observar y todos los indicadores que interesen al estudio”.(p.190).

El registro de observación, es donde se registra la información que determinará si se están cumpliendo las obligaciones tributarias establecidas en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones.

En la presente investigación se utilizaron los siguientes registros de observaciones (Anexos A-2, B-2, C-2) : 1) Registro de observación de verificación de las retenciones, 2) Registro de observación de verificación de la declaración y enteramiento del impuesto, 3) Registro de observación de verificación de la Presentación de la Relación anual de retenciones.

(c) **Guía de Entrevista.** Es un cuestionario previamente establecido por el investigador, con el que se pretende conocer lo que hacen opinan o piensan los entrevistados mediante el uso de preguntas abiertas y/o cerradas. En la presente investigación se utiliza una guía de entrevista semi-estructurada, la misma consta de veinte (20) preguntas algunas desarrolladas con carácter cerrado y otras de tipo abierto la cual es aplicada a los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del impuesto (Anexo C).

La guía de entrevista agrupa una serie de preguntas relativas al objeto de estudio, sobre el cual el investigador desea obtener información y tiene como fin esencial construir el Análisis Situacional de Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas (FODA).

Validez de los Instrumentos de Recolección de Información

La validez a la que fueron sometidos los instrumentos que se emplean en este estudio es la validez de Contenido. Para Hernández, Fernández y Baptista (1997) la validez de contenido se refiere “al grado en que un instrumento refleja un dominio específico de contenido de lo que se mide” (p. 243). También señala que “es el grado en que la medición representa al concepto medido” (p.243).

En este caso, la validación se aplicó a los instrumentos utilizados para recabar la información del marco muestral en estudio, ellos son los registro de observaciones, las lista de cotejo y la guía de entrevista.

La validez de los registros de observaciones se centró en observar la coherencia que tiene la identificación de cada una de las celdas con cada una de las secuencias de acción que contienen las listas de cotejo, así como también la coherencia que existe con los objetivos, las variables, los indicadores de las variables y los títulos que conforman el marco teórico. La validez de las listas de cotejo, se centró en observar la coherencia que tienen las secuencias de acción con los objetivos, las variables, los indicadores de las variables y el marco teórico.

La validez de la guía de entrevista se consiguió mediante la observación de la coherencia que tienen las preguntas con los objetivos, las variables, los indicadores de las variables y el marco teórico.

Para Orozco (2001), la validez de contenido “es la cualidad por la cual el instrumento de recolección de información empleado reúne los elementos para medir las variables objeto de estudio” (p.185). Este autor señala, que:

El procedimiento para validar el contenido se basa en un juicio de los expertos sobre el tema de investigación, el cual debe conducir a una conclusión de consenso. Se comparan los ítems que componen el instrumento con el universo que generan las componentes de la variable a medir. Los expertos tienen la misión de comprobar la presencia de todos los componentes requeridos para evaluar el concepto estudiado. (p.185).

La validez del presente estudio, se realizó mediante un juicio de cinco expertos: *Un Experto en Metodología, un Experto en Redacción, un Experto en Estadística y dos Expertos en materia tributaria*. Estos expertos, basándose en su capacidad de discernimiento revisaron los aspectos anteriormente mencionados, emitiendo un criterio referente a cada uno de los instrumentos revisados, así como también, realizaron observaciones referidas a la presentación de los mismos. La revisión de los instrumentos por parte de estos expertos condujo a la realización de algunos ajustes, quedando de esta manera validados.

Confiabilidad de los Instrumentos de Recolección de Información

Para Hurtado (1998) “la confiabilidad es uno de los requisitos de la investigación y se fundamenta en el grado de uniformidad con que los instrumentos de medición cumplen su finalidad” (p.420).

Orozco (2001) señala que la confiabilidad “es la propiedad existente en el empleo de los instrumentos de recolección de información la cual suministra el verdadero comportamiento de las variables de investigación; las principales características que conforman la confiabilidad de los instrumentos son la consistencia y la congruencia” (p.188).

En la presente investigación, la confiabilidad de los instrumentos de recolección de la información se basa en la adaptación de los conocimientos impartidos en la Cátedra de Auditoría Tributaria e información contenida en diversas fuentes documentales de Auditoría, entre ellos la emitida por los textos del autor Alvarado Víctor (años 1999 y 2003), para que presenten las características de consistencia y congruencia. La confiabilidad de los datos es asegurada mediante la aplicación directa de los instrumentos por parte del investigador.

Técnicas de Procesamiento de datos

Una vez obtenidos los datos, a través de la revisión bibliográfica, la entrevista y la observación, se procedió al estudio de la información para luego organizar, revisar, depurar, procesar y analizar los datos.

Parafraseando lo señalado por Arias (2006) las técnicas de procesamiento de datos pueden ser definidas como el conjunto de operaciones a que serán sometidos los datos que se obtengan de la investigación es decir, la clasificación, registro, tabulación y codificación.

Según Orozco (2001) el procesamiento de datos incluye cuatro etapas básicas:

La corrección, que consiste en aplicar filtros para depurar la información cruda; la codificación, que suministra una forma de identificación para interpretar la información mediante el computador; la tabulación, proporciona el proceso de ordenación y presentación de la información para su análisis; y la sinopsis, que incluye las conclusiones de la información. Dentro de cada etapa de este proceso siempre está presente, de alguna forma, la depuración y la ordenación. (p.322).

Los datos que se deriven de la aplicación de los instrumentos de recolección, son plasmados en una base de datos y donde se procede a la verificación, selección, ordenamiento, clasificación, tabulación, registro y análisis a través de técnicas de estadística descriptiva, las cuales son utilizadas para traducir los datos recolectados en cuadros y representación gráfica.

Técnicas de Análisis de Información

Una de las principales herramientas utilizadas para el análisis de datos es la estadística descriptiva, motivado a que ayuda a resumir el volumen de los datos provenientes de la investigación, para facilitar la interpretación numérica y gráfica.

Para llevar a cabo el análisis de datos, se utilizaron los gráficos y las tablas de frecuencia, los cuales permiten agrupar la información recabada según las distintas categorías, para luego proceder a la representación gráfica. Con el uso de tablas, se presenta al lado izquierdo de la misma el ítem o lista de rasgos estudiado y del lado derecho la frecuencia, representada de forma porcentual, es decir, el número de veces que se repite o presenta la característica con relación al total.

También se utilizó como instrumento para la presentación de información, el formato o cuadro de *Análisis Situacional de Fortalezas, Oportunidades, Debilidades, Amenazas (FODA)* donde se ubica la información que indica el grado de conocimiento que en materia tributaria que tienen los agentes de retención que participan en el proceso. Según Orozco (2001) el Análisis Situacional FODA “Es un

medio por el cual la organización puede determinar la situación actual de su gestión, así como también, puede reflejar la situación deseada” (p.120).

También, se realiza un análisis cualitativo y se utilizan gráficos como guía fundamental para la presentación de los resultados.

Técnicas de Interpretación de la Información

La información que resultó del diagnóstico es interpretada, sobre la base de los conocimientos teóricos que fundamentan la investigación, con el propósito de dar respuesta a los objetivos planteados y emitir posibles soluciones al problema formulado. Para la interpretación de la información se utilizó el método del análisis y la síntesis.

Sistema de Variables

Un sistema de variables consiste en una serie de características por estudiar, definidas de manera operacional y en función de sus indicadores o unidades de medida. Para Arias (2006) se considera una variable como “una característica o cualidad; magnitud o cantidad, que puede sufrir cambios y que es objeto de análisis, medición, o control en una investigación”(p.57).

En toda variable, el factor que asume esta condición debe ser determinado mediante la observación y estará en condiciones de medirse para enunciar que de una entidad de observaciones a otra el factor varía, y por lo tanto, cumple con sus características.

De acuerdo con este mismo autor, en el proceso de operacionalización de las variables se deben determinar los parámetros de medición, a partir de los cuales se establecerá la relación de las variables enunciadas. El sistema de variables del presente estudio se desarrolla mediante un cuadro, donde se especifican los indicadores y los instrumentos utilizados para efectuar la medición.

Cuadro 1.
Sistema de Variables (Operacionalización de las Variables)

Objetivos Específicos	Variable Nominal	Variable Real	Indicadores	Instrumento
1. Estudiar las disposiciones legales y normativa vigente consagradas en el marco jurídico venezolano en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.	El diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.	Disposiciones Legales y Normativa en materia de retención	<ul style="list-style-type: none"> -Legalidad del proceso de retención y enteramiento del ISLR -Hecho Imponible, Base Imponible, Alícuota -Sujetos de retención -Modalidad de retención -Plazos para enterar el impuesto -Actuaciones del agente de retención -Obligaciones del agente de retención -Ilicitos Tributarios -Multas y Sanciones 	<ul style="list-style-type: none"> - Revisión Bibliográfica - Fichaje
2. Identificar las características del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta llevado a cabo por la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.		Proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta.	<p><u>Fases para la Retención del Impuesto:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> -Sujeto de retención. -Aplicabilidad de los porcentajes. -Registros contables. -Emisión de Comprobantes y Planillas de retención. <p><u>Fases para el Enteramiento del Impuesto:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> -Cumplimiento del enteramiento del impuesto con el lapso previsto en el cronograma de pago. -Registros contables. -Presentación del formulario. -Sello de validación de la oficina receptora de Fondos Nacionales. 	<ul style="list-style-type: none"> - Lista de cotejo de verificación de las retenciones. (Anexo A-1) -Registro de observación de verificación de las retenciones (Anexo A-2) - Lista de cotejo de la verificación de la declaración y enteramiento del Impuesto (Anexo B-1). -Registro de observación de verificación de la declaración y enteramiento del impuesto (Anexo B-2) - Guía de Entrevista (Anexo D, Item 4)
3. Determinar que el agente de retención cumpla con las obligaciones tributarias establecidas en la ley, en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.		Obligaciones tributarias	<ul style="list-style-type: none"> -Verificación de la retención -Verificación del enteramiento del impuesto -Emisión de Comprobantes o Planillas de retención -Cronograma de Pagos -Verificación de la Presentación de la Relación anual de retenciones. 	<ul style="list-style-type: none"> - Lista de cotejo de verificación de las retenciones. (Anexo A-1). -Registro de observación de verificación de las retenciones (Anexo A-2) - Lista de cotejo de la verificación de la declaración y enteramiento del impuesto (Anexo B-1). -Registro de observación de verificación de la declaración y enteramiento del impuesto (Anexo B-2) - Lista de cotejo de verificación de la presentación de la Relación anual de Retenciones (Anexo C-1) - Registro de observación de verificación de la presentación de la Relación anual (Anexo C-2)
4. Categorizar las debilidades y amenazas del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta realizado la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.		Debilidades y Amenazas del proceso de retención y enteramiento	<ul style="list-style-type: none"> - Desconocimiento de las obligaciones tributarias. -Incumplimiento de obligaciones. -Omisiones de normas tributarias. -Ilicitos Tributarios. -Posibles multas y sanciones por incumplimiento de las obligaciones tributarias. 	<ul style="list-style-type: none"> - Guía de entrevista (Anexo D) (Preguntas del 1 al 20, la respuesta dada a la pregunta, se puede convertir en fortaleza o debilidad, oportunidad o amenaza)
5. Establecer las fortalezas del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta llevado a cabo por la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida en función de optimizar el proceso.		Fortalezas del proceso de retención y enteramiento	<ul style="list-style-type: none"> -Cumplimiento de obligaciones tributarias. -Manejo de Políticas contables y tributarias. - Utilización de Cronogramas de pago. -Capacitación al personal en materia tributaria - Políticas administrativas y contables eficientes 	<ul style="list-style-type: none"> - Guía de entrevista (Anexo D) (Preguntas del 1 al 20, la respuesta dada a la pregunta, se puede convertir en fortaleza o debilidad, oportunidad o amenaza)

Fuente: Espinoza, J. (2006)

CAPITULO IV

PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Consideraciones Generales

El presente capítulo está referido a la presentación, interpretación y análisis de los resultados obtenidos de la aplicación de las técnicas descritas en la metodología de investigación para alcanzar el diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.

Para llevar a cabo la presentación y análisis de los resultados, se presenta la información a través de flujogramas, tablas y gráficos, a fin de mejorar la comprensión del lector y dar cumplimiento a los objetivos de investigación.

Con respecto al primer objetivo de investigación, referente al estudio de las disposiciones legales y de la normativa vigente consagradas en el marco jurídico venezolano en materia de retención de Impuesto sobre la Renta, se logra mediante la aplicación de técnicas de observación directa de los documentos y bibliografía utilizada, la cual se presenta en el Capítulo II de la presente investigación.

Para dar respuesta al objetivo referido a la identificación de las características del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta llevado a cabo por el agente de retención objeto de estudio, se presenta a través de flujogramas del proceso de retención y enteramiento del impuesto, detallando las características más relevantes del proceso.

También se presenta a través de cuadros, un resumen o agrupación de los resultados más resaltantes obtenidos de la aplicación de las técnicas de recolección de información, (registros de observaciones y listas de cotejo) para dar respuesta al

objetivo referido a la determinar del cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la ley, en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte del agente de retención.

Cabe señalar, que para dar cumplimiento a los objetivos referidos a la categorización de las debilidades y amenazas del proceso; y el establecimiento de las fortalezas del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta llevado a cabo por la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida, se presentan los resultados obtenidos a través de la aplicación de la guía de entrevista, representando los resultados a través de tablas, gráficos y presentación del cuadro de Análisis Situacional de Fortalezas, Oportunidades, Debilidades, Amenazas (FODA).

En atención a lo antes señalado, a continuación se detalla la presentación y análisis de los resultados obtenidos que dan respuesta a los objetivos de la investigación.

www.bdigital.ula.ve

✦ **Estudiar las disposiciones legales y normativa vigente consagradas en el marco jurídico venezolano en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.**

Con respecto al primer objetivo de investigación, referido al estudio de las disposiciones legales y de la normativa legal vigente, se logró mediante la aplicación de las técnicas de observación directa de los documentos y bibliografía; y a través del análisis e interpretación de las fuentes documentales, los cuales son desarrollados en el Marco Teórico que sustenta la investigación. En atención al logro de este objetivo, cabe señalar que se considera que, el Impuesto sobre la Renta y por ende, la retención de Impuesto sobre la Renta debe regirse de acuerdo al ordenamiento jurídico venezolano, por una serie de normativas y basamentos legales.

A título ilustrativo puede señalarse, que de acuerdo al estudio del ordenamiento jurídico venezolano en materia de retención de Impuesto sobre la Renta y siguiendo la doctrina señalada en la pirámide del Tratadista Kelsen Hans, el basamento legal en materia de retención puede ser representado gráficamente de la siguiente manera:

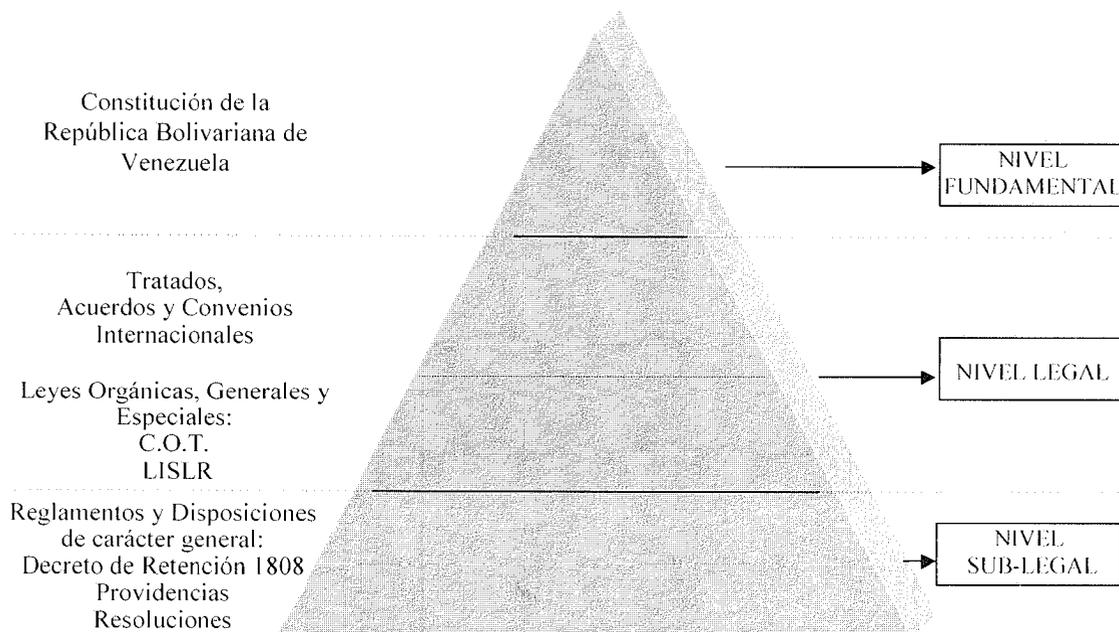


Gráfico 1. Desarrollo Piramidal de Kelsen Hans dentro del ordenamiento jurídico venezolano. Tomado de Rodríguez, A. (2005). “Desarrollo Piramidal de Kelsen Hans dentro del ordenamiento jurídico venezolano” (p.1).

Del gráfico antes presentado, se desprenden tres niveles del ordenamiento jurídico venezolano:

Nivel Fundamental: Comprende la normativa consagrada en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela como Carta Fundamental del Estado.

Nivel Legal: Se encuentran los Tratados, Acuerdos y Convenios Internacionales establecidos por el Estado con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta. Este nivel también incluye las leyes orgánicas, leyes generales y leyes especiales, entre estas: el Código Orgánico Tributario, definido como la ley que reúne sistemáticamente las normas relativas en materia tributaria y la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Nivel Sub-Legal: Esta integrado por los reglamentos y las disposiciones de carácter general, como el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el Decreto de Retención 1808, la Providencia N° 402 de 1998, Resoluciones y Sentencias emanadas por los órganos jurisdiccionales en el área tributaria, entre otros.

✦ **Identificar las características del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta llevado a cabo por la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.**

Para identificar las características del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta fue necesario consultar al personal que participa en dicho proceso, es decir, al Jefe de Planificación y Presupuesto, al Director de Finanzas y al Alcalde del Municipio. De la consulta realizada a través del ítem N° 4 del cuestionario se desprenden las características del proceso las cuales son representadas a través de los flujogramas del proceso de retención y enteramiento del impuesto.

Según lo señalado por Gabaldón (2003), un flujograma de proceso “es una descripción simbólica secuencial de la organización de procedimientos, materiales y personas en el curso de las actividades para el logro de un resultado específico”. (p.212).

Es necesario mencionar que dada la descripción efectuada por los funcionarios que participan en el proceso, la retención y el enteramiento del Impuesto sobre la Renta se efectúa de acuerdo a las normas establecidas, pero del análisis realizado a los resultados obtenidos, de la observación directa y de la aplicación de las listas de cotejo, registros de observaciones de verificación de las retenciones y verificación de la declaración y enteramiento del impuesto, se desprenden algunas observaciones que implican la inobservancia del cumplimiento de la normativa legal vigente.

El proceso de retención y enteramiento inicia cuando se recibe la factura, recibo o documento legal por parte del prestador de servicio (contribuyente) donde se evidencia que la naturaleza del pago obedece a un concepto sujeto a retención, de conformidad con lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) y el Decreto N° 1808 en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.

El precitado proceso finaliza cuando se cumple con la obligación de enterar en la oficina receptora de fondos nacionales el impuesto retenido por parte del agente de retención y se efectúa el archivo de la documentación que se genera en el proceso.

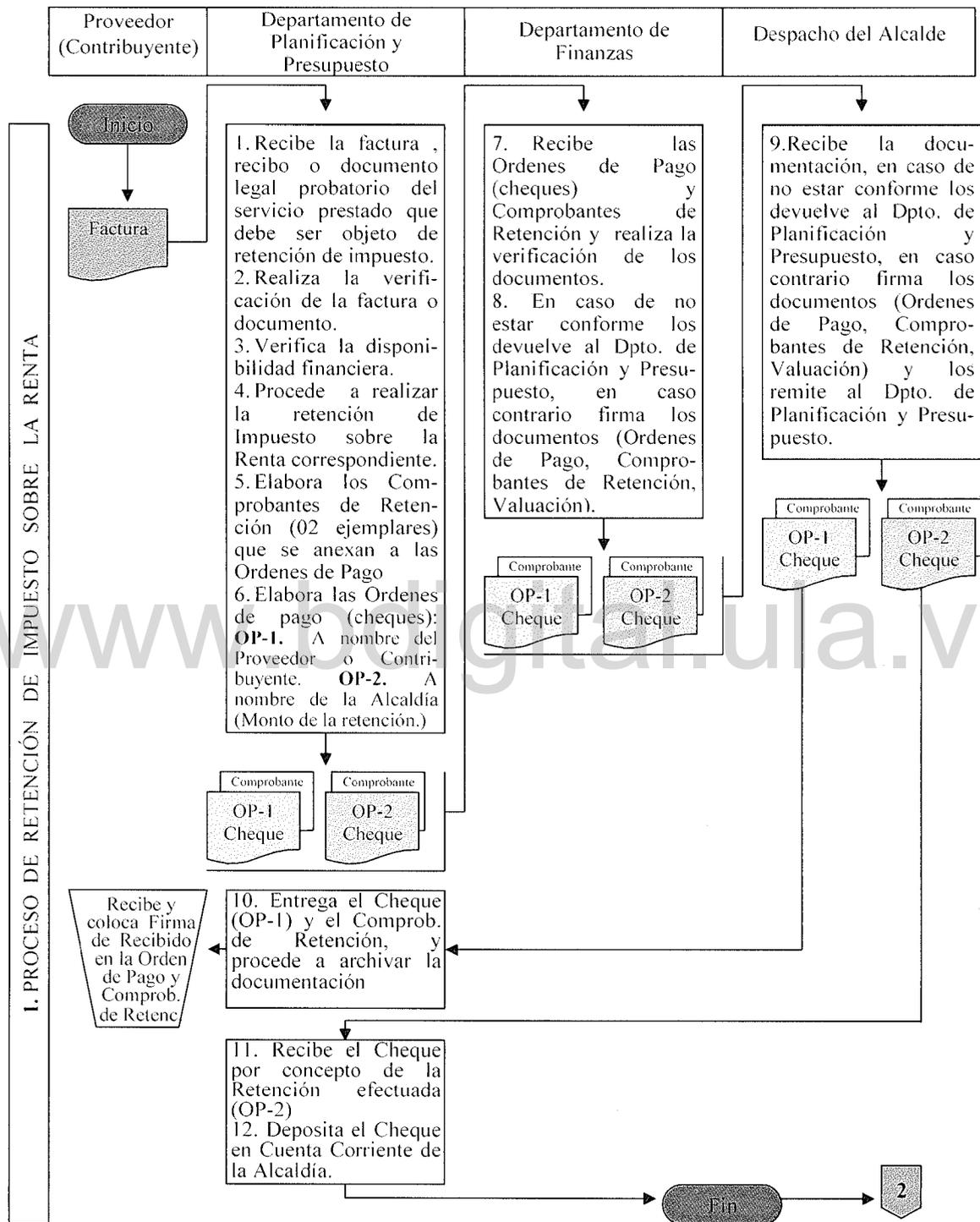


Gráfico 2. Flujograma del proceso de retención de Impuesto sobre la Renta de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida. Elaborado con datos tomados de la entrevista aplicada a los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del impuesto, Ítem 4. Espinoza, J. (2006).

