

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

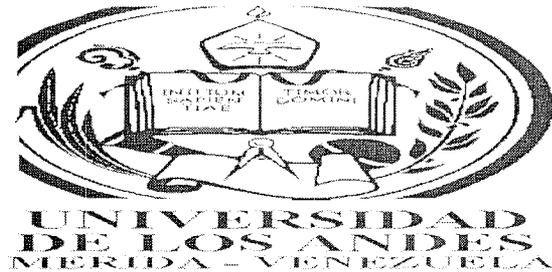
**LÍMITES DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE
LAS EMPRESAS DE GAS EN MATERIA DE
RETENCIONES: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
E IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

**Tesis para optar al Grado de
Especialista en Ciencias Contables, Mención Tributos, Área, Rentas
Internas**

TUTORA: LIZBETH VILLAMIZAR

AUTORA: UZCATEGUI Z. MARY DEL S.

Mérida, Abril 2013



**REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: RENTAS INTERNAS**

APROBACIÓN DEL TUTOR

www.bdigital.ula.ve

En mi carácter de Tutora del Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana MARY DEL S. UZCATEGUI DE C., titular de la cédula de identidad N° V-9476508 para optar al Grado de Especialista en Ciencias Contables. Mención: Tributos, Área: Rentas Internas; Considero que dicho Trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En Mérida, a los ocho días del mes de Abril de 2013.

**LIZBETH VILLAMIZAR R.
C.I. N° V- 10.718.344**

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACION EN CIENCIAS CONTABLES. MENCION: TRIBUTOS
AREA: RENTAS INTERNAS

**LIMITES DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LAS EMPRESAS
DE GAS EN MATERIA DE RETENCIONES**

Autora: Lic. Mary del S. Uzcategui Z.
Tutora: Lizbeth Villamizar

RESUMEN

La aplicación de la Providencia N° 056 y 056, establece la designación como agentes de retención, a contribuyentes especiales y a los entes públicos nacionales, estatales y municipales respectivamente; en materia de Impuesto al Valor Agregado, e Impuesto sobre la Renta, regulado través del Decreto 1808, en lo atinente a las retenciones del Impuesto sobre la Renta, para sueldos y salarios y servicios; de conformidad con el Marco Constitucional vigente, y demás leyes. En tal sentido, surge la necesidad de estudiar los Límites de la Responsabilidad Solidaria del Sector Gasífero en materia de retenciones. Por ello, la propuesta se propone establecer los límites de la responsabilidad tributaria en materia de retenciones de las empresas distribuidoras de gas, el cual es un producto derivado del petróleo; estudiar cuales son las bases legales; determinar las relaciones tributarias de las empresas distribuidoras de gas con la empresa pública del Estado PDVSA GAS COMUNAL, la cual figura como agente de retención para la presente investigación. Efectos que producen las retenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA), e Impuesto Sobre la Renta (ISLR), sobre las empresas distribuidoras de gas. En último término analizar los límites de la responsabilidad solidaria tributaria, en las empresas distribuidoras de gas residencial y comercial. Para el logro de los objetivos propuestos se tomará un estudio en base a la fundamentación teórica, base legal, aplicando para ello el tipo de investigación documental, basado en técnicas de análisis de la información recolectada de las fuentes bibliográficas previamente sometida a selección, para luego ser registrada de con pertinencia a la propuesta. Posteriormente, luego de un análisis de la información se propone mejorar los canales de información entre el sector gasífero que representa en este caso los contribuyentes ordinarios y el Agente de Retención representado en este caso por PDVSA GAS COMUNAL, la cual es una empresa de carácter estatal, encargada de la distribución del Gas, a nivel Nacional.

Palabras Claves: Retención, Responsabilidad Solidaria, Agentes de Retención.