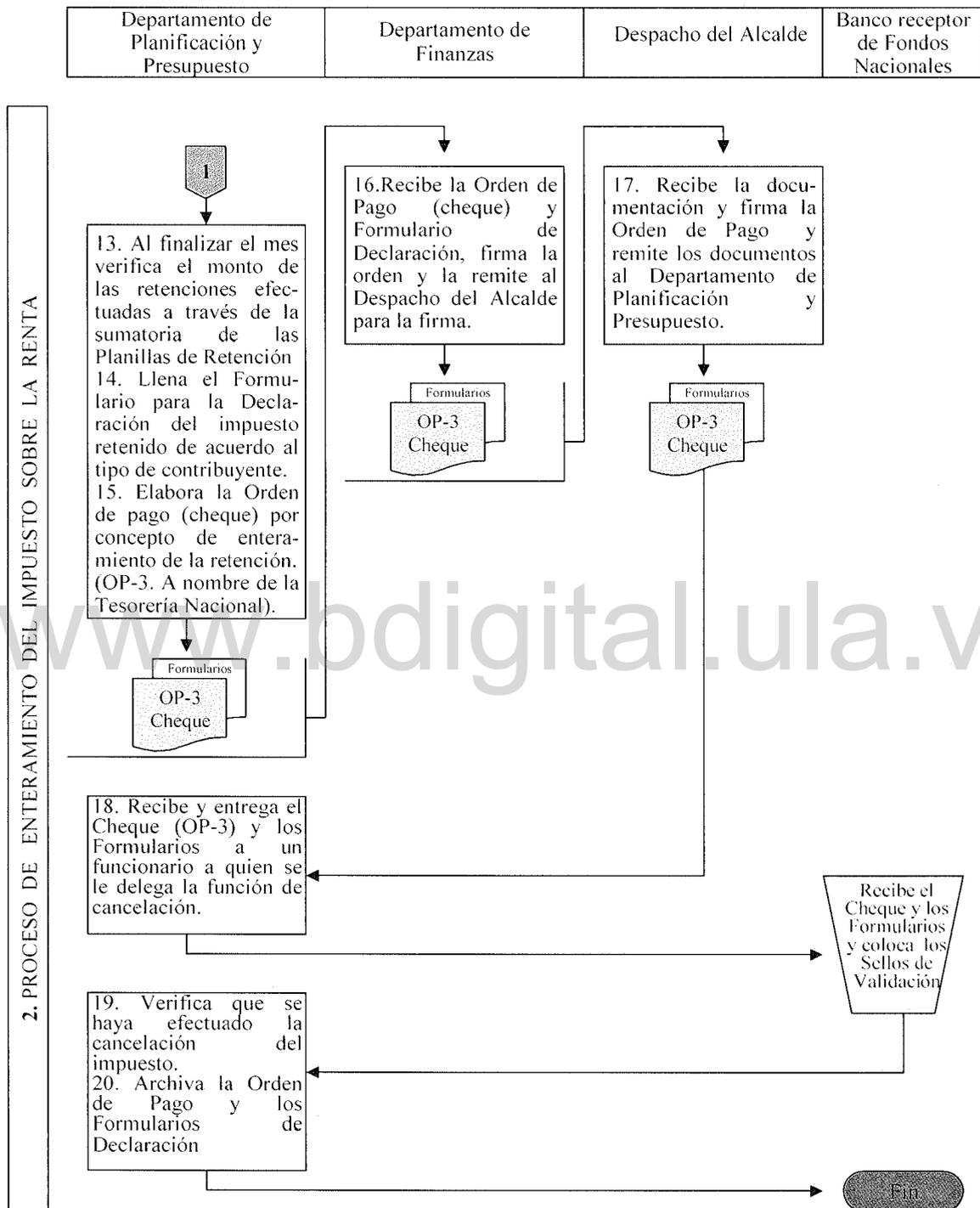


Gráfico 3. Flujograma del proceso de enteramiento de Impuesto sobre la Renta de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida. Elaborado con datos tomados de la Entrevista aplicada a los funcionarios que participan en el Proceso de Retención y Enteramiento del Impuesto, Ítem 4. Espinoza, J. (2006).

En atención a los resultados representados a través de los Gráficos 2 y 3, y del análisis efectuado a los resultados de la observación directa y de la aplicación de las listas de cotejo y registros de observaciones, dentro de las principales características del proceso de retención y enteramiento del impuesto del agente de retención objeto de estudio, se encuentra:

- Se retiene de acuerdo al tipo de sujeto de retención (persona natural residente, persona jurídica domiciliada).
- Se omiten las retenciones de impuesto sobre algunos pagos sujetos a retención.
- Se elaboran los comprobantes de retención de Impuesto sobre la Renta exigidos en la normativa legal.
- No se entrega a cabalidad el total de comprobantes de retención elaborados.
- Se aplican los porcentajes de retención correctos, es decir, que se realiza un análisis de la naturaleza del pago antes de efectuar la retención.
- La base utilizada para efectuar la retención y aplicar los porcentajes de retención no es la correcta, motivado a que se incluye el monto del Impuesto al Valor Agregado.
- No se aplican las rebajas establecidas en la ley, que benefician a las personas naturales Art. 9, Parágrafo Segundo del Decreto 1808.
- Se respeta lo establecido en la normativa legal, Art. 9, Parágrafo Segundo, del Decreto 1808, referida a los montos mínimos a retener en caso de retenciones efectuadas a personas jurídicas o comunidades domiciliadas.
- Se utilizan los formularios establecidos para la declaración y se llenan de acuerdo a los lineamientos.
- No se utilizan partidas contables, auxiliares de partidas, registros contables, ni mecanismos de control para llevar a cabo el proceso de retención.
- Algunos de los documentos o facturas que soportan los pagos no cumplen con los requisitos exigidos por la normativa legal, específicamente en la Resolución 320 publicada en Gaceta Oficial N° 36859 de fecha 29 de diciembre de 1999.
- Algunos pagos no presentan los documentos, facturas o valuaciones para la verificación del gasto.

- Se elabora un cheque por concepto de cada retención de impuesto efectuada, la cual es depositada en una cuenta bancaria. (Paso N° 12 del proceso de retención).
- Los cheques por concepto de retención son depositados con retardo.
- El plazo para la declaración y enteramiento del impuesto retenido no se cumple, es decir, se realiza la declaración y enteramiento con retardo.
- Dentro de las características más resaltantes del proceso, se considera la existencia de fallas de control interno.

Puede considerarse que puede dentro de las fallas de control interno que pueden afectar al proceso de retención y enteramiento del impuesto, se encuentran las evidenciadas en el proceso de pago efectuado en el organismo público, en virtud de que se utiliza la orden de pago como comprobante de egreso, es decir, que el gasto o erogación no se concibe como pasivo circulante a través de la emisión de la orden de pago que permite el registro del compromiso presupuestario, sino que el mencionado documento sirve como soporte o formato prenumerado donde se procesa el cheque para la cancelación del gasto.

Aunado a ello, no se utilizan las órdenes de compra, órdenes de solicitud de bien o servicio, notas de entrega, entre otros. También se verifica que algunos comprobantes no contienen los documentos legales probatorios para soportar o demostrar la veracidad del gasto, como valuaciones, facturas o recibos.

De lo antes expuesto, se desprende que existen fallas de control interno, las cuales son evidenciadas en el proceso de retención y enteramiento de impuesto y que inciden sustancialmente en las características y eficacia del proceso antes mencionado.

En atención a lo antes señalado, cabe mencionar la importancia que reviste el control interno dentro de cualquier ente, el cual es definido como un sistema que comprende el plan de organización, las normas, políticas, métodos, procesos y procedimientos que debe adoptar una organización, con el fin de salvaguardar los recursos, verificar la veracidad de la información contable, financiera y administrativa y por ende verificar la exactitud de la información.

† **Determinar que el agente de retención cumpla con las obligaciones tributarias establecidas en la ley, en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.**

Con respecto al tercer objetivo de investigación, referido a la determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del agente de retención de Impuesto sobre la Renta, se hace necesario mencionar que dentro de las *principales obligaciones* en materia de retención se encuentran las referidas a:

a) Determinar el monto de las retenciones señaladas en el Decreto 1808 y ordenar hacerlas. b) Deducir, del pago al beneficiario, el monto que deba retenerse. c) Cancelar según la normativa legal, en la forma, plazos establecidos y en las receptorías de fondos nacionales los montos retenidos. d) Entregar a cada beneficiario, a que hace referencia el Decreto 1808, un comprobante por las retenciones de impuesto realizadas. e) Enviar anualmente la Relación anual en materia de retenciones en el modo, tiempo y lugar establecido en la normativa legal vigente (Boedo, 2005. p.88).

En atención a lo antes expuesto, se hace necesaria la presentación y análisis de los resultados obtenidos de la verificación de las retenciones, verificación de la declaración y enteramiento del impuesto y verificación de la presentación de la Relación anual de retenciones.

*** Verificación de la obligación de determinar el monto de las retenciones señaladas en el Decreto 1808, ordenarlas hacerlas y retener o deducir del pago al beneficiario el monto que deba retenerse.**

Se evidencia que el agente de retención no cumple a cabalidad con las obligaciones tributarias señaladas, tal como se presenta a continuación en el Cuadro 2, referido al resumen de los resultados obtenidos de la aplicación de la lista de cotejo y registro de observación de verificación de las retenciones.

Cuadro 2

Resumen de los resultados obtenidos de la aplicación de la lista de cotejo y registro de observación de verificación de las retenciones.

S/ Lista de Cotejo	Rasgos objeto de Estudio	Resultados
1	Fecha de Pago	* Se verifica que los documentos contables cumplen con la identificación de la fecha en que se efectuó el pago.
2	Identificación del Comprobante de Pago	* El Comprobante de Egreso o Pago esta prenumerado, definido internamente como Orden de Pago. No obstante no se cumple con las formalidades y disposiciones que regulan los procesos de pagos de los Entes Públicos. No se elaboran Ordenes de compra o solicitud de bien o servicio, Ordenes de Pagos, Notas de Recepción, entre otros.
3	Nombre del Contribuyente	* Se cumple con el requisito de Identificación del Contribuyente beneficiario del pago.
4	Datos del Agente de Ret.	* Los documentos anexos cumplen con el requisito de identificación del agente de retención. * Existen comprobantes que no presentan los documentos legales para soportar o demostrar la causalidad del gasto.
5	Concepto de pago sujeto a retención	* Los conceptos de pagos sujetos de retención realizados por el agente son: Pagos por concepto de Honorarios Profesionales, (Art.9, Num.1, Lit.b) Pagos por prestación de servicios (Art.9, Num.11) Pagos a Contratistas por concepto de ejecución de obras (Art.9, Num.11) Pagos por concepto de Publicidad y Propaganda (Art.9, Num.19)
6	Base Imponible	* Se observa que la Base sobre la que se efectúa la retención de impuesto no es la correcta, en virtud de que incluye el Impuesto al Valor Agregado, es decir, se aplica el porcentaje de retención sobre el total facturado.
7	Porcentaje de retención	* Se verifica que los porcentajes de retención aplicados son los correctos.
8	Rebaja de Impuesto	* No se aplica la rebaja establecida en el Decreto 1808 de Retención Artículo 9, Parágrafo Segundo.
9	Impuesto a Retener (Según lo establecido en la Ley)	* El impuesto a retener resultado de la investigación es mayor que el impuesto retenido por el agente de retención. Se considera que obedece a que el agente de retención empezó a cumplir con la obligación de retener a partir del mes de marzo del ejercicio fiscal 2004 y durante el ejercicio fiscal se omitieron algunas retenciones.
10	Impuesto Retenido por el agente de retención	* Del total de pagos sujetos a retención (110 pagos) se efectuó la retención a 71 pagos omitiéndose la retención a 39 pagos.
11	Diferencias Observadas	* Del resultado en bolívares por concepto de retenciones arrojan los siguientes porcentajes: Retenciones efectuadas 56,29%; Retenciones no efectuadas 43,71%.
12	Sanciones aplicables según el C.O.T.	* Las sanciones aplicables por concepto del incumplimiento de las obligaciones tributarias observadas se encuentran tipificadas en los Artículos: Art. 112, Num. 3. y Art. 101, Num. 5 del Código Orgánico Tributario (2001)
13	Comprobante de retención (Elaborado)	* Se cumple a cabalidad con la elaboración del Comprobante de retención
14	Comprobante de retención (Entregado)	* No se entregó la totalidad de Comprobantes de retención. Se evidencia que no fueron entregados: 7 Comprobantes de Retenciones efectuadas a Personas Naturales y 14 Comprobantes de Personas Jurídicas. Es decir no se cumple a cabalidad con el Artículo 24 del Decreto de Retención 1808.
15	Observaciones Generales	* No se efectuó la retención de impuesto sobre 22 pagos efectuados a personas Naturales y 17 pagos efectuados a Personas Jurídicas. * En algunos pagos no se exigió la factura o documento legal con los requisitos y características establecidas en las normas tributarias, y por ende la documentación no cumple con la normativa legal. * No se entregaron la totalidad de Comprobante de retención elaborados por el agente.

Fuente: Espinoza, J. (2006). Ordenes de Pago, anexos o documentos contables del Ejercicio Fiscal 2004 de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.

El agente de retención durante los meses de enero y febrero no efectúa las retenciones de correspondientes, y es a partir del mes de marzo del ejercicio fiscal 2004 que pone en práctica lo establecido en la ley.

En atención a lo expuesto en el Cuadro 2, se puede señalar que el agente de retención no realiza la totalidad de retenciones, omite o no efectúa la retención a la totalidad de pagos, que según la normativa legal debe efectuarse la retención del impuesto.

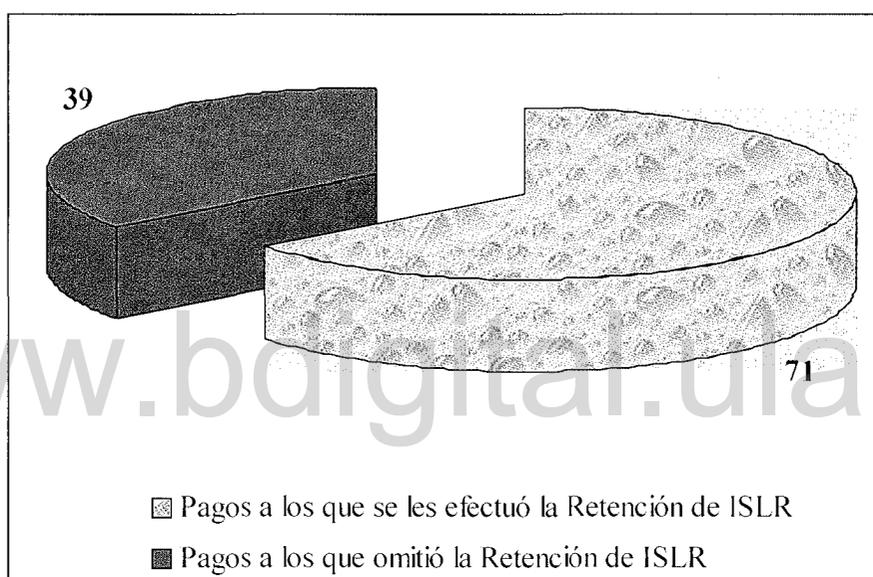


Gráfico 4. Números de pagos a los que el agente de retención efectuó y omitió la retención de Impuesto sobre la Renta. Elaborado con datos obtenidos de la aplicación de la lista de cotejo y registro de observación de verificación de las retenciones.

De acuerdo a los resultados, se puede observar que de la totalidad de egresos (110 pagos) se efectuó la retención a 71 pagos, incumpléndose la obligación tributaria de retener a 39 pagos. En consecuencia, el agente de retención puede ser objeto de la aplicación de las sanciones establecidas por concepto del incumplimiento de las obligaciones tributarias tipificadas en el Artículo 112, Num. 3. del Código Orgánico Tributario (2001).

Cabe señalar que no se realizan las retenciones de impuesto de manera correcta, en virtud de que la base utilizada para efectuar la retención incluye el monto del Impuesto al Valor Agregado. Además, el agente de retención no aplica las rebajas

establecidas en la ley, que benefician a las personas naturales Art. 9, Parágrafo Segundo del Decreto 1808 .

No obstante se observa que a pesar de las fallas existentes en el proceso de retención, el agente de retención realiza la aplicación de los porcentajes de acuerdo a la normativa legal.

En cuanto a la obligación tributaria a que hace referencia el Decreto 1808, de entregar a cada beneficiario un comprobante por las retenciones de impuesto realizadas, se evidencia que el agente de retención elaboró la totalidad de comprobantes sobre las retenciones efectuadas, pero los mismos no fueron entregados a los contribuyentes.

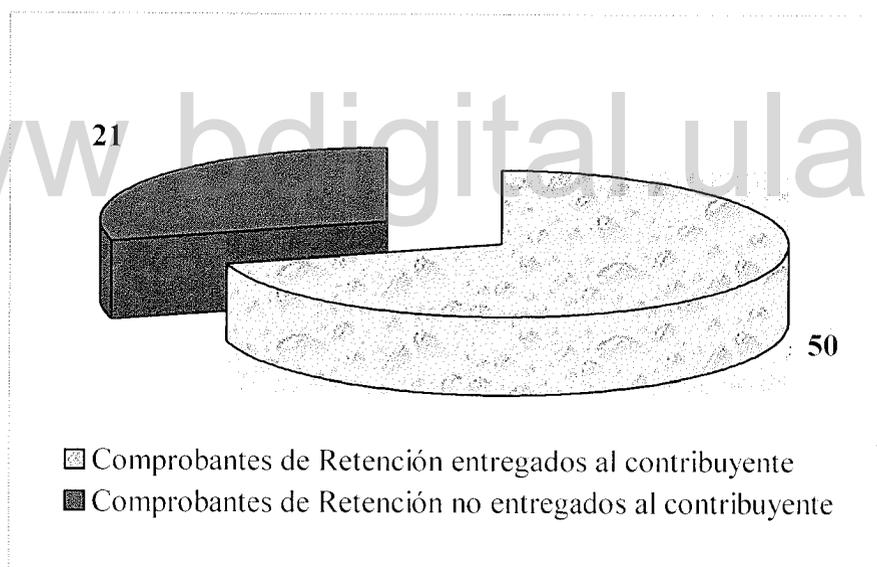


Gráfico 5. Número de Comprobantes de retención de Impuesto sobre la Renta. Elaborado con datos obtenidos de la aplicación de la lista de cotejo y registro de observación de verificación de las retenciones.

Se observa que no se cumple a cabalidad con el Artículo 24 del Decreto de Retención 1808. Del total de comprobantes de retenciones elaborados no fueron entregados: 7 comprobantes de retenciones efectuadas a Personas Naturales y 14 comprobantes de retenciones efectuadas a Personas Jurídicas.

*** Verificación de la declaración y enteramiento del impuesto.**

De acuerdo a los resultados obtenidos, se observa que el agente de retención cumple con la utilización de los Formularios emitidos por la Administración Tributaria para la declaración del impuesto. También se evidencia que las declaraciones son enteradas en las oficinas receptoras de fondos nacionales.

Sin embargo, se evidencia que no cumple con los plazos establecidos en el Artículo 21 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de retenciones (1997), el cual establece la obligación por parte de los agentes de retención, de enterar los impuestos dentro de los tres (3) primeros días hábiles del mes siguiente a aquél en que se efectuó el pago o abono en cuenta.

A continuación se presenta un gráfico representativo de los días de retraso en la presentación de la declaración del impuesto.

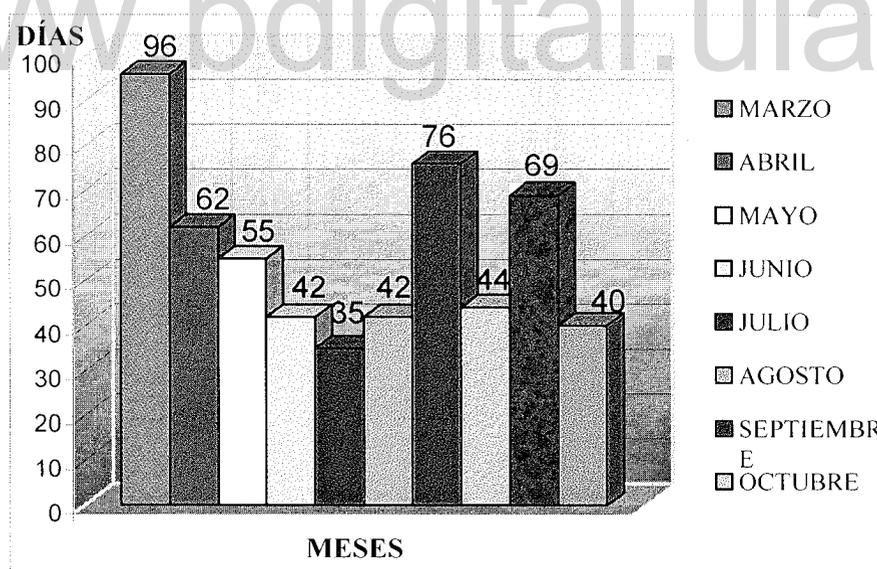


Gráfico 6. Número de días de retraso en presentación de la declaración y enteramiento del Impuesto sobre la Renta. Elaborado con datos obtenidos de la aplicación de la lista de cotejo y registro de observación de verificación de la declaración y enteramiento del impuesto.

Se observa que se realiza la declaración y enteramiento del impuesto con días de retraso, el cual oscila en un promedio de 56 días.

Cuadro 3.

Resumen de los resultados obtenidos de la aplicación de la lista de cotejo y registro de observación de verificación de la declaración y enteramiento del impuesto.

S/ Lista de Cotejo	Rasgos objeto de Estudio	Resultados
1	Mes	* Se verifica que los documentos contables cumplen con la identificación de la fecha en que se efectuó la Declaración y enteramiento del impuesto retenido.
2	Tipo de Formulario	* Cumple con la utilización de los Formularios y tipos de Formularios establecidos por la Administración Tributaria.
3	Presentación de la Declaración	*Se presentan las Declaraciones. *Se evidencia que en los meses de Febrero y Septiembre no se retiene ni presentan las Declaraciones.
4	Número de Pagos según la Declaración	* El total de pagos por conceptos sujetos a retención según las Declaraciones presentadas en el ejercicio fiscal es de 71 pagos.
5	Número de Pagos según el estudio	* El total de pagos por conceptos sujetos a retención según la normativa legal vigente y según el estudio es de 110 pagos.
6	Diferencias Observadas	* Se evidencia que se omitió o no practicó la retención a un total de 39 pagos.
7	Monto del Pago (base imponible) según la Declaración	*Del monto total en Bolívares o moneda de curso legal, pagado o abonado en cuenta sujeto a retención de impuesto, se arroja que no se retuvo al total pagado que según la normativa legal está sujeto a retención, omitiéndose la retención a determinados pagos.
8	Monto del Pago (base imponible) según el estudio	
9	Diferencias Observadas	
10	Monto pagado del Impuesto Retenido según la Declaración	* Se evidencia que el agente de retención realiza la Declaración y Enteramiento del monto total retenido. Las diferencias observadas según el estudio son el resultado del impuesto dejado se retener. Se observa que la Base sobre la que se efectúa la retención de impuesto no es la correcta, en virtud de que incluye el Impuesto al Valor Agregado, es decir, se aplica el porcentaje de retención sobre el total facturado; y no se aplica la rebaja establecida en el Decreto 1808 de Retención Artículo 9, Parágrafo Segundo.
11	Monto pagado del Impuesto Retenido según el estudio	
12	Diferencias Observadas	
13	Presentación de la información e identificación del agente de retención	* Cumple a cabalidad con la Presentación de la información e identificación del agente de retención
14	Sello de Validación de la oficina receptora de fondos nacionales.	* Se observa el Sello de Validación de la oficina receptora de fondos nacionales en los formularios de declaración.
15	Fecha en que se realizó la Declaración y enteramiento del impuesto.	* Se observa que no se presentaron las Declaraciones del impuesto retenido en los plazos establecidos por la normativa legal vigente, es decir, los tres primeros días hábiles. Se evidencia que existe un retraso de 56 días promedio
16	Fecha máxima en que se debió enterar el impuesto	
17	Días de retraso en la presentación de la declaración	
18	Sanciones aplicables según el C.O.T.	* Las sanciones aplicables por concepto del incumplimiento de las obligaciones tributarias observadas se encuentran tipificadas en los Artículos: Art. 112, Núm. 3, Art. 113 y Art.66 del Código Orgánico Tributario (2001)
19	Observaciones Generales	* El mes de enero no se efectuó ningún pago sujeto a retención de impuesto. *En el mes de febrero no se efectuó la retención de impuesto y no se presentó la Declaración de Impuesto para Personas Naturales y Personas Jurídicas. En el mes de septiembre no se efectuó retención y Declaración de Impuesto para Personas Naturales * Se declaró el monto total retenido.* El total de declaraciones fueron presentadas fuera del plazo establecido.

Fuente: Espinoza, J. (2006). Ordenes de Pago, Anexos o documentos contables del Ejercicio Fiscal 2004 de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.

*** Verificación de la presentación de la Relación anual de retenciones (aplicación de la lista de cotejo y registro de observación de verificación de la presentación de la Relación anual de retenciones, Anexos C-1 y C-2)**

No se pudo dar cumplimiento a la verificación de la presentación de la Relación anual de retenciones por parte del agente de retención, es decir, la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida. Es necesario mencionar que uno de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento señaló que se presentó la relación correspondiente al año objeto de estudio, pero dicha documentación no pudo ser observada, ni verificada su presentación por parte del investigador ya que según la información suministrada, la misma no fue encontrada.

La Relación anual de retenciones a los fines del Impuesto sobre la Renta, es definida como la relación que deben presentar los agentes de retención ante la Administración Tributaria, identificando a las personas o comunidades objeto de retención, revelando las cantidades pagadas o abonadas en cuenta y los impuestos retenidos y enterados durante el año o período anterior.

Es necesario señalar que según lo establecido en el Artículo 23 del Decreto 1808, los agentes de retención de Impuesto sobre la Renta están obligados a presentar ante la Administración Tributaria de su domicilio, dentro de los dos primeros meses del ejercicio fiscal siguiente, la relación antes mencionada.

De lo antes expuesto se deduce que el agente de retención no cumple con la presentación de la Relación anual de retenciones, y en aquel caso de que haya sido presentada dicha relación, tal como lo sostiene el funcionario que participa en el proceso de retención, entonces no se cumple con la normativa legal establecida tanto en el Código Orgánico Tributario como en el Artículo 25, Parágrafo Único del Decreto 1808, que establece que los agentes de retención que registren sus operaciones mediante sistemas de procesamientos de datos, están obligados a conservar mientras el tributo no esté prescrito, los programas u otros medios similares, que hayan utilizado para la presentación de la Relación anual de retenciones.

✦ **Categorizar las debilidades y amenazas del proceso; y establecimiento de las fortalezas del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta llevado a cabo por la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida en función de optimizar el proceso.**

Para efectuar el diagnóstico de las oportunidades y amenazas relacionadas con el entorno; y las fortalezas y debilidades relacionadas con el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta, fue necesaria la aplicación de la guía de entrevista a los funcionarios que participan en el proceso para obtener la información, presentar el resumen e interpretación de los resultados y diseñar el cuadro de Análisis Situacional de Fortalezas, Oportunidades, Debilidades, Amenazas (FODA).

Es importante señalar que la matriz FODA es una estructura conceptual para el análisis sistemático que facilita la adecuación de las amenazas y oportunidades externas con las fortalezas y debilidades internas de la institución.

Las fortalezas pueden ser definidas como los aspectos internos de la institución, que superan los patrones y normas usuales de funcionamiento, apuntando a la gestión, posibilitando el logro de los objetivos y efectividad en el proceso de retención y enteramiento del impuesto. Las debilidades por el contrario, están por debajo de los patrones y normas usuales de funcionamiento, limitando el éxito y eficiencia en el proceso de retención y enteramiento del impuesto.

Las amenazas son los aspectos potencialmente limitantes que se encuentran en el ambiente y que pueden afectar al agente de retención.

Las oportunidades son aspectos potenciales del ambiente externo, que estimulan la ejecución de acciones encaminadas al mejoramiento del proceso de retención y enteramiento del impuesto llevado a cabo por la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.

En atención a lo antes expuesto, se presenta a continuación el cuadro resumen de la información obtenida de la aplicación de la guía de entrevista, se realiza la presentación de la información a través de gráficos y luego se finaliza con el Análisis Situacional de Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas.

Cuadro 4.

Resumen de los resultados obtenidos de la aplicación de la guía de entrevista.

ÍTEM O PREGUNTA	OPCIONES DE RESPUESTA			Total
	Sí	No	No sé	
¿Conoce las Leyes, Reglamentos y Normas que regulan las obligaciones tributarias en materia de retención de ISLR?	100%	0,00%	0,00%	100%
¿Considera que la Alcaldía del Municipio Santos Marquina cumple con las obligaciones tributarias previstas en la normativa legal vigente en materia de retención de Impuesto sobre la Renta?	100%	0,00%	0,00%	100%
¿Existen instructivos o manuales de normas y procedimientos que rijan el proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta en la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida?	0,00%	66,67%	33,33%	100%
Cuando se efectúa la retención de ISLR ¿se registra la retención en alguna partida contable o libro auxiliar?	0,00%	66,67%	33,33%	100%
¿Existe una Unidad o funcionarios encargados de realizar los procedimientos de control (previo y posterior) al proceso de retención y de enteramiento del ISLR?	66,67%	33,33%	0,00%	100%
¿Existen procedimientos administrativos en materia de retención de ISLR utilizados para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria en la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida?	0,00%	66,67%	33,33%	100%
¿Existe un cronograma para el enteramiento del impuesto retenido?	66,67%	0,00%	33,33%	100%
¿Conoce el plazo establecido, en la normativa legal para realizar el enteramiento o pago del impuesto retenido?	100%	0,00%	0,00%	100%
Cuando se efectúa la retención de impuesto ¿se emiten comprobantes o planillas de retención de ISLR?	100%	0,00%	0,00%	100%
¿Estos comprobantes de retención son entregados a los contribuyentes a los cuales se les efectúa la retención?	100%	0,00%	0,00%	100%
¿Entregan a los contribuyentes a los que se les efectuó la retención un Comprobante de retención total de los impuestos retenidos, que incluye la sumatoria y los detalles de las retenciones efectuadas?	0,00%	66,67%	33,33%	100%
Cuando se efectúa el enteramiento o pago de retención de Impuesto sobre la Renta ¿se verifica que las planillas de liquidación estén debidamente selladas por el Banco receptor de Fondos Nacionales?	66,67%	0,00%	33,33%	100%
¿Se presenta la Relación anual de retenciones en materia de ISLR?	33,33%	66,67%	0,00%	100%
¿Se conservan todos los documentos contables, programas, medios magnéticos e información relacionada al proceso de retención y enteramiento mientras que la obligación tributaria no este prescrita?	0,00%	66,67%	33,33%	100%
¿Conoce las Sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario por incumplimiento de obligaciones tributarias en materia de retención?	66,67%	33,33%	0,00%	100%
¿Se realiza la capacitación de los funcionarios que participan en el proceso de retención y de enteramiento del impuesto?	0,00%	100%	0,00%	100%
¿Ha sido objeto de Fiscalizaciones por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) la Alcaldía del Municipio Santos Marquina?	100%	0,00%	0,00%	100%

Fuente: Espinoza, J. (2006). Entrevista aplicada a los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto.

Como se observa en la tabla anterior, el 100% de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta realizado por la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida, consideran que conocen la normativa legal vigente que regula las obligaciones tributarias en materia de retención, señalando dentro de algunas normas (ítem 1, pregunta abierta de la guía de entrevista) a la Ley de Impuesto sobre la Renta, al Código Orgánico Tributario y al Decreto 1808 en materia de Retención.

Sin embargo, no se dio importancia o no se evidenció en la respuesta, el conocimiento de la Providencia N° 402 de fecha 19 de febrero de 1998, que dispone los lineamientos para la presentación de la Relación anual de retenciones, el cual es una de las principales obligaciones del agente de retención.

No obstante, el 100% de los funcionarios opinan que la Alcaldía cumple a cabalidad con las obligaciones tributarias previstas en la ley. Los funcionarios señalaron que esta opinión obedecía a que: “se realizan las retenciones a los pagos y se elaboran los comprobantes de retención de impuesto; se realizan los trámites administrativos necesarios para el cumplimiento de la ley; se verifica el proceso efectuado al firmar los cheques” (ítem 2, pregunta abierta de la guía de entrevista).

También se les consultó sobre la existencia de instructivos o manuales de normas y procedimientos que rijan el proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta en el ente público, señalando como resultado:

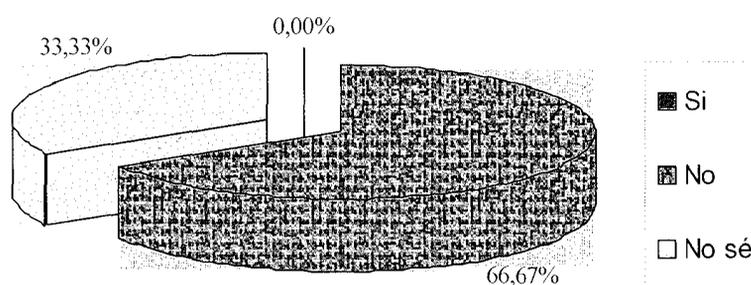


Gráfico 7. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la existencia de instructivos o manuales de normas y procedimientos que rijan el proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta.

Como se puede apreciar en el gráfico 7, no existen instructivos o manuales que rijan el proceso; también se observa que uno de los funcionarios que participa en el proceso desconoce si existen instructivos o manuales.

Por otra parte, se les consultó si existen partidas contables o libros auxiliares utilizados para el registro y control de las retenciones efectuadas, arrojando los siguientes resultados:

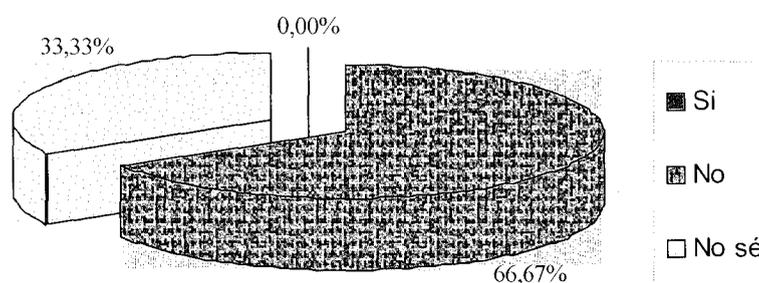


Gráfico 8. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la existencia de partidas contables o libros auxiliares para el registro de las retenciones.

Del gráfico 8 se desprende que el agente de retención, es decir, la Alcaldía del Municipio Santos Marquina, no utiliza partidas contables ni libros auxiliares para el registro de las retenciones efectuadas, lo que puede considerarse como una debilidad en el proceso o como una falla de control interno.

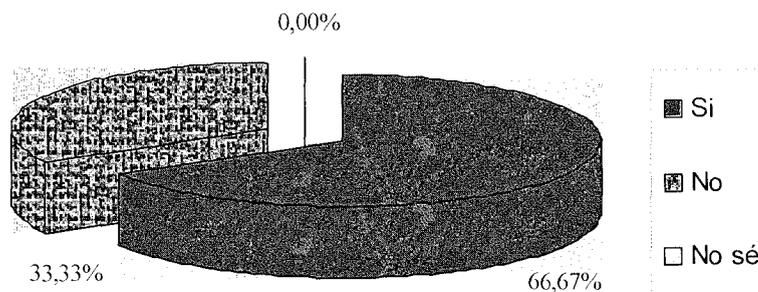


Gráfico 9. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la existencia de una Unidad o funcionarios encargados de realizar los procedimientos de control.

También se consultó sobre la existencia de una Unidad o funcionarios encargados de realizar los procedimientos de control, tanto previo como posterior,

arrojando como resultado que el 66,67% opina que si existen funcionarios encargados del control. Cabe señalar que un funcionario (equivalente al 33,33% de la opinión), considera que se efectúa el control previo, pero no existe delegación de responsabilidad del control posterior al proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta, expresando que las debilidades se presentan al enterar o pagar el impuesto retenido.

Del ítem 8 de la guía de entrevista aplicada, cuáles son los documentos de control exigidos para efectuar los pagos sujetos a retención de Impuesto sobre la Renta (pregunta abierta), se observa que: “Se solicita la factura control o en caso de personas naturales recibos donde se certifique el pago; se exigen facturas, valuaciones, recibos, entre otros; se piden facturas y recibos de pago”. Es necesario señalar, que de la observación directa del proceso de retención y enteramiento del impuesto, se evidencia que algunos soportes o documentos que justifican el pago no cumplen con las especificaciones establecidas en la normativa legal; y algunos comprobantes de egreso (según el ente; ordenes de pagos) no poseen ningún soporte legal, factura, recibo o valuación.

En atención a lo antes expuesto, también se evidencia que el 66,67% de los funcionarios que participan en el proceso opinan que no existen procedimientos administrativos en materia de retención utilizados para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria en el ente objeto de estudio. Aunado a ello, el 33,33% desconoce la situación presentada.

También se observa que los funcionarios opinan que existe un cronograma para el enteramiento del impuesto (66,67%) y un funcionario desconoce la existencia de dicho cronograma. Por otro lado, los funcionarios opinan que conocen los plazos establecidos en la normativa legal para realizar el enteramiento del impuesto.

No obstante, en la aplicación del registro de observación de la declaración y enteramiento del impuesto retenido, se evidencia que las declaraciones son presentadas fuera de los plazos establecidos en la normativa legal vigente y no se cumple lo establecido en los cronogramas preestablecidos.

Por otro lado, se observa que el 100% de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del impuesto opinan que se elaboran y se entregan los comprobantes de retención de Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, de la aplicación del registro de observación de verificación de las retenciones, se evidencia que son elaborados por cada retención efectuada, pero algunos de estos comprobantes no son entregados al contribuyente al que se efectúa la retención del impuesto.

Con relación a la entrega a los contribuyentes a los que se les efectuó la retención un *Comprobante o Relación de Retención Total* de los impuestos retenidos, que incluye la sumatoria y los detalles de las retenciones efectuadas se observa:

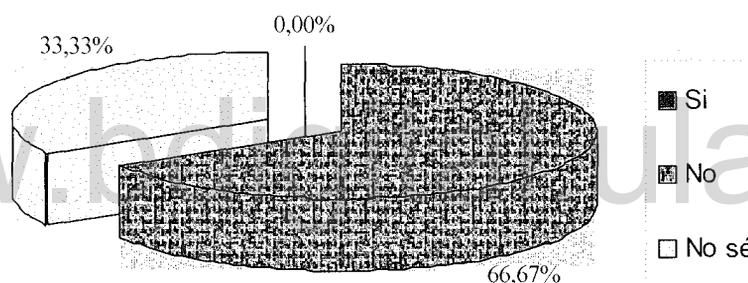


Gráfico 10. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la elaboración y entrega de un Comprobante de Retención Total, que incluye la sumatoria del impuesto retenido en el ejercicio.

Del gráfico 10 se desprende que el 66,67% de los funcionarios opinan que no se elaboran los Comprobantes de retención total y el 33,33% no sabe si se cumple con la obligación tributaria antes señalada.

Es necesario mencionar que esta obligación se encuentra consagrada en el Artículo 24 del Decreto de Retención 1808, el cual señala que el agente de retención estará obligado a entregar a los beneficiarios de los pagos indicados en el Capítulo III, excluyendo los señalados en los numerales 9 y 20 del Artículo 9, (dentro del mes siguiente a la cesación de actividades del agente de retención, cierre del ejercicio fiscal o en aquellos casos en que el contribuyente lo solicite), una relación del total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta y de los impuestos retenidos en el

ejercicio por cada contribuyente, la cual deberá anexar el contribuyente a su declaración definitiva de rentas.

En otro orden de ideas, se evidencia que se verifica que las planillas de liquidación estén debidamente selladas por la oficina receptora de Fondos Nacionales. Cabe señalar que el 66,67% de los funcionarios opina que se verifica y el 33,33% opina que desconoce si se efectúa la verificación.

Con relación a la obligación tributaria de presentación de la Relación anual de retenciones se observa lo siguiente:

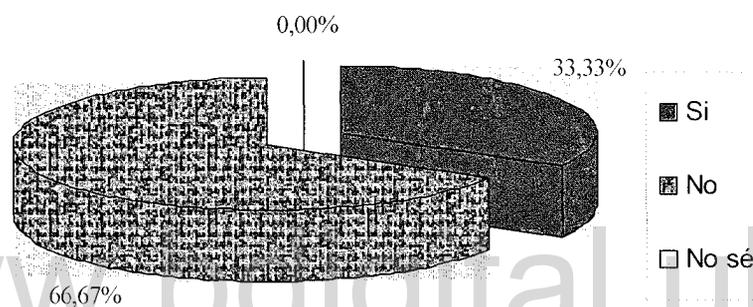


Gráfico 11. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre la presentación de la Relación anual de retenciones.

Si se observan los resultados del gráfico 11, se deduce que un funcionario (33,33%) opina que si se cumple con la obligación tributaria de presentación de la Relación anual de retenciones; y el 66,77% opina que no se cumple con la obligación. Sin embargo, no se pudo dar cumplimiento a la Verificación de la presentación de la Relación anual de retenciones por parte del agente de retención, porque dicha documentación no pudo ser observada, ni verificada su presentación.