ÍNDICE DE CONTENIDO

APROBACION DEL TUTOR.....	pp- ii
ACTA.....	iii
RESUMEN.....	iv
ÍNDICE DE CONTENIDO.....	v
INTRODUCCIÓN.....	iv
Capítulo I EL PROBLEMA.....	2
Planteamiento del Problema.....	2
Objetivos de la Investigación.....	5
Objetivo General.....	5
Objetivos Específicos.....	5
Justificación de la Investigación.....	6
Alcances.....	8
Capítulo II MARCO REFERENCIAL.....	9
Antecedentes de la Investigación.....	10
Bases Teóricas.....	14
Sistema Tributario y sus principios.....	14
Partes del Derecho Tributario.....	16
Principios Generales del Derecho Tributario.....	16
Relación Jurídico tributaria.....	20
Contribuyentes y Tipos de tributos.....	21
Clasificación de los Impuestos.....	23
Elementos de la Obligación Tributaria.....	26
Retención objetivos y los agentes de retención.....	28
Deberes de los agentes de Retención.....	30
Obligación Tributaria.....	31
Agentes de Retención.....	31

Responsabilidad de los Agentes de Retención.....	33
Bases legales de la Investigación.....	34
Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.....	34
Código Orgánico Tributario.....	36
Código Civil.....	39
Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.....	43
Características de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.....	45
Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A.....	47
DEFINICIÓN DE TERMINOS BÁSICOS.....	53
Capítulo III MARCO METODOLÓGICO.....	55
Tipos de Investigación.....	55
Nivel de Investigación.....	56
Diseño de la Investigación.....	56
Técnicas e Instrumentos para la Recolección de los Datos.....	57
Técnicas de Procesamiento y Análisis de los Datos.....	58
Capítulo IV ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS.....	60
Capítulo V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	65
Conclusiones.....	65
Recomendaciones.....	66
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	68

INTRODUCCIÓN

La responsabilidad tributaria, como la define la Real Academia Española, se refiere a la deuda de reparar y satisfacer, por si o por otro, la consecuencia de delito, de una culpa o de otra causa legal. También la define como la posibilidad de exigir al deudor el cumplimiento de su obligación. Por lo tanto, la responsabilidad forma un componente esencial agregado al efecto de garantizar el debido cumplimiento del deber. Sin embargo, la responsabilidad puede visualizarse desde varias ópticas, ya que hay diferentes compromisos entre las más comunes tenemos: responsabilidad penal, la cual se vincula con personas físicas o individuales; responsabilidad civil referida al cumplimiento de las obligaciones; responsabilidad fiscal, la cual se acoge a las normas tributarias. En la presente investigación se aborda los Límites de la Responsabilidad de forma Solidaria del Sector Gasífero en materia de Retenciones.

La responsabilidad solidaria fiscal o tributaria, se fundamenta en la legislación venezolana en el Código Orgánico Tributario de 2001 en la Sección Tercera del Título III, a partir del artículo 25 hasta el artículo 29. Para que se genere este compromiso tributario debe existir dos elementos jurídicos tributarios, es decir un sujeto activo y un sujeto pasivo.

Los elementos de la relación jurídica tributaria que se origina entre el Agente de Retención y los Contribuyentes Ordinarios, en este caso constituidos por el sector gasífero; en el cual Agente de Retención está representado por PDVSA GAS COMUNAL, empresa de carácter estatal, que asumió a partir del año 2008, el control del gas doméstico residencial y comercial, a través del Ministerio de Energía y Minas que en el año 2007, decretó el control del producto por parte del Ejecutivo Nacional. Por lo que el sector gasífero de carácter privado, era quien tenía bajo su control este producto, pasa a ser un producto de la economía controlado por el Estado venezolano a través de la figura del ente PDVSA GAS COMUNAL.

En este orden de ideas, la presente investigación procura estudiar (la problemática) Límites de la Responsabilidad Solidaria del Sector Gasífero en materia de retenciones, para lo cual aborda el tema de la siguiente manera:

Capítulo I: se refiere al planteamiento del problema, objetivos de la investigación General y específica, justificación de la investigación y alcance.

Capítulo II: Está compuesto por los antecedentes de la investigación, bases teóricas relacionadas con la problemática planteada.

Capítulo III: Contiene el diseño de la investigación, tipo de investigación, técnicas e instrumentos para la recolección de los datos, técnicas de procedimientos y análisis de los datos.

Capítulo IV: Se refiere los resultados de la investigación en base a los objetivos propuestos, con base a las fuentes bibliográficas y documentales revisadas, registradas y analizadas.