En atención a la obligación de conservar todos los documentos contables, programas, medios magnéticos e información relacionada con el proceso de retención y enteramiento mientras que la obligación tributaria no este prescrita se evidencia que no se cumple con esta normativa, tal como se evidencia en la opinión de los funcionarios que participan el proceso (cuadro 4) y de la observación directa del investigador.

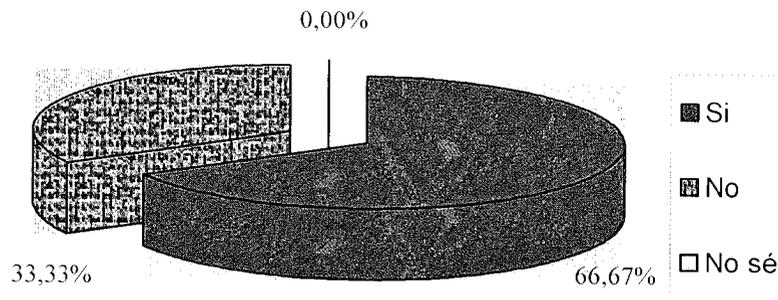


Gráfico 12. Opinión de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta sobre el conocimiento de las sanciones previstas por incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención.

Del gráfico 12 se desprende que no todos los funcionarios conocen las sanciones previstas por incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta.

Por otra parte, se consultó si se realiza la capacitación o actualización de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del impuesto y el 100% de los funcionarios opinaron que el ente no efectúa la capacitación del personal. Lo antes expuesto puede ser considerado como una debilidad en virtud de que cualquier ente, público o privado, debe invertir en la capacitación del talento humano, y como una amenaza, motivado a que en caso de existir modificaciones en la normativa legal, este personal podría desconocer la normativa e incumplir por desconocimiento o ignorancia.

También se observa que los funcionarios opinan que el ente objeto de estudio, es decir la Alcaldía del Municipio Santos Marquina, ha sido objeto de fiscalizaciones por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria.

A continuación se expone a título ilustrativo el Análisis FODA como resumen del resultado de la investigación y las sugerencias de algunas estrategias que pueden ser desarrolladas e implementadas para la optimización del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención por parte de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina. Lo antes señalado se presenta con el objetivo primordial de que el ente objeto de estudio emplee las fortalezas, aproveche las oportunidades, supere las debilidades y disminuya el impacto de las amenazas del entorno; las mismas pueden ser complementadas con las recomendaciones que se plasman en el Capítulo V.

Cuadro 5.

Análisis Situacional de Fortalezas, Oportunidades, Debilidades, Amenazas del proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.

<p style="text-align: center;">Análisis Interno</p>	<p style="text-align: center;">FORTALEZAS (F)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Equipo de profesionales con vocación de servicio. 2. Personal receptivo a la implantación de cambios institucionales. 3. Se aplican de manera correcta los porcentajes de retención de Impuesto sobre la Renta. 4. Se presenta la Declaración del impuesto en las planillas o formularios establecidos por la Administración Tributaria (forma). 5. Se realiza el pago del impuesto en las oficinas receptoras de fondos nacionales (lugar). 6. Se cancela la totalidad del impuesto retenido. 6. Se elaboran los Comprobantes de retención por las retenciones efectuadas. 	<p style="text-align: center;">DEBILIDADES (D)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Desconocimiento por parte de los funcionarios de la Providencia N° 402 de fecha 19 de febrero de 1998, que dispone los lineamientos para la presentación de la Relación anual de retenciones. 2. Fallas de Control Interno e Inexistencia de mecanismos de control. 2. Inexistencia de instructivos o manuales de normas y procedimientos que rijan el proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta en la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida. 3. No se utilizan partidas contables ni libros auxiliares para el registro de las retenciones efectuadas, es decir, de las retenciones de Impuesto sobre la Renta por Pagar. 4. No se efectúa el control posterior al proceso de retención y enteramiento del impuesto. 5. No se exige la factura o documento legal con los requisitos y características establecidas en las normas tributarias, y por ende la documentación no cumple con la normativa legal. 6. No existen procedimientos administrativos o contables en materia de retención para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria. 7. No se presenta la Declaración y Enteramiento del Impuesto en los plazos establecidos en la normativa legal vigente. 8. No se entrega la totalidad de Comprobantes de retención. 9. Desconocimiento de la obligación de elaborar y entregar el Comprobante o Relación total de retenciones. 10. Incumplimiento de la obligación de presentar la Relación anual de retenciones establecida en la ley. 11. No se conservan todos los documentos contables, programas, medios magnéticos e información relacionada con el proceso de retención y enteramiento mientras que la obligación tributaria no este prescrita. 12. Desconocimiento de las Sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario y en la normativa legal, por incumplimiento de las obligaciones tributarias. 13. Inexistencia de programas de capacitación y de políticas de personal para el mejoramiento y contribución en la formación del talento humano para que adquiera las competencias profesionales requeridas en materia tributaria.
	<p style="text-align: center;">Análisis Externo</p>	

Cuadro 5 (cont.)

Análisis Interno Análisis Externo	FORTALEZAS	DEBILIDADES
<p>OPORTUNIDADES (O)</p> <p>1. Proceso de modernización de las instituciones del Estado.</p> <p>2. Programas de actualización ofrecidos por la Administración Tributaria para la capacitación y orientación del personal.</p> <p>4. Utilización de las herramientas ofrecidas por la Administración Tributaria en las páginas web oficiales.</p> <p>3. Disposición de apoyo financiero por parte de diversos entes públicos.</p>	<p><u>Estrategias FO</u></p> <p>1. Crear e implantar mecanismos de modernización de los procesos administrativos y contables con apego a las leyes emanadas por los entes Contralores.</p> <p>2. Capacitación del Personal en la utilización de las herramientas ofrecidas por la Administración Tributaria en las páginas web oficiales.</p> <p>3. Elevar consultas a la Administración Tributaria en caso de dudas de la aplicación de las normas tributarias.</p>	<p><u>Estrategias DO</u></p> <p>1. Diseñar programas de capacitación y actualización en materia tributaria para el personal que participa en el proceso de retención y enteramiento del impuesto.</p> <p>2. Capacitar al personal en el área de Contabilidad y Administración de las empresas del sector público.</p> <p>3. Diseñar manuales de normas y procedimientos.</p> <p>4. Creación de una Contraloría Interna, que se encargue de verificar el cumplimiento de las normas tributarias.</p> <p>5. Utilizar partidas contables, libros auxiliares, procedimientos administrativos y procedimientos contables como herramientas eficaces que facilitan los procesos.</p> <p>6. Implementar un sistema de control interno en cada uno de los procesos.</p> <p>7. Utilizar mecanismos presentados por la página oficial de la Administración Tributaria, para la verificación de las retenciones efectivamente pagadas.</p> <p>8. Salvaguarda y conservar la información contable – tributaria.</p> <p>9. Implantar como política interna la exigencia de las facturas, recibos y documentos según lo establecido en las normas tributarias.</p> <p>10. Entregar los Comprobantes de retención, exigiendo el sello y forma de recibido en el comprobante de retención, en el momento en que se efectúa la entrega el cheque por concepto de pago del servicio prestado.</p> <p>11. Diseñar y cumplir a cabalidad de los cronogramas de pago de gastos sujetos de retención de impuesto.</p> <p>12. Concientizar a los funcionarios que participan en el proceso sobre la importancia del cumplimiento de las normas tributarias.</p> <p>13. Implementar la utilización de formatos de Comprobantes de Cheques, Ordenes de Pago, Ordenes de Compra, Ordenes de Servicios, entre otros, que garanticen la exactitud, veracidad y oportunidad de la información.</p>
<p>AMENAZAS (A)</p> <p>1. Posibles multas y sanciones establecidas en la normativa legal vigente en materia tributaria por incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retenciones.</p> <p>2. Posibles sanciones administrativas establecidas por parte de los Organismos Públicos contralores.</p> <p>3. Modificaciones en la normativa legal en materia tributaria.</p>	<p><u>Estrategias FA</u></p> <p>1. Implantar mecanismos correctivos en las situaciones donde se haya incumplido la norma tributaria.</p> <p>2. Contratación de servicios profesionales para la Auditorías Externas en materia tributaria.</p> <p>3. Desarrollar habilidades para la adaptación a los cambios en las normas tributarias.</p>	<p><u>Estrategias DA</u></p> <p>1. Actualización del personal de las multas y sanciones establecidas por incumplimiento de las normas tributarias.</p> <p>2. Crear mecanismos de control interno para la previsión de las sanciones por incumplimiento de las normas tributarias.</p> <p>3. Aplicación de Publicaciones Técnicas y Principios Contables que rigen la Contabilidad de los entes públicos.</p>

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Consideraciones Generales

Luego de efectuar el análisis e interpretación de los resultados obtenidos, se presenta a continuación un conjunto de conclusiones y recomendaciones derivadas del diagnóstico del proceso de retención y enteramiento del impuesto llevado a cabo por la Alcaldía del Municipio Santos Marquina, con miras a la aplicación de los correctivos necesarios y la implantación de mecanismos encaminados a la optimización del proceso.

Conclusiones

En atención a los objetivos propuestos, así como en los resultados obtenidos del diagnóstico realizado, se presenta a continuación las siguientes conclusiones:

- El sistema tributario venezolano fundamenta su marco legal en el ordenamiento jurídico emanado por la Carta Fundamental, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la cual consagra los principios tributarios. Por lo anterior señalado, el Impuesto sobre la Renta y la retención de Impuesto sobre la Renta deben regirse de acuerdo al ordenamiento jurídico venezolano y por una serie de normativas y basamentos legalmente tipificados.

- En el marco jurídico venezolano, la obligación tributaria es considerada como un “vínculo legal” que encuentra su fundamento en el mandato de la ley, condicionado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), la cual consagra tanto el deber del ciudadano a contribuir con las cargas públicas, como la facultad del Estado a exigirla cuando así una ley lo imponga.
- Las principales obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta tipificadas en el marco jurídico tributario, actualmente se encuentran establecidas en el Código Orgánico Tributario (2001), en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001), en el Decreto N° 1808 del 23 de abril de 1997 que crea el “Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones” y en la Providencia N° 402 del 19 de febrero de 1998 que regula la presentación de la Relación anual de retenciones.
- Es fundamental destacar la función que ejerce el agente de retención; el cual debe coadyuvar en el proceso de recaudación fiscal, incorporándose a la actividad recaudatoria, siendo responsable directo ante la Administración Tributaria, naciendo de ésta relación, un conjunto de obligaciones tributarias que deben ser cumplidas a cabalidad.
- La retención del Impuesto sobre la Renta puede considerarse como la actividad administrativa de colaboración en las tareas de recaudación del tributo por parte de un sujeto responsable, la cual se encuentra establecida por mandato de la ley; y que consiste en amputar o retraer del pago o abono en cuenta correspondiente, en calidad de adelanto del impuesto que está obligado a satisfacer el contribuyente receptor del pago; originándose un conjunto de obligaciones para con el Estado, por parte del sujeto responsable de llevar a cabo la retención.
- Se concluye que los agentes de retención están obligados a cumplir con las obligaciones tributarias y deberes formales atribuidas a este. Dentro de estas obligaciones se encuentran:

- (a) Determinar el monto de las retenciones señaladas en el Decreto de Retención 1808 y ordenar hacerlas.
- (b) Deducir, del pago al beneficiario, el monto que deba retenerse.
- (c) Cancelar según la normativa legal, en la forma, plazos establecidos y en las receptorías de fondos nacionales los montos retenidos.
- (d) Entregar a cada beneficiario, a que hace referencia el Decreto 1808, un comprobante por las retenciones de impuesto realizadas.
- (e) Enviar anualmente la Relación anual en materia de retenciones en el modo, tiempo y lugar establecido en la normativa legal vigente.
- (f) Todas aquellas relativas al cumplimiento de los deberes formales establecidos en la ley.

➤ Se evidencia dentro de las principales características del proceso de retención y enteramiento del impuesto llevado a cabo por el agente de retención objeto de estudio, se encuentra que:

- (a) Se retiene de acuerdo al tipo de sujeto de retención;
- (b) Se omiten las retenciones de impuesto sobre algunos pagos sujetos a retención;
- (c) Se elabora pero no se entrega la totalidad de los comprobantes de retención de Impuesto sobre la Renta;
- (d) Se aplican los porcentajes de retención correctos;
- (e) Se utilizan los formularios establecidos legalmente para la declaración;
- (f) Algunos de los documentos o facturas que soportan los pagos no cumplen con los requisitos exigidos por la normativa legal;
- (g) Se incumple la normativa para los plazos para la declaración y enteramiento del impuesto retenido;
- (h) No se cumple con la obligación tributaria relativa a la presentación de la Relación anual de retenciones.

De lo antes expuesto, se desprende que existen fallas de control interno, las cuales son evidenciadas en el proceso de retención y enteramiento de impuesto y que inciden sustancialmente en las características y eficacia del proceso antes mencionado.

- Se determina que el agente de retención no cumple a cabalidad la normativa legal. En atención a lo señalado, debe mencionarse que el incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta dentro de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina lo constituye la inobservancia de las formalidades establecidas en la normativa legal, que por ende arrojan como consecuencia la amenaza de posibles multas y sanciones establecidas en la normativa legal.
- Se categorizan dentro de las principales debilidades observadas en el proceso, las fallas de control interno, considerándose entre las más relevantes, que no existe un adecuado registro y control de los procesos contables, evidenciándose que los procedimientos contables empleados no son eficientes, debido a que no existe una organización adecuada. Entre estos se puede mencionar como ejemplo, que los egresos no presentan los soportes de los pagos y no se evidencia las firmas autorizadas en los comprobantes utilizados.
- Se observa la carencia de políticas de personal que incluyan programas de capacitación que provea de métodos y herramientas para el cabal desempeño de los funcionarios que participan en el proceso; y la inexistencia de manuales de normas y procedimientos que faciliten la correcta aplicación de los procesos.
- Puede considerarse como una amenaza al agente de retención, las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias e incorrecta aplicación de la norma tributaria, ya que estas sanciones se encuentran tipificadas en el Código Orgánico Tributario, las cuales obedecen principalmente a la presentación

extemporánea de las declaraciones, por enterar los tributos retenidos, fuera del lapso establecido y por no presentar la Relación anual de retenciones.

- Se observa el desconocimiento por parte de los funcionarios responsables de llevar a cabo el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta, de algunas obligaciones establecidas en las leyes, lo cual puede conllevar a ilícitos tributarios previstos en esta materia y por ende puede arrojar como resultado, la aplicación de multas y sanciones al agente de retención, es decir el ente público, así como la responsabilidad administrativa y penal que pueda recaer sobre los funcionarios que participan en dicho proceso.
- Dentro de las principales fortalezas observadas en el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta dentro de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina se encuentra: la existencia de un equipo de profesionales con vocación de servicio; el personal es receptivo a la implantación de cambios institucionales; se aplican de manera correcta los porcentajes de retención de Impuesto sobre la Renta; se cancela la totalidad del impuesto retenido.
- La Alcaldía del Municipio Santos Marquina debe procurar mejorar el proceso de retención y enteramiento del Impuesto sobre la Renta a través de la implantación de herramientas eficientes en el área tributaria, contable y administrativa.

Recomendaciones

Luego de efectuar el diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta por parte de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida, se hace necesario presentar un conjunto de recomendaciones o sugerencias con relación al diagnóstico ejecutado, las cuales se orientan fundamentalmente a:

- Fomentar la cultura tributaria dentro del organismo o ente público y promover la importancia del cumplimiento oportuno de las obligaciones establecidas en la normativa legal vigente.
- Incentivar a los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del impuesto, a la continua capacitación, estudio e investigación de la norma tributaria.
- Implantar mecanismos de planificación con el objeto de evitar errores, cumplir a cabalidad las obligaciones tributarias y evitar las posibles multas o sanciones.
- Diseñar planes adecuados de capacitación, adiestramiento, actualización y perfeccionamiento de los funcionarios que participan en el proceso, a fin de contribuir con la optimización del cumplimiento de las normas tributarias.
- Evaluar el desempeño del personal que participa en el proceso de retención y enteramiento del impuesto, con el fin de conocer el cumplimiento de sus funciones e incentivarlos al mejoramiento profesional.
- Aplicar los mecanismos necesarios para que el proceso de enteramiento del impuesto retenido se realice de forma oportuna.
- Planificar e implantar normas y mecanismos para la determinación correcta del pago de los tributos con el objeto de minimizar el margen de error en los procesos.
- Utilizar formas pre-impresas numeradas, como órdenes de solicitud de compra o servicios, comprobantes de egresos, órdenes de pago y demás documentos, para facilitar la sustentación de las operaciones.
- Programar los pagos o diseñar un cronograma, a fin de elaborar los cheques por concepto de declaración y enteramiento del impuesto en el momento oportuno.

- Diseñar e implantar manuales de normas y procedimientos, que faciliten y optimicen el proceso de retención y enteramiento del impuesto, donde se describan los elementos inherentes al proceso. La existencia de manuales o instructivos normativos de los procesos debe incluir los pasos (elaborado-revisado-aprobado-registrado) y las condiciones para efectuar las operaciones de forma eficiente, el cual debe estar integrado por el marco legal, los procedimientos, formularios, instructivos, flujogramas, glosario de términos, entre otros, que definan claramente cómo deben efectuarse los procedimientos. Este manual no debe concebirse como un sustituto de los instrumentos jurídicos, sino como una herramienta que facilite la ejecución y simplificación de los procesos.
- Elevar consultas a la Administración Tributaria en aquellos casos en que se originen dudas respecto a la correcta aplicación de las normas tributarias.
- Preparar un archivo adecuado y confiable para salvaguardar la información y documentos contables del ente público, a fin de que se facilite la oportuna localización y conservación de los documentos durante el tiempo estipulado legalmente.
- Establecer controles para los sistemas administrativos, financieros y técnicos, con el fin de asegurar que los datos y la información contable este completa y exacta, sea veraz y oportuna.
- Establecer un adecuado sistema para el registro de las operaciones, el cual debe sujetarse a las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público emanada por la Contraloría General de la República.
- Definir lineamientos de control previo y control posterior de los procesos tributarios, contables, financieros y administrativos.

- Considerar la importancia de la adecuada segregación de funciones en el cual las actividades de autorización, ejecución, registro estén debidamente separadas, con el fin de que en aquellos casos en que existan desviaciones, sea posible identificarlas. Debe segregarse las funciones de retención y enteramiento del impuesto.
- Definir y establecer por escrito las funciones y responsabilidades de los funcionarios que participan en el proceso de retención y enteramiento del impuesto.
- Garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en las normas tributarias; la eficiencia y eficacia en las operaciones tributarias.
- Velar por la obtención de información veraz y oportuna que sirva de base para la toma de decisiones.
- Establecer mecanismos idóneos para el cumplimiento de los deberes formales, como por ejemplo, la entrega de la totalidad de los comprobantes de retención; la exigencia de documentos legales, facturas, recibos, valuaciones que certifiquen los gastos, entre otros.
- Debe crearse una Contraloría Interna en la Alcaldía del Municipio Santos Marquina, que funja como ente controlador y supervisor tanto de los procesos tributarios como de la gestión administrativa del ente.
- Constante expectativa en cuanto a las modificaciones de la norma tributaria por parte del agente de retención a fin de prever posibles cambios en las leyes
- Asesorarse con profesionales expertos en el área tributaria, ya sea a través de la contratación de servicios profesionales para efectuar auditorias externas en materia tributaria o para el asesoramiento del personal que participa en el proceso de retención y enteramiento del impuesto.

- Aprovechar las charlas impartidas por los Colegios de Profesionales y por la Administración Tributaria, para la formación y actualización del personal que participa en el proceso de retención y enteramiento del impuesto.
- Utilizar las herramientas del portal oficial de la web, del Servicio Nacional Integrado de la Administración Tributaria (SENIAT).

www.bdigital.ula.ve

REFERENCIAS

- Alvarado, V. (2003). **Auditoria Tributaria** (1a. ed.). Barquisimeto, Venezuela: Impresos Cardi C.A.
- Alvarado, V. (1999). **Papeles de Trabajo de Auditoria** (1a. ed.). Barquisimeto, Venezuela: Papeles Victoria C.A.
- Arias, F. (2006). **El Proyecto de Investigación. Introducción a la metodología científica** (5a. ed.). Caracas: Episteme.
- Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2003). **60 años de Imposición a la Renta en Venezuela**. Caracas, Venezuela.
- Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2000). **V Jornadas de Derecho Tributario**. Caracas: Librosca C.A.
- Berger, C. (2002). **Generalidades de los Tributos en Venezuela**. Caracas: Editorial Arcoiris.
- Buendía L., Colás P. y Hernández F. (1998). **Métodos de Investigación en Psicopedagogía**. España: McGraw-Hill.
- Boedo C., M. (2005). **Las Retenciones en el Impuesto sobre la Renta al alcance de todos** (12a. ed.). Caracas: Autor.
- Código Orgánico Tributario. Comentado y Comparado (2001). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305**, (Extraordinaria), Octubre 17, 2001. Legislec Editores, C.A.
- Contreras, F. (1963) **La Retención de Impuesto sobre la Renta y su responsabilidad**. Caracas, Editorial Norma.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.860** (Extraordinaria), Diciembre 30, 1999.
- Fraga, P. L., Sánchez, S. y Vilorio, M. (2002). **La Retención en el Impuesto sobre la Renta**. Caracas: Editorial Colección Estudios 1.
- Gabaldón R., F. (2003). **Gerencia de Organizaciones de Servicio**. Mérida, Venezuela: Consejo de Publicaciones de la Universidad de los Andes.

Hernández R., Fernández, C. y Baptista, P. (1997). **Metodología de la Investigación** (3a. ed.). España: McGraw-Hill.

Hurtado de Barrera Jacqueline. (1998). **Metodología de la Investigación Holística**. (2a. ed.). Caracas: SYPAL.

Jarach, D. (1982). **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Argentina: Editorial Cangallo.

Laya B., J. (1989). **Lecciones de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal**. Caracas, Venezuela: Paredes Editores C.A.

Legis Editores (2005) **Guía Practica de Retenciones**. Caracas: Editorial Melvin.

Legis Editores (2000) **Colección Jurídica Básica Lec**. Caracas: Editorial Melvin.

Ley de Impuesto sobre la Renta. Reforma Parcial Comentada (2001). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.566**, (Extraordinaria), Diciembre 28, 2001. Legislec Editores, C.A.

Ley del Estatuto de la Función Pública (2002). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.522**, Septiembre 06, 2002.

Ley Contra la Corrupción (2003) **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.637**, (Extraordinaria) Abril 07, 2003.

Méndez A., C. (2001). **Metodología. Diseño y Desarrollo del Proceso de Investigación** (3a. ed.). Bogotá: McGraw-Hill.

Moya, E. (2000). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Caracas: Ediciones Mobil Libro.

Orozco, A. (2001). **Investigación de Mercados, Concepto y Práctica**. Colombia: Grupo Editorial Norma.

Pérez, M. (2001). **Análisis de la Retención en materia de Impuesto sobre la Renta**. Trabajo Especial de Grado para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario. Universidad Santa María, Caracas.

Providencia N° 402 de fecha Febrero 19, 1998 de la República Bolivariana de Venezuela. **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.406**. Marzo 04, 1998.

Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1997). Decreto 1.808 de la República Bolivariana de Venezuela. **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.203.** Mayo 12, 1997.

Rodríguez, A. (2005) **Desarrollo Piramidal de Kelsen Hans dentro del Ordenamiento Jurídico Venezolano.** (Documento en línea). Universidad Central de Venezuela, Escuela de Estudios Internacionales, Derecho Constitucional. Disponible: <http://www.univerxity.com/guias/actualizarrank.asp?id=3895&archivo=259200464431.doc> (Consulta: 2006, Abril 30).

Rojas, P. (1998). **Retención y Cancelación de Impuesto sobre la Renta en el Instituto Nacional del Menor, durante el 1er Semestre del año 1998.** Trabajo Especial de Grado para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario. Universidad Santa María, Caracas.

Santana, V. (1998). **La obligación tributaria de retener y los efectos en la Capacidad Económica del universo del contribuyente.** Trabajo Especial de Grado para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario. Universidad Santa María, Caracas.

Sepúlveda de R., A. (2001). **Diagnóstico del proceso de retención de impuesto sobre la renta en las Facultades de la Universidad de Los Andes.** Trabajo Especial de Grado para optar al Título de Especialista en Ciencias Contables, Mención Tributos. Universidad de Los Andes, Mérida.

Servicio Nacional Integrado de la Administración Tributaria (2006) **Portal Oficial de Consulta.** (Documento en línea). Disponible: <http://www.seniat.gov.ve> (Consulta: 2006, Mayo 30).

Tamayo y Tamayo, M. (2001). **El Proceso de la Investigación Científica** (3ª. ed.). México: Limusa.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (2005). **Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales** (3a. ed.). Caracas: FEDUPEL.

Villegas, H. (1976). **Los Agentes de retención y de percepción en el Derecho Tributario.** Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma

Villegas, H. (1999). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero Tributario** (7a. ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma.

ANEXOS

www.bdigital.ula.ve

ANEXO A
Instrumentos de Recolección de Información
de Verificación de las Retenciones

www.bdigital.ula.ve

ANEXO A-1

www.bdigital.ula.ve

Atribución - No Comercial - Compartir Igual 3.0 Venezuela
(CC BY - NC - SA 3.0 VE)

LISTA DE COTEJO
VERIFICACIÓN DE LAS RETENCIONES
ALCALDÍA DEL MUNICIPIO SANTOS MARQUINA
DEL ESTADO MÉRIDA

Período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2004

OBJETIVO

Verificar que el Agente de Retención cumpla con la obligación de Retener el Impuesto sobre la Renta según la forma y condiciones establecidas en la normativa legal vigente.

SECUENCIA DE ACCIÓN

Obtenga el Universo de Comprobantes de Egreso del período objeto de estudio y seleccione los pagos o abonos en cuenta que deben estar sujetos a retención según el Decreto 1808.

1. Señale la fecha del pago o abono en cuenta.
2. Señale el Número de Orden de Pago o Comprobante de egreso.
3. Identifique el contribuyente o sujeto objeto de retención.
4. Verifique si las facturas o comprobantes de pago sujetos a retención presentan los datos del Agente de Retención y cumplen con los deberes formales.
5. Señale el Concepto del pago.
6. Identifique el monto sujeto a retención de impuesto de acuerdo a lo establecido en el Artículo 9 del Decreto 1808 de fecha 23 de abril de 1997
7. Indique el porcentaje de Retención o tarifa de acuerdo a lo establecido en el Artículo 9 del Decreto 1808 de fecha 23 de abril de 1997
8. Identifique la Rebaja del impuesto vigente para la fecha objeto de estudio, según el Decreto 1808.
9. Calcule el impuesto a retener según los lineamientos establecidos en la normativa legal.
10. Señale el Impuesto retenido por el Agente de Retención.
11. Calcule la diferencia del impuesto retenido resultante de comparar el impuesto determinado en la investigación y el retenido por el Agente de Retención.
12. Identifique si existe incumplimiento de la obligación tributaria y señale la Sanción establecida en el Código Orgánico Tributario (2001).
13. Verifique que el Agente de Retención haya emitido el comprobante de retención de impuesto.
14. Verifique que el Agente de Retención haya entregado al contribuyente el Comprobante por la Retención efectuada.
15. Señale las observaciones generales.

ANEXO A-2

www.bdigital.ula.ve

Atribución - No Comercial - Compartir Igual 3.0 Venezuela
(CC BY - NC - SA 3.0 VE)

ANEXO B
Instrumentos de Recolección de Información
de Verificación de la Declaración y Enteramiento del Impuesto

www.bdigital.ula.ve

REGISTRO DE OBSERVACIONES
 VERIFICACIÓN DE LAS RETENCIONES
 RETENCIÓN DE IMPUESTOS
 ALCALDÍA DEL MUNICIPIO S/A

REF:
 FECHA:
 INVESTIGADOR:

Período 01/01/2004 al 31/12/2004
 S/Lista de Cotejo

N°	FECHA	N° DEL COMPROBANTE DE PAGO	a-b	SANCIÓN C.O.T. (ARTÍCULO)	COMPROBANTE POR LA RETENCIÓN EFECTUADA		N°
			EXISTENCIA		ELABORADO	ENTREGADO	
1							1
2							2
3							3
4							4
5							5
6							6
7							7
8							8
9							9
10							10
11							11
12							12
13							13
14							14
15							15
16							16
17							17
18							18
19							19
20							20
21							21
22							22
23							23
24							24
25							25
26							26
27							27
28							28
29							29
30							30

ANEXO B-1

www.bdigital.ula.ve

Atribución - No Comercial - Compartir Igual 3.0 Venezuela
(CC BY - NC - SA 3.0 VE)

LISTA DE COTEJO
VERIFICACIÓN DE DECLARACIÓN Y ENTERAMIENTO DEL IMPUESTO
ALCALDÍA DEL MUNICIPIO SANTOS MARQUINA
DEL ESTADO MÉRIDA
Período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2004

OBJETIVO

Comprobar que el Agente de Retención cumple con la obligación de Declarar y Enterar el Impuesto retenido en el lugar, fecha, forma y condiciones establecidas en la normativa legal vigente.

SECUENCIA DE ACCIÓN

Obtenga el Universo de Comprobantes de Egreso del período objeto de estudio y seleccione los pagos o abonos en cuenta (ordenes de pago, formularios de declaración y anexos) por concepto de Declaración de Retención de Impuesto sobre la Renta del período objeto de estudio.

1. Señale el mes al que corresponde la declaración de retenciones.
2. Identifique el tipo de formulario (PN-R11, PN-NR12, PJ-D13, PJ-ND14).
3. Verifique si el formulario utilizado para enterar el impuesto es el indicado según el tipo de contribuyente y retención efectuada (según lo establecido en la normativa legal vigente).
4. Señale el número de pagos o abonos en cuenta declarados en el formulario.
5. Identifique el número de pagos o abonos en cuenta que según la investigación deben ser declarados.
6. Registre las variaciones o diferencias observadas.
7. Señale el monto pagado o abonado en cuenta declarados en formulario de Declaración de Retención.
8. Identifique el monto del pago o abono en cuenta que según la investigación deben ser declarados.
9. Registre las variaciones o diferencias observadas.
10. Señale el monto enterado del impuesto retenido por el Agente de Retención declarados en la planilla de Declaración de Retención.
11. Identifique el monto del impuesto retenido que deben ser declarados y enterados a la Administración Tributaria según la investigación.
12. Registre las variaciones o diferencias observadas.
13. Compruebe que la información e identificación del Agente de Retención esté presentada adecuadamente en la planilla.
14. Verifique que la Planilla tenga el Sello de Validación de la Oficina Receptora de Fondos Nacionales.
15. Señale la fecha en que se realizó la Declaración y enteramiento del impuesto.
16. Identifique la fecha máxima en que se debió enterar el impuesto.
17. Señale los días de atraso en el enteramiento de la retención.
18. Identifique si existe incumplimiento de la obligación tributaria y señale la Sanción establecida en el Código Orgánico Tributario (2001).
19. Señale las observaciones generales.

ANEXO B-2

www.bdigital.ula.ve

Atribución - No Comercial - Compartir Igual 3.0 Venezuela
(CC BY - NC - SA 3.0 VE)

REGISTRO DE OBSERVACIONES
 VERIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN Y
 RETENCIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA F
 ALCALDÍA DEL MUNICIPIO SANTOS MAR

REF:
 FECHA:
 INVESTIGADOR:

Periodo 01/01/2004 al 31/12/2004
 S/ Lista
 de Cotejo

N°	MES	TIPO DE FORMULARIO	NÚMERO DE DECLARACIONES	FECHA DE LA DECLARACIÓN O ENTERAMIENTO	FECHA MÁXIMA PARA LA PRESENTACIÓN	DÍAS DE RETRASO	SANCIÓN C.O.F. (ARTÍCULO)	N°
1								1
2								2
3								3
4								4
5								5
6								6
7								7
8								8
9								9
10								10
11								11
12								12
13								13
14								14
15								15
16								16
17								17
18								18
19								19
20								20
21								21
22								22
23								23
24								24
25								25
26								26
27								27
28								28
29								29
30								30

ANEXO C

Instrumentos de Recolección de Información

Verificación de la presentación de la Relación Anual de retenciones

ANEXO C-1

www.bdigital.ula.ve

Atribución - No Comercial - Compartir Igual 3.0 Venezuela
(CC BY - NC - SA 3.0 VE)

LISTA DE COTEJO
VERIFICACIÓN DE LA PRESENTACIÓN DE LA RELACIÓN ANUAL DE RETENCIONES
ALCALDÍA DEL MUNICIPIO SANTOS MARQUINA
DEL ESTADO MÉRIDA
Período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2004

OBJETIVO
Verificar que el Agente de Retención cumpla con la obligación de la Presentación de la Relación Anual de Retenciones, establecida en la Providencia N° 402 (1998), y se cumpla lo establecido en los Artículos 23, 24 y 25 del Decreto 1808 (1997).

SECUENCIA DE ACCIÓN
Obtenga la Relación Anual de Retenciones correspondiente al período fiscal 2004.
1. Verifique que la Relación Anual de Retenciones presente los datos de identificación del Agente de Retención.
2. Verifique que presente:
(a) Número del Registro de Información Fiscal.
(b) Mes del cierre del ejercicio fiscal.
(c) Año de cierre del ejercicio fiscal.
(d) Nombre del responsable de la presentación de información.
(e) Código de Área y Número de Teléfono.
(f) Dirección de localización del funcionario responsable.
3. Registre si la Relación Anual de Retenciones presenta los siguientes datos:
(a) Nombre o Razón Social de los contribuyentes sujetos a retención.
(b) Registro de Información Fiscal de los contribuyentes.
(c) Año en que se efectuaron las retenciones.
(d) Mes en que se efectuaron las retenciones.
4. Señale el monto total pagado o abonado en cuenta sujeto a retención presentado en la Relación Anual de retenciones.
5. Identifique monto total pagado o abonado en cuenta sujeto a retención que según la investigación deben ser presentados en la Relación Anual de Retenciones.
6. Registre las variaciones o diferencias observadas.
7. Señale el monto total de la Retención de Impuesto presentado en la Relación Anual de Retenciones.
8. Identifique monto total la Retención de Impuesto que según la investigación deben ser presentados en la Relación Anual de Retenciones.
9. Registre las variaciones o diferencias observadas.
10. Identificar la fecha de Presentación de la Relación Anual de Impuestos Retenidos ante la Administración Tributaria.
11. Identifique la fecha máxima en que se debió presentar la relación ante la Administración Tributaria.
12. Señale si existen días de atraso en la presentación.
13. Verifique si se anexó a la Relación Anual de Retenciones el Resumen de la Información exigida en el Artículo 3 de la Providencia 402.
14. Verifique si el Resumen cumple con los requisitos exigidos en la normativa legal vigente.
15. Señale las observaciones generales.

ANEXO C-2

www.bdigital.ula.ve

Atribución - No Comercial - Compartir Igual 3.0 Venezuela
(CC BY - NC - SA 3.0 VE)

REGISTRO DE OBSERVACIONES
 VERIFICACIÓN DE LA PRESENCIA DE LA
 RETENCIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
 ALCALDÍA DEL MUNICIPIO

REF:
 FECHA:
 INVESTIGADOR:

Período 01/01/2004 al 31/12/2004
 S/ Lista de Cotejo

1

11

12

13

14

N°	NOMBRE DEL AGENTE DE RETENCIÓN	FECHA DE LA EMISIÓN DEL DOCUMENTO	FECHA MÁXIMA PARA LA PRESENTACIÓN	DÍAS DE RETRASO	RESUMEN DE LA INFORMACIÓN	N°
1						1
2						2
3						3
4						4
5						5
6						6
7						7
8						8
9						9
10						10
11						11
12						12
13						13
14						14
15						15
16						16
17						17
18						18
19						19
20						20
21						21
22						22
23						23
24						24
25						25
26						26
27						27
28						28
29						29
30						30

ANEXO D
Guía de Entrevista

www.bdigital.ula.ve

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

GUÍA DE ENTREVISTA

Estimado Sr. (a):

La siguiente entrevista se realiza con la finalidad de recabar información suficiente para diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de Retención de Impuesto sobre la Renta por parte de la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida.

La información obtenida mediante este instrumento será procesada con absoluta confidencialidad y será utilizada para dar cumplimiento a los objetivos de la investigación que se plantea en el trabajo de investigación, presentado por la Lic. Jenny A. Espinoza M., integrante del Postgrado en Ciencias Contables, Área Rentas Internas, Mención Tributos de la Universidad de los Andes.

Se requiere de su valiosa colaboración para que responda unas preguntas sencillas relacionadas con la actividad que desempeña dentro de la Institución.

Muchas gracias por su colaboración y por brindar su valioso tiempo.

GUÍA DE ENTREVISTA APLICADA A LOS FUNCIONARIOS QUE PARTICIPAN EN EL PROCESO DE RETENCIÓN Y ENTERAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA ALCALDÍA DEL MUNICIPIO SANTOS MARQUINA DEL ESTADO MÉRIDA

1. ¿Conoce Usted las Leyes, Reglamentos y Normas que regulan las obligaciones tributarias en materia de Retención de Impuesto sobre la Renta?

Sí _____ No _____ No sé _____

En caso de ser afirmativa la respuesta, mencione algunas: _____

2. ¿Considera Usted que la Alcaldía del Municipio Marquina cumple con las Obligaciones Tributarias previstas en la normativa legal vigente en materia de Retención de Impuesto sobre la Renta?

Sí _____ No _____ No sé _____

Señale por qué? _____

3. Según su criterio ¿Cuáles considera usted que son las principales obligaciones tributarias en materia de Retención de Impuesto sobre la Renta?

4. Describa cómo se efectúa el proceso de retención y de enteramiento del Impuesto sobre la Renta en la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida:

8. Para efectuar los pagos sujetos a Retención de Impuesto sobre la Renta ¿cuáles son los documentos de control exigidos?

9. ¿Existen procedimientos administrativos en materia de Retención de Impuesto sobre la Renta utilizados para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria en la Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida?.

Sí _____ No _____ No sé _____

10. ¿Existe un cronograma para el enteramiento del impuesto retenido?

Sí _____ No _____ No sé _____

11. ¿Conoce Usted el plazo establecido, en la normativa legal para realizar el enteramiento o pago del impuesto retenido?

Sí _____ No _____ No sé _____

12. Cuando se efectúa la retención de impuesto ¿se emiten comprobantes o planillas de Retención de Impuesto sobre la Renta?

Sí _____ No _____ No sé _____

13. ¿Estos comprobantes o planillas de retención son entregados a los contribuyentes a los cuales se les efectúa la retención de Impuesto?

Sí _____ No _____ No sé _____

14. ¿Entregan a los contribuyentes a los que se les efectuó la retención un Comprobante de Retención Total de los impuestos retenidos, que incluye la sumatoria y los detalles de las retenciones efectuadas?

Sí _____ No _____ No sé _____

15. Cuando se efectúa el enteramiento o pago de retención de Impuesto sobre la Renta ¿se verifica que las planillas de liquidación estén debidamente selladas por el Banco receptor de Fondos Nacionales?

Sí _____ No _____ No sé _____

16. ¿Se presenta la Declaración Anual de Retenciones en Materia de Impuesto sobre la Renta?

Sí _____ No _____ No sé _____

17. ¿Se conservan todos los documentos contables, programas, medios magnéticos e información relacionada al proceso de retención y enteramiento mientras que la obligación tributaria no este prescrita?

Sí _____ No _____ No sé _____

18. ¿Usted tiene conocimiento de las Sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario por incumplimiento de obligaciones tributarias en materia de retención?

Sí _____ No _____ No sé _____

19. ¿Se realiza la capacitación de los funcionarios que participan en el proceso de retención y de enteramiento del impuesto en materia de retenciones?

Sí _____ No _____ No sé _____

20. ¿Ha sido objeto de Fiscalizaciones por parte de Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) la Alcaldía del Municipio Santos Marquina?

Sí _____ No _____ No sé _____

Fecha:
Cargo que ocupa:
Tiempo en la ocupación actual:
Profesión:

Gracias por su colaboración

ANEXO E
TABLA PRÁCTICA DE RETENCIONES DE IMPUESTO SOBRE
LA RENTA

Según Decreto 1808, publicado en la Gaceta Oficial N° 36203,
del 12 de mayo de 1997

Valor de la Unidad Tributaria Bs. 24.700,00.

TABLA PRÁCTICA DE RETENCIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Según Decreto 1808, publicado en la Gaceta Oficial N° 36203, del 12 de mayo de 1997
Valor de la Unidad Tributaria Bs. 24.700,00.

Concepto del Pago:	Base Imponible (%)	% Alicuota	Pagos mayores a:	Base legal Art. Numeral/Literal
SUELDOS Y SALARIOS:				
PN residente cuya remuneración anual exceda de 1.000 U.T.	100%	Tarifa 1 s/AR-I	Cualquier monto	Art. 2
PN no residente	100%	34%	Cualquier monto	Art. 3
HONORARIOS PROFESIONALES A:				
PN residente	100%	3% - Bs. 61.750 (b)	2.058.334,98	Art. 9/ Num 1 b,c,d
PN no residente	90%	34%	Cualquier monto	a
PJ domiciliada	100%	5%	25.000,00 (c)	b
PJ no domiciliada (a)	90%	Tarifa 2 (Acum.)	Cualquier monto	a
COMISIONES A:				
PN residente	100%	3% - Bs. 61.750 (b)	2.058.334,98	Art 9/Num 2 a,b
PN no residente	100%	34%	Cualquier monto	a,b
PJ domiciliada (Excepto Instituciones Financieras)	100%	5%	25.000,00 (c)	a,b
PJ no domiciliada (a)	100%	5%	Cualquier monto	a,b
INTERESES A:				
PN no residente	95%	34%	Cualquier monto	Art. 9/Num 3 a
PJ no domiciliada (a)	95%	Tarifa 2 (Acum.)	Cualquier monto	a
PJ no domiciliada (a)	100%	4,95%	Cualquier monto	b
PN residente	100%	3% - Bs. 61.750 (b)	2.058.334,98	c
PJ domiciliada (Excepto Instituciones Financieras)	100%	5%	25.000,00 (c)	c
AGENCIAS DE NOTICIAS INTERNACIONALES	15%	Tarifa 2 (Acum.)	Cualquier monto	Art. 9/Num 4
FLETES PAGADOS A AGENCIAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL				Art. 9/Num 5
Por viajes entre Venezuela y el exterior y viceversa	5%	Tarifa 2 (Acum.)	Cualquier monto	
Por transporte y otras operaciones conexas realizadas en el país	10%	Tarifa 2 (Acum.)	Cualquier monto	
EXHIBICIÓN DE PELICULAS A:				Art. 9/Num 6
PN no residente PJ no domiciliada (a)	25%		Cualquier monto	
	25%	34%	Cualquier monto	
REGALIAS Y PARTICIPACIONES ANALOGAS A:				Art. 9/Num 7
PN no residente	90%	34%	Cualquier monto	1
PJ no domiciliada (a)	90%	Tarifa 2 (Acum.)	Cualquier monto	1
ASISTENCIA TECNICA				Art. 9/Num 7
PN no residente	30%	34%	Cualquier monto	2
PJ no domiciliada (a)	30%	Tarifa 2 (Acum.)	Cualquier monto	2
SERVICIOS TECNOLOGICOS				Art. 9/Num 7
PN no residente	50%	34%	Cualquier monto	3
PJ no domiciliada (a)	50%	Tarifa 2 (Acum.)	Cualquier monto	3
COMPANIAS DE SEGUROS Y REASEGUROS NO DOMICILIADAS POR PRIMAS DE SEGUROS Y REASEGUROS	30%	10%	Cualquier monto	Art. 9/Num 8
GANANCIAS FORTUITAS:				Art. 9/Num 9
Por juegos y Apuestas (PN resid.,PN no resid., PJ domic.,PJ no)	100%	34%	Cualquier monto	1
Loterías e Hipódromos (PN resid.,PN no resid., PJ domic.,PJ no)	100%	16%	Cualquier monto	2

TABLA PRÁCTICA DE RETENCIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Según Decreto 1808, publicado en la Gaceta Oficial N° 36203, del 12 de mayo de 1997
Valor de la Unidad Tributaria Bs. 24.700,00.