Capítulo V: Se exponen las conclusiones y recomendaciones en concordancia con la legislación vigente en materia de retenciones.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

El sistema tributario en Venezuela, constituye una de las principales fuentes de ingreso del presupuesto nacional, está basado en los principios constitucionales de legalidad, progresividad, equidad, justicia, capacidad contributiva, no retroactividad y no confiscación. Este sistema distribuye la potestad tributaria en tres niveles de gobierno: nacional, estatal y municipal. Actualmente, es el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) el órgano encargado de recaudar y fiscalizar al sector tributario nacional, en cuanto a los siguientes impuestos: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto sobre sucesiones, impuesto sobre donaciones, impuesto sobre cigarrillos y manufacturas del tabaco, el impuesto sobre licores y especies alcohólicas y el impuesto sobre actividades de juegos envite y azar.

En tal sentido, el SENIAT, en cumplimiento de las funciones encomendadas, ha puesto en práctica la reactivación de diversos programas de recaudación, entre los cuales se involucran a los entes del sector público, en calidad de *agentes de retención y contribuyentes especiales*. En virtud de ello, nace la relación jurídica

tributaria que establece al Estado, como obligación de derecho público en ejercicio de su poder de imperio con los sujetos pasivos (contribuyentes y responsables), quienes tienen la obligación de pagar una prestación pecuniaria o tributo a que haya lugar según lo previsto en la ley como hecho imponible. En razón de esta relación, surge la obligación tributaria cuando por una parte, existe una prestación jurídica patrimonial (deuda tributaria) y, por la otra, un determinado procedimiento para la fijación del tributo. La responsabilidad solidaria que implica ser agente de retención, genera al sujeto pasivo un pago anticipado del tributo, el efecto de no otorgar en el debido momento la evidencia correspondiente del comprobante de retención establecido en el artículo 7 de la Providencia 0056-A, en concordancia con la normativa prevista en el artículo 18 de la mencionada providencia, emitido por el agente de retención, esto genera un problema financiero y administrativo, para cualquier empresa y con mayor razón si se trata de una pequeña empresa que dependa del pago oportuno de su principal proveedor en este caso específico el Estado.

El Código Orgánico Tributario, establece en el artículo 27, la responsabilidad del agente de retención del tributo retenido ante la Administración Tributaria. Por consiguiente, se crea la responsabilidad solidaria de su debido enteramiento al ente recaudador, facultado para tal fin por parte del Estado y así mismo responderá ante el contribuyente sujeto a la retención. Por tal motivo son los agentes de retención, los responsables directos, si el agente de retención efectúa la retención es el único responsable ante el fisco del importe retenido, de no realizar la exacción del tributo responde solidariamente con el contribuyente por el pago del impuesto que debía haber retenido.

En tal sentido existe un caso de solidaridad tributaria para el cumplimiento de la obligación. No obstante, el agente de retención tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él.

El propósito de la presente investigación, consiste en establecer cuáles son los límites de la responsabilidad solidaria del sector gasífero en materia de retenciones del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre La Renta, estudiar la base legal que

regula en materia tributaria las empresas del Gas, determinar los tipos de relaciones tributarias con el Estado para explicar los Límites de la Responsabilidad Solidaria en el área de retenciones.

En el año 2007, Petróleos de Venezuela (PDVSA), suscribe el 3 de septiembre un acuerdo de adquisición de las empresas Vengas y Tropigas, las dos grandes envasadoras y distribuidoras de Gas Licuado de Petróleo de nuestro país. Esta decisión estratégica del Ejecutivo Nacional, se basa en lograr el control de la cadena de distribución de gas e incorporar al Poder Comunal en esta actividad. En ese mismo año, El Ministerio del Poder Popular para la Energía y Petróleos de Venezuela (PDVSA), compra las mencionadas empresas, las cuales tenían bajo su control un 60% del mercado, de esta forma se constituye PDVSA GAS COMUNAL S.A., empresa de carácter público con una visión socialista.