Concepto del Pago:	Base Imponible (%)	% Alicuota	Pagos mayores a:	Base legal Art. Numeral/Literal
PREMIOS A PROPIETARIOS DE ANIMALES DE CARRERA				Art. 9/Num 10
PN residente	100%	3% - Bs. 61.750 (b)	2.058.334,98	
PN no residente	100%	34%	Cualquier monto	
PJ domiciliada	100%	5%	25.000,00 (c)	
PJ no domiciliada (a)	100%	5%	Cualquier monto	
CONTRATISTAS Y SUBCONTRATISTAS POR PRESTACION DE SERVICIOS EN VENEZUELA				Art. 9/Num 11
PN residente	100%	1% - Bs. 20.583,34 (b)	2.058.334,98	
PN no residente	100%	34%	Cualquier monto	
PJ domiciliada	100%	2%	Cualquier monto	
PJ no domiciliada (a)	100%	Tarifa 2 (Acum.)	Cualquier monto	
ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES A:				Art. 9/Num 12
PN residente	100%	3% - Bs. 61.750 (b)	2.058.334,98	
PN no residente	100%	34%	Cualquier monto	
PJ domiciliada (Excepto Instituciones Financieras)	100%	5%	25.000,00 (c)	
PJ no domiciliada (a)	100%	Tarifa 2 (Acum.)	Cualquier monto	
ARRENDAMIENTO DE BIENES MUEBLES A:				Art. 9/Num 13
PN residente	100%	3% - Bs. 61.750 (b)	2.058.334,98	
PN no residente	100%	34%	Cualquier monto	
PJ domiciliada (Excepto Instituciones Financieras)	100%	5%	25.000,00 (c)	
PJ no domiciliada (a)	100%	5%	Cualquier monto	
VENTA DE BIENES O SERVICIOS CON TARJETAS DE CREDITO O CONSUMO				Art. 9/Num 14
PN residente (Venta de Gasolina)	100% / [(IVA / 100) + 1]	1% - Bs. 20.583,34 (b)	2.058.334,98	
PN residente (Otros Conceptos)	100% / [(IVA / 100) + 1]	3% - Bs. 61.750 (b)	2.058.334,98	
PN no residente (Otros Conceptos)	100% / [(IVA / 100) + 1]	34%	Cualquier monto	
PJ domiciliada (Venta de Gasolina)	100% / [(IVA / 100) + 1]	1% (d)	Cualquier monto	
PJ domiciliada (Otros Conceptos)	100% / [(IVA / 100) + 1]	5%	Cualquier monto	
PJ no domiciliada (Otros Conceptos)	100% / [(IVA / 100) + 1]	5%	Cualquier monto	
GASTOS DE TRANSPORTE CONSTITUIDOS POR FLETES:				Art. 9/Num 15
PN residente	100%	1% - Bs. 20.583,34 (b)	2.058.334,98	
PJ constituida y domiciliada en Venezuela	100%	3%	25.000,00 (c)	
CORREDORES Y AGENTES DE SEGUROS:				Art. 9/Num 16
PN residente	100%	3% - Bs. 61.750 (b)	2.058.334,98	
PJ domiciliada	100%	5%	25.000,00 (c)	
PERSONAS O EMPRESAS DE SERVICIOS, CLINICAS, HOSPITALES Y DEMAS CENTROS DE SALUD POR LA ATENCION PRESTADA A BENEFICIARIOS DE COMPAÑIAS DE SEGUROS:				Art. 9/Num 17
PN residente	100%	3% - Bs. 61.750 (b)	2.058.334,98	
PJ domiciliada	100%	5%	25.000,00 (c)	

TABLA PRÁCTICA DE RETENCIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Según Decreto 1808, publicado en la Gaceta Oficial N° 36203, del 12 de mayo de 1997
Valor de la Unidad Tributaria Bs. 24.700,00.

Concepto del Pago:	Base Imponible (%)	% Alicuota	Pagos mayores a:	Base legal Art. Numeral/Literal
ADQUISICION DE FONDOS DE COMERCIO:				Art. 9/Num 18
PN residente	100%	3% - Bs. 61.750 (b)	2.058.334,98	
PN no residente	100%	34%	Cualquier monto	
PJ domiciliada	100%	5%	25.000,00 (c)	
PJ no domiciliada (a)	100%	5%	Cualquier monto	
PUBLICIDAD, PROPAGANDA, CESION O VENTA DE ESPACIOS PARA TALES FINES				Art. 9/Num 19
PJ domiciliadas	100%	5%	25.000,00 (c)	
PJ domiciliada (emisoras de Radio)	100%	3% 3% - Bs. 61.750 (b)	25.000,00 (c)	
PN residente	100%		2.058.334,98	
PJ no domiciliada (a)	100%	5%	Cualquier monto	
ENRIQUECIMIENTOS NETOS OBTENIDOS POR LA ENAJENACION DE ACCIONES EN LAS BOLSAS DE VALORES				Art. 9/Num 20
PN no residente	100%	1%	Cualquier monto	
PJ domiciliada	100%	1% (d)	Cualquier monto	
PN residente	100%	1%	Cualquier monto	
PJ no domiciliada (a)	100%	1%	Cualquier monto	
ENRIQUECIMIENTOS NETOS OBTENIDOS POR LA ENAJENACION DE ACCIONES NO INSCRITAS O FUERA DE LA BOLSA DE VALORES:				Art. 9/Num 21
PN residents	100%	3% - Bs. 61.750 (b)	2.058.334,98	
PN no residentes	100%	34%	Cualquier monto	
PJ domiciliada	100%	5%	25.000,00 (c)	
PJ no domiciliada (a)	100%	5%	Cualquier monto	

- (a) Pagos acumulados: T2 Hasta 2000U.T.: 15%, De 2000 a 3000 U.T.:22%; Más de 3000 U.T.:34%
- (b) Sustraendo: Valor de la UT. Por el % de Retención por el factor 83,3334
Calculo para determinar la base de exención según la norma reglamentaria:
 $83,3334 \times 24700,00 = 2.058.334,98$
- (c) Sólo PJ-D excepto en los N° 9, 14 y 20 procederá la retención si ésta es mayor a Bs.750 para el 3% y Bs.1250 para el 5%.
- (d) Para el caso de retenciones de PJ cuyo porcentaje sea el 2% o 1%. Se aplica sobre cualquier monto pagado.
- (e) Monto sujeto a retención: monto a pagar / (alicuota IVA/100)+1

Fuente: Elaborado con datos tomados del Decreto de Retención 1808 vigente. Espinoza, J. (2006).

ANEXO F

**Decreto de Retención 1808, publicado en la Gaceta Oficial N° 36203,
del 12 de mayo de 1997**



Decreto N° 1.808

23 de abril de 1997

JOSE GUILLERMO ANDUEZA
Encargado de la Presidencia de la República

En ejercicio de la atribución que le confiere el ordinal 10° del Artículo 190 de la Constitución, en concordancia con lo dispuesto en el párrafo cuarto del Artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en Consejo de Ministros.

DECRETA

el siguiente

REGLAMENTO PARCIAL DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MATERIA DE RETENCIONES

CAPITULO I
Disposición General

Artículo 1°: Están obligados a practicar la retención del impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta y a enterarlo en una oficina receptora de fondos nacionales dentro de los plazos, condiciones y formas reglamentarias aquí establecidas, los deudores o pagadores de los siguientes enriquecimientos o ingresos brutos a los que se refieren los artículos 27, 32, 35, 36, 37, 39, 40, 41, 42, 51, 53, 65, 66 y 68 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Parágrafo Único: Se excluyen de esta disposición los pagos efectuados por gastos de representación, los viáticos y las primas de vivienda, estas últimas cuando la obligación del patrono de pagarlas en dinero, derive de disposiciones de la Ley Orgánica del Trabajo.

CAPITULO II

A las personas naturales residentes o no en el País, beneficiarias de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares

Artículo 2°: En los casos de personas naturales residentes en el país, la retención del impuesto sólo procederá si el beneficiario de las remuneraciones obtiene o estima obtener, de uno o más deudores o pagadores, un total anual que exceda de mil unidades tributarias (1.000 U.T.).

Artículo 3°: Cuando el beneficiario de las remuneraciones, a que se contrae el artículo 2° de este Capítulo, sea una persona natural no residente en el país, la retención del impuesto deberá ser igual al treinta y cuatro por ciento (34%) del total pagado o abonado en cuenta, cualquiera sea el monto de tales remuneraciones.

Parágrafo Primero: Si el beneficiario a que se refiere este artículo demuestra al deudor o pagador, mediante escrito, que ha permanecido en el país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta (180) días en un año calendario, el beneficiario, a los efectos de la retención, podrá aplicar los mismos procedimientos y porcentajes establecidos para las personas naturales residentes.

Parágrafo Segundo: Cuando el beneficiario no permanezca el tiempo establecido para ser residente en el país, el agente de retención deberá retener conforme al encabezado de este artículo, además, será responsable solidario ante el Fisco Nacional por las cantidades dejadas de retener, según lo establecido en el Código Orgánico Tributario.

Artículo 4º: Los beneficiarios de las remuneraciones a que se contrae el Artículo 2º y el parágrafo único (sic) del Artículo 3º de este Reglamento, deberán suministrar a cada deudor o pagador la siguiente información, en el formulario que edite o autorice, a tal efecto, el Ministerio de Hacienda:

- 1) La totalidad de las remuneraciones fijas, variables o eventuales a percibir o que estimen percibir de cada uno de sus deudores o pagadores;
- 2) Las cantidades que estimen desembolsar dentro del año gravable por concepto de desgravámenes, de no optar por el desgravamen único; o
- 3) El desgravamen único equivalente a setecientos cincuenta unidades tributarias (750 U.T.), de optar por esta modalidad;
- 4) El número de personas que por constituir carga familiar les den derecho a rebajas de impuestos;
- 5) Las cantidades retenidas demás en años anteriores por concepto de impuesto sobre sueldos y demás remuneraciones similares, no reintegradas, ni compensadas o cedidas, correspondientes a derechos no prescritos;
- 6) El porcentaje de retención que deberá ser aplicado por el agente de retención, sobre cada pago o abono en cuenta que le efectúe.

Parágrafo Primero: La información a que se refieren los numerales 1, 2 y 5, deberán expresarse en bolívares y en unidades tributarias, respectivamente, previa su conversión al valor en bolívares que se le haya asignado para la fecha, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 229 el Código Orgánico Tributario.

Parágrafo Segundo: La información a que se contrae este artículo deberá ser presentada antes del vencimiento de la primera quincena de cada ejercicio gravable y, en todo caso, antes de hacerse efectiva la primera remuneración.

Parágrafo Tercero: La información contenida en el formulario podrá ser revisada por el agente de retención correspondiente, quien en caso de observar errores, deberá notificarlo al beneficiario.

Artículo 5º: A los fines de la determinación del porcentaje de retención del impuesto, aplicable sobre cada pago o abono en cuenta a los beneficiarios a que se contrae el artículo 2º y el Parágrafo Primero del artículo 3º de este Reglamento, éstos deberán seguir el procedimiento siguiente:

- 1) Al total de la remuneración anual estimada menos los desgravámenes correspondientes, expresados en unidades tributarias, se le aplica la tarifa N° 1 prevista en el artículo 51 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- 2) Al resultado determinado conforme al numeral anterior, se le restan: diez unidades tributarias (10 U.T.) por concepto de rebaja personal; el producto de multiplicar diez unidades tributarias (10 U.T.) por el número de cargas familiares permitidas por la Ley, y el monto de los impuestos

retenidos demás expresados en unidades tributarias, a que se refiere el numeral 5 del artículo 4 de este Reglamento.

3) El resultado obtenido en el numeral anterior, se multiplica por cien (100) y el producto se divide entre el total de la remuneración anual estimada, expresada en unidades tributarias (U.T.). El resultado así obtenido es el porcentaje de retención.

Artículo 6°: Cuando el beneficiario no cumpla con la obligación de notificar al deudor o pagador el porcentaje de retención, el agente de retención deberá determinarlo de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 5° del presente Reglamento, sobre la base de la remuneración que estime pagarle o abonarle en cuenta en el ejercicio gravable, menos la rebaja de impuesto de diez unidades tributarias (10 U.T.) que le corresponde por ser persona natural.

El agente de retención deberá informar al beneficiario, por escrito, sobre los datos utilizados para determinar el porcentaje.

Artículo 7°: En caso de variación de la información a que alude el artículo 4°, el beneficiario tendrá la obligación de determinar un nuevo porcentaje de retención de acuerdo con el procedimiento que se describe a continuación:

1) Determinar el nuevo impuesto estimado en el ejercicio que resulte como consecuencia de la variación de la información que corresponda, aplicando el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2 del artículo 5° de este Reglamento.

2) Restar del resultado obtenido de acuerdo con el numeral inmediato anterior, el monto del impuesto que le hayan retenido hasta la fecha.

3) Restar del total de la remuneración que estima le pagarán o abonarán en cuenta en el año gravable, la suma de las remuneraciones percibidas hasta la fecha.

4) Dividir el resultado obtenido de acuerdo con el numeral 2, entre el resultado obtenido en el numeral 3, multiplicando la cantidad resultante por cien. El resultado de esta operación es el nuevo porcentaje de retención.

Parágrafo Primero: El porcentaje de retención que resulte, sea positivo o negativo, deberá ser presentado a los agentes de retención antes de la primera quincena de los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre del año gravable a los fines de la retención que corresponda.

Parágrafo Segundo: Cuando el beneficiario haya estimado una remuneración anual que resulte inferior al monto percibido o abonado en cuenta en el transcurso del año gravable, sin participar tal circunstancia a su agente de retención, éste deberá determinar un nuevo porcentaje de retención, para lo cual utilizará la información previamente suministrada por el beneficiario, con excepción de la relativa a la remuneración anual, que será estimada por dicho agente.

El agente de retención deberá informar al beneficiario por escrito, sobre los datos utilizados para determinar el nuevo porcentaje.

Artículo 8°: Los porcentajes de retención determinados por los agentes de retención, en los casos en que proceda, dejarán de ser aplicados cuando los beneficiarios de las remuneraciones lo calculen por sí mismos y lo suministren a su deudor o pagador.

En todo caso, tal información deberá ser suministrada en los plazos establecidos en el Parágrafo Primero del artículo 7°.

CAPITULO III

A otras actividades distintas a sueldos, salarios y demás remuneraciones similares

Artículo 9°: En concordancia con lo establecido en el artículo 1° de este Reglamento, están obligados a practicar la retención del impuesto los deudores o pagadores de enriquecimientos netos o ingresos brutos de las siguientes actividades, realizadas en el país por personas naturales residentes, personas naturales no residentes, personas jurídicas domiciliadas y personas jurídicas no domiciliadas, y asimiladas a éstas, de acuerdo con los siguientes porcentajes:

			Porcentaje de retención sobre el monto pagado o abonado en cuenta			
			Persona natural		Persona jurídica	
Numeral	Literal	ACTIVIDAD REALIZADA	Residente	No residente	Domiciliada	No Domiciliada
1		Los provenientes de las actividades realizadas sin relación de dependencia, descritas a continuación:				
	A	Los enriquecimientos netos provenientes de las actividades profesionales no mercantiles, realizadas en el país por personas jurídicas o comunidades no domiciliadas en Venezuela o por personas naturales no residentes en el país Igualmente los honorarios que, en razón de actividades profesionales mancomunadas no mercantiles, paguen a sus co-beneficiarios		34%		Ver Parágrafo 1° de este Artículo

	<p>los profesionales a que se refiere este literal.</p> <p>En estos casos, la retención del impuesto se calculará sobre el noventa por ciento (90%) de lo pagado o abonado en cuenta por este concepto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.</p>				
B	<p>Los pagos efectuados por personas jurídicas, consorcios o comunidades a beneficiarios domiciliados o residentes en el país, por concepto de actividades profesionales no mercantiles.</p> <p>Igualmente los honorarios que, en razón de actividades profesionales mancomunadas no mercantiles, paguen a sus co-beneficiarios los profesionales a que se refiere este literal.</p>	3%		5%	
C	<p>Los pagos que efectúen los hipódromos, canódromos, otros centros</p>	3%	34%		

		similares, o los propietarios de animales de carrera a: jinetes, veterinarios, preparadores o entrenadores, por servicios profesionales prestados a éstos.				
	D	Los pagos que se efectúen en las clínicas, hospitales y otros centros de salud, bufetes, escritorios, oficinas, colegios profesionales y demás instituciones profesionales no mercantiles, a médicos, psicólogos, radiólogos, odontólogos, laboratoristas, abogados, ingenieros, arquitectos, economistas, contadores, administradores comerciales, farmacéuticos, geólogos, agrimensores, veterinarios y demás profesionales sin relación de dependencia, prestados en el país.	3%	34%		
2		Las comisiones provenientes de las siguientes actividades:				
	a	Las comisiones	3%	34%	5%	5%

		pagadas en virtud de la enajenación de bienes inmuebles a que se contrae el numeral 14 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.				
	B	Las comisiones mercantiles y cualesquiera otras comisiones distintas a las que se paguen como remuneración accesoria de los sueldos, salarios y demás remuneraciones similares.	3%	34%	5%	5%
3		Los intereses de capitales, así como los intereses de los créditos tomados en préstamos que se describen a continuación:				
	a	Los invertidos en la producción de la renta a que se refiere el numeral 2 del artículo 27 de la Ley objeto de esta reglamentación, cuando se trate de pagos a personas jurídicas o comunidades no domiciliadas en el país o a personas naturales no residentes en el		34%		Ver Parágrafo 1° de este Artículo

		país. La retención del impuesto se calculará sobre el noventa y cinco por ciento (95%) del monto que se pague o abone en cuenta por este concepto.				
	B	Los intereses provenientes de préstamos y otros créditos pagaderos a instituciones financieras, constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, según lo establecido en el Parágrafo Primero del artículo 53 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.				4,95%
	C	Los intereses que paguen las personas jurídicas o comunidades a cualquier otra persona jurídica, comunidad o persona natural.	3%	34%	5%	Ver Parágrafo 1º de este Artículo
4		Los enriquecimientos netos de las agencias de noticias internacionales a que se refiere el artículo 36 de la Ley de Impuesto sobre la renta, cuando el pagador sea una persona jurídica o comunidad				Ver Parágrafo 1º de este Artículo

		<p>domiciliada en el país.</p> <p>La retención del impuesto se calculará sobre el quince por ciento (15%) del monto pagado o abonado en cuenta.</p>				
5		<p>Los enriquecimientos netos provenientes de gastos de transporte conformados por fletes pagados a agencias o empresas de transporte internacional constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en el país, a que se refiere el artículo 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuando el pagador sea una persona jurídica o comunidad domiciliada en el país.</p> <p>La retención del impuesto se calculará sobre el diez por ciento (10%) de la mitad de lo pagado o abonado en cuenta, cuando se trate de fletes entre Venezuela y el exterior o</p>				

		viceversa, o sobre la totalidad de lo pagado o abonado en cuenta cuando se trate de transporte y otras operaciones conexas realizadas en el país.				
6		Los enriquecimientos netos obtenidos por la exhibición de películas y de similares para el cine o la televisión, a que se refiere el numeral 15 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en concordancia con lo dispuesto en su artículo 35, pagados a personas naturales, jurídicas o comunidades no residentes o no domiciliadas en el país. En estos casos, la retención del impuesto se calculará sobre el veinticinco por ciento (25%) del monto pagado o abonado en cuenta.		34%		Ver Parágrafo 1º de este Artículo
7		Los enriquecimientos netos derivados de las erogaciones a				

	<p>que se refiere el numeral 16 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, originados por suministros provenientes del exterior, por concepto de regalías y demás participaciones análogas, así como por las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país o cedidos a terceros, cuando se hagan a favor de personas naturales, jurídicas o comunidades no residentes o no domiciliadas en el país.</p> <p>En estos casos, la retención del impuesto se calculará sobre los siguientes porcentajes de lo pagado o abonado en cuenta:</p> <p>1. El noventa por ciento (90%) cuando se trate de regalías y demás participaciones análogas.</p> <p>2. El treinta por ciento (30%)</p>		<p>34%</p> <p>34%</p> <p>34%</p>		<p>Ver Parágrafo 1° de este Artículo</p>
--	---	--	----------------------------------	--	--

		<p>cuando se trate de asistencia técnica.</p> <p>3. - El cincuenta por ciento (50%) cuando se trate de servicios tecnológicos.</p>				
8		<p>Los enriquecimientos netos derivados de las primas de seguros y reaseguros pagados a beneficiarios no domiciliados en el país, a que se refieren el numeral 18 del artículo 27 y el Parágrafo Segundo del artículo 53 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.</p> <p>La retención del impuesto será del diez por ciento (10%) calculado sobre el treinta por ciento (30%) de los ingresos netos causados en el país, los cuales estarán representados por el monto de sus ingresos brutos, menos las rebajas, devoluciones y anulaciones de primas causadas en el país de acuerdo a lo previsto en el artículo 39 de la Ley de Impuesto</p>				10%

		sobre la Renta.				
9		1. Las ganancias obtenidas por juegos y apuestas. 2. - Los premios de loterías y de hipódromos, a que se refieren los artículos 65 y 66 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.	34% 16%	34% 16%	34% 16%	34% 16%
10		Las cantidades que paguen los hipódromos, canódromos y otros centros similares, a los propietarios de animales de carrera por concepto de premios.	3%	34%	5%	5%
11		Los pagos que hagan las personas jurídicas, consorcios o comunidades a empresas contratistas o subcontratistas domiciliadas o no en el país, en virtud de la ejecución de obras o de la prestación de servicios en el país, sean estos pagos efectuados con base a valuaciones, órdenes de pago permanentes, individuales o mediante cualquier otra modalidad.	1%	34%	2%	Ver Parágrafo 1° de este Artículo

12		Los pagos que efectúen los administradores de bienes inmuebles a los arrendadores de tales bienes situados en el país, así como los que efectúan directamente al arrendador, las personas jurídicas o comunidades o cuando éstos efectúen pagos al administrador propietario de los bienes inmuebles.	3%	34%	5%	Ver Parágrafo 1° de este Artículo
13		Los cánones de arrendamiento de bienes muebles situados en el país que paguen las personas jurídicas o comunidades a beneficiarios domiciliados o no en el país.	3%	34%	5%	5%
14		Los pagos que hagan las empresas emisoras de tarjetas de crédito o consumo, o sus representantes, a personas naturales, jurídicas o comunidades en virtud de la venta de bienes y servicios o de cualquier otro concepto, y Por concepto de	3%	34%	5%	5%
			1%		1%	

		venta de gasolina en las estaciones de servicio.				
15		Los pagos correspondientes a gastos de transporte, conformados por fletes pagados a personas jurídicas a cualquier persona o comunidad constituida y domiciliada en el país.	1%		3%	
16		Los pagos que hagan las empresas de seguro, las sociedades de corretaje de seguros y las empresas de reaseguros, domiciliadas en el país, a los corredores de seguros y a los agentes de seguros, sean personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en el país por las prestaciones de los servicios que les son propios.	3%		5%	
17 *		Los pagos que hagan las empresas de seguros a las personas o empresas de servicio, situadas en el país, con las cuales contraten	3%		5%	*

		la reparación de daños sufridos en bienes de sus asegurados, así como los que hagan las empresas de seguros a clínicas, hospitales y demás centros de salud, por la atención hospitalaria dada a sus asegurados, hecha exclusión de los honorarios profesionales a que se refiere el literal d) del numeral 1 de este artículo.				
18		Las cantidades que se paguen por la adquisición de fondos de comercio situados en el país, cualquiera sea su adquirente.	3%	34%	5%	5%
19		Los pagos que efectúen las personas jurídicas, comunidades o entes públicos, por servicios de publicidad y propaganda, efectuados en el país, a las personas naturales residentes o jurídicas domiciliadas o no domiciliadas en el mismo, así	3%		5% 3%	5%

		como la cesión o la venta de espacios para tales fines, y Cuando se trate de los mismos enriquecimientos pagados a las empresas que operen exclusivamente como emisoras de radio.				
20		Los enriquecimientos netos obtenidos por la enajenación de acciones efectuadas a través de la Bolsa de Valores.	1%	1%	1%	1%
21		Las cantidades que se paguen a las personas jurídicas o naturales por la enajenación de acciones de sociedades de comercio, constituidas y domiciliadas en el país, cuando dicha enajenación no se efectúe a través de la bolsa de valores, cualquiera sea su adquirente.	3%	34%	5%	5%

Parágrafo Primero: A las personas jurídicas o comunidades no domiciliadas en el país, la retención del impuesto se efectuará dentro del ejercicio gravable, en el momento del pago o del abono en cuenta de los enriquecimientos netos acumulados, convertidos a unidades tributarias (U.T.), previstos en el literal a) del numeral 1, literal a) y c) del numeral 3, numerales 4, 5, 6, 7, 11 y 12 de este artículo, de acuerdo con los siguientes porcentajes:

1. Quince por ciento (15%) hasta el monto de dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.);

2. Veintidós por ciento (22%) entre dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.) hasta un monto de tres mil unidades tributarias (3.000 U.T.); y
3. Treinta y cuatro por ciento (34%) por el monto que exceda de tres mil unidades tributarias (3.000 U.T.).

El resultado obtenido por la aplicación de los porcentajes se multiplica por el valor de la unidad tributaria vigente y el resultado será la cantidad de impuesto que se deberá retener y enterar.

Parágrafo Segundo: En todo caso de retención a personas naturales residentes en el país, el monto a retener será la cantidad que resulte de la aplicación del porcentaje menos el resultado que se obtenga de multiplicar el valor de la unidad tributaria (U.T.) por el porcentaje de retención y por el factor 83,3334.

En todo caso de retención a personas jurídicas o comunidades domiciliadas en el país, procederá la retención si el monto a retener excede de la cantidad de un mil doscientos cincuenta bolívars (Bs. 1.250,00) y de setecientos cincuenta bolívars (Bs. 750,00), cuando los porcentajes de retención aplicables sean del cinco por ciento (5%) o del tres por ciento (3%), respectivamente.

Para los casos de retenciones cuyo porcentaje sea del dos por ciento (2%) o del uno por ciento (1%) la retención se practicará sobre cualquier monto pagado o abonado en cuenta.

Parágrafo Tercero: Se exceptúan de la limitación de la cantidad mínima individual de retención, establecida en el parágrafo anterior, los pagos a que se refiere el numeral 9, 14 y 20 del artículo 9º.

Parágrafo Cuarto: Las sociedades de personas domiciliadas en el país, están sujetas a los mismos porcentajes de retención aplicables a las personas naturales.

Parágrafo Quinto: Los profesionales pagadores de los honorarios a que se refieren los literales a) y b) del numeral 1 de este artículo, asumirán con cargo a sus co-beneficiarios, las porciones del impuesto objeto de retención que a éstos corresponde, de acuerdo a lo establecido en el presente artículo; en consecuencia, los impuestos así retenidos deberán acreditarse en la forma que mediante escrito único y bajo fe de juramento, previamente al pago, señalen los beneficiarios al agente de retención.

Estos mismos perceptores de honorarios deberán indicar directamente a la Oficina de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio, en forma detallada, la distribución realizada como consecuencia de las respectivas actividades mancomunadas, debiendo señalar, en este caso, las cantidades tanto de los honorarios como de los impuestos retenidos que le deben ser acreditados a los profesionales cobeneficiarios y los cuales deben ser proporcionales a los montos recibidos por los mismos.

Igualmente cada cobeneficiario deberá informar en su declaración definitiva de rentas, de acuerdo al comprobante respectivo, quién es el profesional perceptor de los honorarios y distribuidor de los mismos, la respectiva participación y la cuota de impuesto retenido. La información requerida en este parágrafo, deberá suministrarse en los formularios que edite o autorice el Ministerio de Hacienda.

Parágrafo Sexto: Las retenciones previstas en este artículo, establecidas en los literales b), c) y d) del numeral 1, literales a) y b) del numeral 2, literales b) y c) del numeral 3 y numerales 9, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19 y 20 de este artículo, se calcularán sobre el monto total de cada pago o abono en cuenta.

Las retenciones previstas en el numeral 14 de este artículo se determinarán de acuerdo al procedimiento siguiente:

El monto sujeto a retención será la cantidad que resulte de dividir el monto a pagar por las empresas emisoras de las tarjeteas de crédito o consumo o sus representantes por el resultado de dividir la alícuota vigente del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor entre 100 y sumarle 1 (uno), aplicando la siguiente fórmula:

Monto sujeto a retención = Monto a pagar / (Alícuota IGV/100)+1

Parágrafo Séptimo: Sin perjuicio de lo establecido en los tratados, acuerdos o convenios internacionales, cuando los pagos o abonos en cuenta sujetos a las retenciones previstas en este artículo, sean efectuados por organismos bilaterales o multilaterales en virtud de convenios o contratos con entes públicos nacionales, éstos últimos deberán especificar el monto a retener en la correspondiente orden de pago o cualquier otro instrumento utilizado a los efectos de autorizar el desembolso, con el objeto de que el organismo proceda a practicar la retención y a enterarla directamente en una oficina receptora de fondos nacionales. En caso de imposibilidad de efectuar directamente el enteramiento, el referido organismo podrá enviar al ente público nacional ordenador del pago el monto retenido, a fin de que sea éste quien entere el monto retenido en una oficina receptora de fondos nacionales.

Artículo 10: Los ingresos por operaciones activas, comisiones y operaciones accesorias y conexas de las personas jurídicas regidas por leyes especiales en el campo financiero y de seguros, no estarán sujetas a las retenciones previstas en el literal b) del numeral 2, el literal c) del numeral 3 y los numerales 12 y 13 del artículo anterior.

Artículo 11: Los impuestos retenidos a título de anticipo se rebajarán, de ser el caso, en la oportunidad de liquidarse los impuestos que resulten de la declaración estimada de rentas y cuando se liquiden los impuestos de la declaración definitiva, sin perjuicio del derecho de compensación o reintegro, por la porción de impuesto no rebajada.

CAPITULO IV

Artículo 12: En los casos de entidades de carácter público o de institutos oficiales autónomos, el funcionario de mayor categoría ordenador del pago será la persona responsable de los impuestos dejados de retener o enterar cuando en la orden de pago no haya mandado a efectuar la correspondiente retención del impuesto y pago al Fisco Nacional. Después de haberse impartido dichas instrucciones, el funcionario pagador será la persona responsable de materializar la retención y el pago al Fisco de los impuestos correspondientes.

Artículo 13: Los agentes de retención que no cumplieren con la obligación de retener los impuestos a que se contrae el presente Reglamento, retuvieren cantidades menores de las debidas, enteraren con retardo los impuestos retenidos, se apropiaren de los tributos objeto de esta reglamentación o no suministraren oportunamente las informaciones establecidas en este Reglamento o las requeridas por la Administración, serán penados, según el caso, conforme a lo previsto en el Código Orgánico Tributario.

CAPITULO V

Artículo 14: A los fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 40 y 42, se entiende por honorario profesional no mercantil el pago o contraprestación que reciben las personas naturales o jurídicas en virtud de actividades civiles de carácter científico, técnico, artístico o docente, realizadas por ellas en nombre propio, o por profesionales bajo su dependencia, tales como son los servicios prestados por médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, psicólogos, economistas, contadores, administradores comerciales, farmacéuticos, laboratoristas, maestros, profesores, geólogos, agrimensores, veterinarios y otras personas que presten servicios similares.

Igualmente se consideran honorarios profesionales no mercantiles:

- a) Los ingresos que obtengan los escritores o compositores, o sus herederos, por la cesión de los derechos de propiedad intelectual, incluso cuando tales ingresos asuman la forma de regalía.
- b) Los ingresos que en su calidad de artistas contratados obtengan los pintores, escultores, grabadores y demás artistas similares que actúen en nombre propio, sean éstos percibidos por sí mismos o por sus representantes o mandatarios.
- c) Los ingresos que obtengan los músicos, cantantes, danzantes, actores de teatro, de cine, de radio, de televisión y demás profesionales de ocupaciones similares, que actúen en nombre propio o en agrupaciones, sean éstos percibidos por sí mismos o por sus representantes o mandatarios.
- d) Los ingresos que perciban los boxeadores, toreros, futbolistas, tenistas, beisbolistas, basketbolistas, jinetes y demás personas que ejerzan profesiones deportivas en nombre propio o en equipo, sean éstos percibidos por sí mismos o por sus representantes o mandatarios.
- e) Los premios que obtengan los beneficiarios de ingresos a que se refiere el presente artículo, obtenidos en virtud de alguna de las actividades señaladas en el mismo.

Parágrafo Único: Se excluyen de los conceptos expresados en el encabezamiento de este artículo, los ingresos que obtengan las personas naturales en razón de servicios artesanales prestados por sí mismas, tales como los de carpintería, herrería, latonería, pintura, mecánica, electricidad, albañilería, plomería, jardinería, zapatería, o de otros oficios de naturaleza manual.

Artículo 15: Los honorarios profesionales señalados en el presente Capítulo perderán su condición de tales, a partir del momento en que sus perceptores o beneficiarios pasen a prestar sus servicios bajo relación de dependencia y mediante el pago de un sueldo u otra remuneración equivalente de carácter periódico.

Artículo 16: A los fines de la retención prevista en el numeral 11 del artículo 9º de este Reglamento, se entiende por empresa contratista la persona natural, jurídica, consorcio o comunidad que conviene en forma expresa o no, con otra persona jurídica, consorcio o comunidad, en realizar en el país, por cuenta propia o en unión de otras empresas, cualquier obra, o prestación de los servicios comprendidos en dicho numeral.

Asimismo se entiende por empresa sub-contratista la persona natural, jurídica, consorcio o comunidad que conviene en forma expresa o no, con una empresa de servicios en beneficio de su contratista.

Parágrafo Primero: A los fines de este Decreto, se entenderá por servicio cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se considerarán servicios los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales.

Se exceptúa de la obligación de retener en los casos de pagos por conceptos de suministro de agua, electricidad, gas, telefonía fija o celular y aseo domiciliario.

Parágrafo Segundo: En la prestación de servicios, la base sobre la cual se practicará la retención será el precio total facturado a título de contraprestación, incluyendo, si es el caso, la transferencia o el suministro de bienes muebles o la adhesión de éstos a bienes inmuebles.

Artículo 17: A los efectos de las retenciones previstas en este Reglamento, se designan responsables en calidad de agentes de retención, según sea el caso, además de los previstos por la Ley de Impuesto sobre la Renta:

- 1) A los hipódromos, loterías y otros centros similares, por las ganancias fortuitas y otros premios de analogía naturaleza.

2) A las clínicas, hospitales y otros centros de salud, bufetes, escritorios, oficinas, colegios profesionales y demás instituciones profesionales no mercantiles.

Los agentes de retención señalados en este numeral no practicarán la retención de impuesto cuando previamente ésta haya sido hecha por el pagador, de conformidad con lo establecido en este Reglamento.

3) A los administradores de bienes inmuebles.

4) A las empresas emisoras de tarjetas de crédito o de consumo, y a sus representantes pagadores.

5) A las bolsas de valores por los ingresos obtenidos por las personas naturales, jurídicas o comunidades, por la enajenación de acciones cuya oferta pública haya sido autorizada por la Comisión Nacional de Valores, en los términos previstos en la Ley de Mercado de Capitales realizadas a través de dichas instituciones, conforme a lo dispuesto en el Artículo 68 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así como de los ingresos obtenidos como accesorios al mutuo de acciones por los miembros accionistas de dichas instituciones, por los préstamos de acciones que efectúen por órgano de la bolsa de valores en beneficio de otros miembros accionistas a los fines de garantizar la verificación de las enajenaciones de títulos valores.

Las bolsas de valores deberán informar mensualmente a la Administración Tributaria la totalidad de las operaciones de mutuo de acciones en las que haya intervenido, con indicación expresa de las personas naturales o jurídicas que funjan como mutuantes, de los montos indicados y de las características de los títulos objeto del mutuo.

Artículo 18: En los casos de enajenación de fondos de comercio a que se refiere el numeral 18 del artículo 9º de este Reglamento, el adquirente deberá consignar ante el respectivo Juez, Notario o Registrador Subalterno o Mercantil, como requisito previo al otorgamiento, bien sea éste hecho por vía de reconocimiento, autenticación o registro, copia de la planilla donde conste que la retención de impuesto, correspondiente al monto pagado por la enajenación del fondo, fue enterada en una oficina receptora de fondos nacionales.

Artículo 19: Los impuestos retenidos a las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, a las comunidades así como a cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho, se considerarán como un anticipo de los impuestos del ejercicio gravable que deban pagar los socios o comuneros, personas naturales, integrantes de tales empresas. En consecuencia, el monto de los impuestos retenidos se distribuirá en forma proporcional a las participaciones obtenidas en el ejercicio por los socios o comuneros.

Artículo 20: No deberá efectuarse retención alguna en los casos de pagos en especie o cuando se trate de enriquecimientos exentos de impuesto sobre la renta, así como cuando se trate de enriquecimientos exonerados del mencionado impuesto, mientras dure la vigencia del beneficio, de acuerdo con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario.

Artículo 21: Los impuestos retenidos de acuerdo con las reglas establecidas en la Ley y este Reglamento, deberán ser enterados en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro de los tres (3) primeros días hábiles del mes siguiente a aquel en que se efectuó el pago o abono en cuenta, salvo los correspondientes a las ganancias fortuitas, que deberán ser enterados al siguiente día hábil a aquel en que se perciba el tributo y los correspondientes a los ingresos obtenidos por enajenación de acciones que deberán ser enterados dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de haberse liquidado la operación y haberse retenido el impuesto correspondiente.

Parágrafo Único: La Administración Tributaria podrá establecer plazos para el enteramiento con carácter general para determinados grupos de sujetos pasivos de similares características, cuando por razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen, debiendo publicarlos en Gaceta Oficial.

Artículo 22: Las oficinas receptoras de fondos nacionales deberán enterar al Tesoro Nacional las cantidades percibidas de los agentes de retención dentro del período que se establezca en los convenios bancarios.

Artículo 23: Los agentes de retención, en lo que respecta a los enriquecimientos a que se refieren los Capítulos II y III de este Reglamento, están obligados a presentar ante la Oficina de la Administración Tributaria de su domicilio, dentro de los dos (2) primeros meses del ejercicio fiscal siguiente o de los dos (2) meses siguientes a la fecha de cesación de los negocios y demás actividades, una relación donde consten la identificación de las personas o comunidades objeto de retención, las cantidades pagadas o abonadas en cuenta y los impuestos retenidos y enterados durante el año o período anterior; de tratarse de loterías, hipódromos y otros establecimientos similares de carácter público o no, la relación anual deberá contener el total de los premios pagados, el impuesto retenido y enterado y la cantidad repartida a los beneficiarios de los premios. En el caso de cesación de los negocios y demás actividades, la relación mencionada deberá presentarse conjuntamente con la correspondiente declaración definitiva de rentas.

En el caso de los agentes de retención del sector público que cesen en sus actividades como tales, también deberán remitir dentro del plazo indicado a la Oficina de la Administración Tributaria de su jurisdicción, la relación correspondiente.

Además, las empresas petroleras, mineras y conexas deberán presentar ante la Gerencia General de Desarrollo Tributario del SENIAT, dentro de los treinta (30) días siguientes a cada trimestre del año civil, una relación de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, por concepto de asistencia técnica y servicios tecnológicos, así como de sus correspondientes impuestos retenidos y enterados durante el trimestre inmediato anterior.

Artículo 24: Los agentes de retención están obligados a entregar a los contribuyentes, un comprobante por cada retención de impuesto que les practiquen en el cual se indique, entre otra información, el monto de lo pagado o abonado en cuenta y la cantidad retenida.

En el comprobante correspondiente a la última retención del ejercicio de los beneficiarios señalados en el Capítulo II de este Reglamento, se indicará la suma de lo pagado y el total retenido; este comprobante deberá anexarlo el contribuyente a su declaración definitiva de rentas. Además, el agente de retención estará obligado a entregar a los beneficiarios de los pagos indicados en el Capítulo III, excluyendo los señalados en los numerales 9 y 20 del artículo 9º, dentro del mes siguiente a la cesación de actividades del agente de retención, una relación del total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta y de los impuestos retenidos en el ejercicio, la cual deberán igualmente anexar a su declaración definitiva de rentas.

Parágrafo Único: Los agentes de retención estarán obligados a suministrar a la Administración Tributaria, la información relativa a los contribuyentes a quienes estén obligados a retener el impuesto, conforme a lo establecido en este Decreto, en la forma, plazos y condiciones establecidas por la Administración Tributaria, los cuales serán publicados en la Gaceta Oficial.

Artículo 25: Las informaciones y relaciones a que se refieren los artículos anteriores, deberán ser elaborados en los formularios que emita o autorice al efecto la Administración Tributaria o en las formas que se establezcan en cuanto al uso de listados, discos, cintas o cualquier otro medio utilizado en sistemas automatizados de procesamiento de datos.

La Administración Tributaria podrá establecer lineamientos generales o específicos, esquemas de programas y sistemas computarizados especiales a ser aplicados a los agentes de retención, los cuales serán publicados en la Gaceta Oficial.

Parágrafo Único: Los agentes de retención que registren sus operaciones mediante sistemas de procesamiento de datos, están obligados a conservar mientras el tributo no esté prescrito, los programas, medios magnéticos u otros similares, que hayan utilizado como medios del proceso para producir las informaciones, listados y registros a que se refiere este artículo.

Artículo 26: El presente Reglamento entrará en vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela.

Artículo 27: Se deroga el Decreto N° 1.344, de fecha 29 de mayo de 1996, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.075 de fecha 27 de junio de 1996.

Artículo 28: El Ministro de Hacienda queda encargado de la ejecución de este Reglamento.