De esta manera, todas las empresas surtidoras de gas residencial y comercial, que en un principio el inventario lo adquirían a través de las grandes compañías dedicadas a distribuirle el gas a las pequeña y mediana empresas del sector, el Ejecutivo Nacional les brinda la posibilidad a partir del año 2008, a través de un convenio con las empresa de PDVSA GAS COMUNAL, en el cual establece que este sector luego de ser comercializador y distribuidor del producto de gas doméstico, se encargue sólo de prestar el servicio de distribución de gas a los consumidores, ya que no manejan stock de inventario, debido a que el producto le pertenece a PDVSA GAS COMUNAL.

El Estado es el responsable del manejo del producto, en todos sus aspectos comerciales; por lo tanto las empresas del sector gasífero sólo realizarán la distribución del producto con el número de usuarios que tengan en su base de datos y los nuevos usuarios, la empresa PDVSA GAS COMUNAL C.A., le cancelará al sector gasífero por los servicios prestados de distribución del producto a los usuarios del producto.

En vista de estasisituación, se genera a este sector gasífero una serie de cambios importantes,por el hecho de pasar de empresas proveedoras de un servicio

residencial, que mantenía el control del mercado, comercializado de acuerdo a su estructura privada; considerando, que las mismas mantenían todas sus obligaciones tributarias en materia de retenciones; esto hacía más sencillo el proceso, ahora con el hecho que su único y principal cliente es el Estado, le causan una dificultad, por el proceso de acceder al comprobante de retención probatorio de la exacción del IVA, por parte, de su único cliente PDVSA GAS, C.A

Por lo tanto, se generan consecuencias legales en los procedimientos tributarios, por motivo del retardo en los procesos administrativos, debido al limitante para obtener el comprobante de retención del impuesto, en el momento oportuno. En consecuencia, está propuesta pretende dar respuesta coherente a las siguientes disyuntivas: ausencia de una planificación estratégica administrativa que permita el otorgamiento del comprobante de retención en el momento oportuno. ¿Cuáles son los límites de responsabilidad tributaria en materia de retenciones para las empresas distribuidoras de Gas?.

Objetivos

Objetivo General

Analizar los Límites de la Responsabilidad Solidaria de las empresas de Gas en Materia de Retenciones: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta.

Objetivos Específicos.

1. Estudiar las bases legales y normativas en materia de retenciones de Impuesto al Valor Agregado, y relacionarlas con las empresas distribuidoras de gas.
2. Determinar las relaciones tributarias que mantiene las empresas distribuidoras de gas con PDVSA GAS COMUNAL.
3. Establecer los efectos que produce las retenciones del IVA en las empresas distribuidoras de gas residencial y comercial.
4. Analizar los límites de la responsabilidad solidaria, en las empresas distribuidoras de gas residencial y comercial.

Justificación e Importancia de la Investigación

La obligación tributaria, es uno de los aspectos de mayor importancia en el ámbito impositivo en virtud de ser considerada como el fin último al cual tiende el tributo. Por ello, la obligación tributaria, y su efectivo cumplimiento constituyen especial interés del Estado, quien a través de las Administraciones Tributarias, crea mecanismos para asegurar el pago del tributo, por parte de los contribuyentes o responsables, logrando así que se cumpla el principio constitucional de generalidad, establecido en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, según el cual “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

La figura de retención, se establece como un efectivo medio de exacción tributaria, para garantizar el pago del tributo de forma anticipada, en nuestra legislación tributaria ha sido establecido en el Código Orgánico Tributario, la figura de sujeto pasivo como agente de retención. En consecuencia, la Ley de Impuesto al Valor Agregado faculta a la Administración Tributaria, para que pueda designar a aquellos que por sus funciones públicas, o por razón de sus actividades privadas, intervengan en operaciones gravadas con el impuesto, como responsables del pago del impuesto en calidad de agentes de retención.

En uso de tales facultades, la Administración Tributaria, mediante Providencia Administrativa, designa agentes de retención, a los organismos públicos nacionales, estatales y municipales, así como empresas privadas designadas por la misma administración tributaria, como contribuyentes especiales; por lo cual se generan obligaciones y responsabilidades tributarias de ambas partes, tanto del agente de retención como del sujeto retenido.

El mecanismo de retención de Impuesto al Valor agregado se estable a partir del año 1999, en la providencia 212, en la cual se designa al Banco Central de Venezuela y compradores de metales y piedras preciosas, como agentes de