Dado en Caracas, a los veintitrés días del mes de abril de mil novecientos noventa y siete. Año 187° de la Independencia y 138° de la Federación.

(L.S)

JOSE GUILLERMO ANDUEZA

Refrendado:

El Encargado del Ministerio de Relaciones Exteriores,
RAUL DOMINGUEZ CASTELLANOS

El encargado del Ministerio de Relaciones Exteriores, CARLOS BIVERO

El Ministro de Hacienda, LUIS RAUL MATOS AZOCAR

El Ministro de la Defensa, PEDRO N. VALENCIA V.

El Encargado del Ministerio de Industria y Comercio, IVAN SANOJA MARTINEZ

El Ministro de Educación, ANTONIO LUIS CARDENAS

El encargado del Ministerio de Sanidad y Asistencia Social, GUILLERMO ENRIQUE SEIJAS CARRANZA

El Ministro de Agricultura y Cría, RAUL ALEGRET RUIZ

La Ministra del Trabajo, MARIA BERNARDONI DE GOVEA

El Ministro de Transporte y Comunicaciones, MOISES A. OROZCO GRATEROL

El Ministro de Justicia, HILARION CARDOZO ESTEVA

El Encargado del Ministerio de Energía y Minas, LUIS RAUL MATOS AZOCAR

El Ministro del Ambiente y de los Recursos Naturales Renovables, RAFAEL MARTINEZ MONRO

El Ministro del Desarrollo Urbano, JULIO CESAR MARTI ESPINA

El Ministro de la Familia, CARLOS ALTIMARI GASPERI

El Ministro de la Secretaría de la Presidencia, ASDRUBAL AGUILAR ARANGUREN

El Ministro de Estado, POMPEYO MARQUEZ MILLAN

El Ministro de Estado, FERNANDO LUIS EGAÑA

El Ministro de Estado, HERMANN LUIS SORIANO VALERY

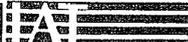
La Ministra de Estado, MARIA DEL PILAR IRIBARREN DE ROMERO

El Ministro de Estado, TEODORO PETKOFF

El Ministro de Estado, SIMON GARCIA

El Ministro de Estado, CARLOS TABLANTE

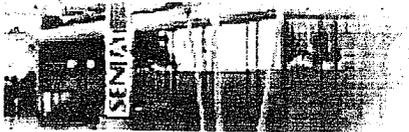
El Ministro de Estado, JOSÉ MIGUEL UZCATEGUI

SEN  23

Gaceta Oficial N° 36.203 de fecha 12/05/1997

ANEXO G

Providencia N° 402 de fecha 19 de febrero de 1998 de la República Bolivariana de Venezuela, que establece el Instructivo para la Presentación de la Relación anual en materia de retenciones



Nº 402

Caracas, 19-02-1998

EL SUPERINTENDENTE NACIONAL TRIBUTARIO

De conformidad con el Decreto Nº 310 del 10 de Agosto de 1.994, el artículo 9 de la Resolución Nº 32 de fecha 24 de marzo de 1.995, publicada en la Gaceta Oficial Nº 4.881 Extraordinario de fecha 29 de marzo de 1.995, los artículos 23, 24 y 25 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, dicta la siguiente:

PROVIDENCIA

INSTRUCTIVO PARA LA PRESENTACION DE LA RELACION ANUAL EN MATERIA DE RETENCIONES

ARTICULO 1º.- Los Agentes de Retención obligados a presentar ante la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio, la relación a que se refiere el artículo 23, del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, deberán hacerlo de acuerdo a los lineamientos y especificaciones establecidas en la presente Providencia de conformidad con lo establecido en el párrafo único del artículo 24 y el artículo 25 del citado Reglamento.

ARTICULO 2º.- A los efectos del artículo 25 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, los Agentes de Retención deberán presentar ante la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio, la relación anual prevista en el artículo 23 de acuerdo a los lineamientos y especificaciones siguientes:

- 1.- La relación se presentará ordenada por mes calendario, a partir del primer (1º) mes del inicio de su ejercicio fiscal y así sucesivamente hasta el último mes del cierre de su ejercicio fiscal. Los agentes de retención deberán acumular y totalizar los montos de las retenciones y los pagos o abonos en cuenta efectuadas a un contribuyente, en un mismo mes, en un solo registro.
- 2.- La presentación de la relación a que se refiere el numeral anterior podrá efectuarse en disquetes (discos flexibles) o forma impresa de acuerdo a los lineamientos siguientes:

La presentación en discos flexibles debe cumplir las características siguientes:

- a) El disquete debe ser de 3.5" (tres y media pulgadas), con formato FAT (sistema operativo MSDOS. Microsoft Windows, Windows 95 ó Windows NT) y no contendrá otra información que la relativa a la relación de retención según se especifica en esta Providencia.
- b) Los discos deben tener una etiqueta auto adhesiva para su identificación y de acuerdo al siguiente formato:

RIF: LXXXXXXXXV
**Nombre o Razón Social del
Agente de Retención:**
Disco: NN
Mes Presentación: MM/YYYY

- Primera Línea: número de RIF del Agente Retenedor,
 - Segunda Línea el nombre o razón social del Agente de Retención.
 - Tercera línea identifica el número del disquete. El agente de retención que requieran más de un disquete debe identificarlo a partir del 01.
 - Cuarta línea contendrá los dos dígitos del mes y cuatro para el año en que se presenta el disquete a la Administración Tributaria
- c) Cada disquete contendrá un solo archivo. Este archivo deberá ser compatible con formato de Microsoft Excel®. Los archivos tendrán un nombre de ocho caracteres con extensión xis. La conformación del nombre del archivo tendrá la siguiente estructura:

AAAAAANN.XLS

Donde AAAAAA son las seis primeras letras no vocales del nombre o razón social del Agente de Retención. Si estas letras no llegan a ocupar las seis posiciones, se rellenará con X; NN identificarán el número de disquete. Esto es: El agente de retención llamado "MULTIPLES DISCOS" llamará sus archivos MLTPLS01.XLS al que va en el primer disquete, MLTPLS02.XLS al que va en el segundo disquete, MLTPLS03.XLS que va en el tercer disquete.

- d) El contenido de la hoja electrónica se especifica a continuación:

- Datos de Identificación

Columna A, Fila 1: Nombre o razón social del Agente de Retención.

Columna A, Fila 2: Número de RIF, sin espacios ni guiones, esto es, diez posiciones X23456780.

Columna A, Fila 3: Mes del cierre del ejercicio fiscal.

Columna B, Fila 3: Año del cierre del ejercicio fiscal.

Columna A, Fila 4: Nombre del responsable por la información presentada a quien se puede localizar en caso de dudas.

Columna A, Fila 5: Código de área del número de teléfono donde se puede contactar al responsable.

Columna B, Fila 5: Número de teléfono donde se puede contactar al responsable.

Columna A, Fila 6: Dirección donde se pueda localizar al responsable.

Columna A, Fila 7: Identificación del número de disquete que se está procesando.

- Datos de las retenciones.

- Las retenciones efectuadas se ubicarán a partir de la fila 10, inclusive. En ella no se utilizarán títulos de columnas, bordes, ni formatos especiales. Los datos para cada registro son:

Columna A: Nombre o Razón Social del Contribuyente sujeto a retención.

Columna B: Número de RIF del contribuyente sujeto a retención. No se utilizarán blancos, ni guiones separadores, esto es se utilizarán diez posiciones.

Columna C: Número de Cédula de identidad del contribuyente sujeto a retención, cuando sea persona natural y se desconozca el número de RIF, sin espacios, ni guiones, ni signos de puntuación.

Columna D: Año en que efectuó las retenciones.

Columna E: Mes en que efectuó las retenciones.

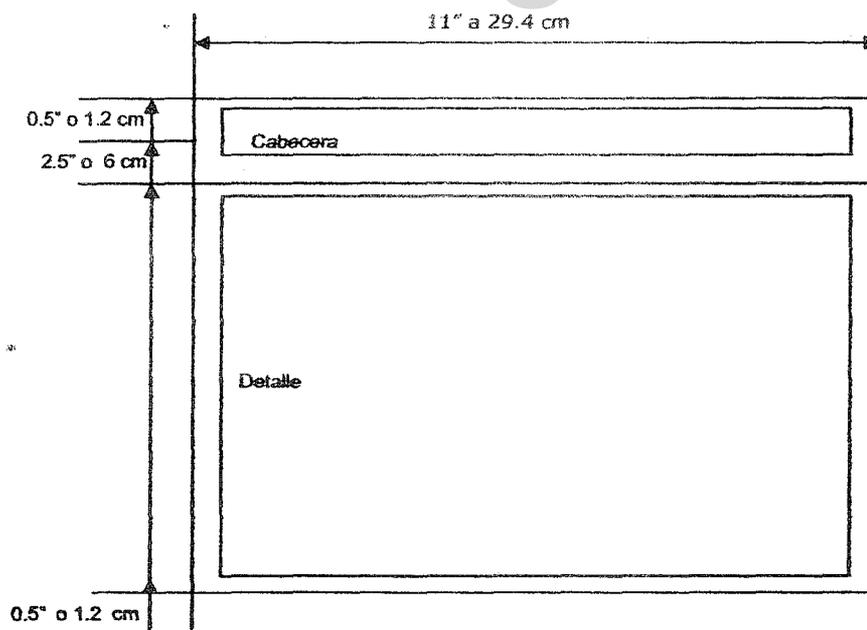
Columna F: Monto total de lo pagado o abonado en cuenta al Contribuyente. Sin decimales, ni signos de puntuación.

Columna G: Monto total retenido en el mes.

- La Cantidad de registros a presentarse en un disquete es hasta 5000. Por cada cinco mil registros se creará un nuevo disquete.

3.- La presentación en forma impresa debe cumplir las siguientes de características:

- Se utilizará papel bond blanco, tamaño carta (8 ½ x 11 pulgadas), base 20 (80 gr. por m²), sin logotipo ni tramas de colores, en hojas independientes y sin tiras de tractor. Deberá ser preparado a máquina de escribir o impresora utilizando tinta negra.
- En cada página del listado se utilizará el formato apaisado (landscape), con letras de tamaño constante y tendrá la siguiente estructura:



- Cabecera

La Cabecera debe aparecer en todas las páginas del listado.

Primera Línea: Relación anual de retenciones, cuatro espacios en blanco y el número de página correspondiente.

Segunda línea: Nombre o razón social del Agente de retención.

Tercera línea: Pegado al margen izquierdo el número de RIF del Agente de Retención (10 posiciones sin blancos ni guiones intermedios), luego diez espacios en blanco, el texto "CIERRE FISCAL", 4 posiciones en blanco, el mes del cierre fiscal (2 posiciones, incluir un cero a la izquierda para los meses de enero a septiembre), 4 posiciones en blanco y finalmente al año del cierre del ejercicio (incluir los dígitos del siglo).

Cuarta línea: Nombre y apellido del responsable de la información suministrada.

Quinta línea: Destinada para el teléfono, se inicia con el texto "FONO", luego cuatro espacios en blanco, el código de área del teléfono, cuatro posiciones en blanco, y el número de teléfono del responsable, sin caracteres en blanco, ni guiones separadores.

Sexta línea: Una línea destinada a la dirección donde se puede ubicar al responsable de la información.

Finalmente una línea separadora de la cabecera y el detalle.

- Detalle

El detalle incluye grupos de cinco (5) líneas cada uno, hasta cinco (5) grupos por página, para un total de veinticinco (25) registros por página. Entre cada grupo de cinco (5) líneas se dejará una línea en blanco.

- La estructura de cada registro será:

Diez (10) posiciones para el número de RIF del contribuyente retenido, si no se conoce el número de RIF del contribuyente a quien se retuvo se señalará la cédula de identidad. En todos los casos se especificarán los números sin espacios ni guiones separadores. Cuando se use para cédula de identidad se dejará el espacio sobrante en blanco.

- Cuatro (4) posiciones en blanco.
- Cuarenta (40) posiciones para el nombre o razón social.
- Cuatro (4) posiciones en blanco.
- Cuatro (4) posiciones para el año en que se efectuó el grupo de retenciones. (Sin puntos)
- Cuatro (4) posiciones en blanco.
- Cuatro (4) posiciones para el mes en que se efectuó la retención. Utilizar un cero a la izquierda para los meses de enero a septiembre.
- Cuatro (4) posiciones en blanco.
- Quince (15) posiciones para señalar el monto total pagado o abonado a cuenta acumulado en ese mes para ese contribuyente. No utilizar puntuación ni decimales.
- Cuatro (4) posiciones en blanco.
- Quince (15) posiciones para señalar el monto total retenido en ese mes para ese contribuyente. (No utilizar puntuación ni decimales).

ARTICULO 3º.- Al momento de presentar la relación anual de retención, sea en medio magnético o impresa, el agente de retención anexará un resumen de la información suministrada en original y dos copias. Este resumen contendrá la siguiente información:

- Nombre o Razón Social del Agente de Retención.
- Número de RIF del Agente de Retención.
- Fecha de cierre del ejercicio Fiscal.
- Identificación del medio en que se entrega la relación (Disquete o Papel).
- Identificación de la cantidad de medios utilizados para la entrega (total de disquetes o total de hojas del listado).
- Nombre del responsable por la información que se entrega.
- Número de teléfono donde se puede ubicar al responsable de esta información.
- Dirección donde se puede ubicar al responsable de la información.
- Número total de contribuyentes a quienes se han efectuado retención en el período correspondiente.
- Monto total de pagos o abonos a cuentas realizados a los contribuyentes. Este monto debe coincidir con la suma total de este concepto en la relación de retención anual.
- Monto total de retenciones efectuadas. Este monto debe coincidir con la suma total de este concepto en la relación de retención anual.

ARTICULO 4º.- Los agentes de retención que no superen la cantidad de 20 contribuyentes a quienes estén obligados a retener, podrán presentar la relación anual en forma impresa utilizando los lineamientos y especificaciones establecidos en el artículo anterior.

ARTICULO 5º.- El funcionario u oficina indicada por la Administración Tributaria que reciba la relación anual, en medio magnético o forma impresa, y el resumen a que se refiere el artículo 3º, devolverá copia sellada, fechada y firmada al presentante como constancia de entrega.

ARTICULO 6º.- Si el contenido de la relación anual no cumple con las especificaciones establecidas en el artículo 2º, de esta Providencia o si los medios entregados estuvieren defectuosos, la Administración Tributaria respectiva podrá solicitar una nueva emisión de la relación anual sin perjuicio de la verificación posterior de la información suministrada.

ARTICULO 7º.- El incumplimiento de la presente Providencia será sancionada de acuerdo a lo previsto en el Código Orgánico Tributario.

ARTICULO 8º.- La presente Providencia entrará en vigencia en la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela.

Comuníquese y Publíquese

MORAIMA CAMPOS DE MARTINEZ
Superintendente Nacional Tributario

SEN  5

Gaceta Oficial Nº 36.406 de fecha 04 de marzo de 1998

ANEXO H

**Formatos utilizados para la Evaluación y Validación de los
Instrumentos de Recolección de Información**

www.bdigital.ula.ve

ANEXO I

Validación de los Expertos

www.bdigital.ula.ve

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

**VALIDEZ DE LOS INSTRUMENTOS DE
RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN
DEL TRABAJO TITULADO:**

**“CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN
MATERIA DE RETENCIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA”
Caso: Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida**

Autor:

Espinoza M., Jenny A.

Tutor:

Abg. Esp. Belkis Albarrán

Mérida, 2006.

Mérida, ____ de _____ de 2006.

Ciudadano(a):

Lic. _____

Presente.-

Estimado (a) Licenciado (a):

Tengo a bien dirigirme a usted, en la oportunidad de saludarle y al mismo tiempo solicitarle su valiosa colaboración como experto en el área de _____, para validar los instrumentos: Guía de Entrevista, Listas de Cotejo y Registros de Observaciones, los cuales serán aplicados en el trabajo de investigación titulado **“Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias en materia de Retención de Impuesto sobre la Renta. Caso: Alcaldía del Municipio Santos Marquina del Estado Mérida”**, el cual es presentado para optar al grado de **Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos**.

Por lo anteriormente expuesto, solicito su atención para que lleve a cabo la evaluación del contenido, de los instrumentos y si éstos se ajustan a los objetivos formulados.

Para efectuar la evaluación y validación de las Listas de Cotejo y los Registros de Observaciones se incluyen cuadros para la evaluación de criterios de presentación del instrumento, claridad en la redacción, relevancia del contenido y factibilidad de la aplicación, con una escala evaluativa de: Excelente, Bueno, Regular, y Deficiente.

Para los *Registros de Observaciones*, se debe revisar la coherencia que tiene la identificación de cada una de las celdas con cada una de las secuencias de acción que contienen las *Listas de Cotejo*, así como también, la coherencia que existe con los objetivos, las variables (Cuadro de Operacionalización de las Variables) y los indicadores de las variables.

La validez de las *Listas de Cotejo*, se centra en observar la coherencia que tiene las secuencias de acción con los objetivos, las variables y los indicadores de las variables.

La validez de la Guía de Entrevista, se consigue observando la coherencia que tiene las preguntas con los objetivos, las variables y los indicadores de las variables. También se anexa para la evaluación de las preguntas de la Guía de Entrevista, un Cuadro con escala evaluativa de: inclusión, modificación o eliminación del ítem, con el fin de aplicar las correcciones si son necesarias o en todo caso, eliminar el ítem del instrumento. Por otra parte, cada instrumento contiene una escala para que emita su apreciación cualitativa sobre la presentación de los mismos.

Asimismo, se presenta información necesaria para realizar la respectiva evaluación, tales como formulación de los objetivos, el sistema de variables donde se encuentran los indicadores y el marco metodológico.

Su ayuda y colaboración servirá de base para la optimización del proceso de recolección de datos y posterior análisis de la información.

Agradeciendo de antemano su receptividad y loable labor en pro de la formación y capacitación de los estudiantes de Postgrado, esperando que la Divinidad le recompense en Sabiduría.

Atentamente,

Lic. Jenny A. Espinoza M.
**Participante de la 4ta Cohorte del Postgrado en Ciencias Contables,
Mención Tributos**

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

**FORMATO PARA LA EVALUACIÓN DE LA LISTA DE COTEJO
“VERIFICACIÓN DE LAS RETENCIONES”**

Criterios de Evaluación	Apreciación Cualitativa			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del instrumento				
Claridad en la Redacción				
Pertinencia de las secuencias de acción con las variables				
Pertinencia de las secuencias de acción con los Indicadores de las Variables				

Apreciación cualitativa:

Observaciones Generales:

**FORMATO PARA LA EVALUACIÓN DE LA LISTA DE COTEJO
“VERIFICACIÓN DE DECLARACIÓN Y ENTERAMIENTO DEL IMPUESTO”**

Criterios de Evaluación	Apreciación Cualitativa			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del instrumento				
Claridad en la Redacción				
Pertinencia de las secuencias de acción con las variables				
Pertinencia de las secuencias de acción con los Indicadores de las Variables				

Apreciación cualitativa:

Observaciones Generales:

FORMATO PARA LA EVALUACIÓN DE LA LISTA DE COTEJO
“VERIFICACIÓN DE LA PRESENTACIÓN DE LA
RELACIÓN ANUAL DE RETENCIONES”

Criterios de Evaluación	Apreciación Cualitativa			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del instrumento				
Claridad en la Redacción				
Pertinencia de las secuencias de acción con las variables				
Pertinencia de las secuencias de acción con los Indicadores de las Variables				

Apreciación cualitativa:

Observaciones Generales:

CUADRO PARA LA EVALUACIÓN DE LA GUÍA DE ENTREVISTA

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

FORMATO PARA LA EVALUACIÓN DE LA GUÍA DE ENTREVISTA

Criterios de Evaluación	Apreciación Cualitativa			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del instrumento				
Claridad en la redacción de los Ítems				
Relevancia del contenido				
Factibilidad de la aplicación				

Apreciación cualitativa:

Observaciones Generales:

**FORMATO PARA LA EVALUACIÓN DEL REGISTRO DE OBSERVACIÓN
“VERIFICACIÓN DE LAS RETENCIONES”**

Criterios de Evaluación	Apreciación Cualitativa			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del instrumento				
Claridad en la Redacción				
La identificación de cada una de las celdas es coherente con cada una de las secuencias de acción que contienen la Lista de Cotejo				
Existe coherencia perfecta del contenido de este Registro de Observación con los objetivos, las variables y los indicadores.				

Apreciación cualitativa:

Observaciones Generales:

**FORMATO PARA LA EVALUACIÓN DEL REGISTRO DE OBSERVACIÓN
“VERIFICACIÓN DE DECLARACIÓN Y ENTERAMIENTO DEL
IMPUESTO”**

Criterios de Evaluación	Apreciación Cualitativa			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del instrumento				
Claridad en la Redacción				
La identificación de cada una de las celdas es coherente con cada una de las secuencias de acción que contienen la Lista de Cotejo				
Existe coherencia perfecta del contenido de este Registro de Observación con los objetivos, las variables y los indicadores.				

Apreciación cualitativa:

Observaciones Generales:

**FORMATO PARA LA EVALUACIÓN DEL REGISTRO DE OBSERVACIÓN
“VERIFICACIÓN DE LA PRESENTACIÓN DE LA
RELACIÓN ANUAL DE RETENCIONES”**

Criterios de Evaluación	Apreciación Cualitativa			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación del instrumento				
Claridad en la Redacción				
La identificación de cada una de las celdas es coherente con cada una de las secuencias de acción que contienen la Lista de Cotejo				
Existe coherencia perfecta del contenido de este Registro de Observación con los objetivos, las variables y los indicadores.				

Apreciación cualitativa:

Observaciones Generales:
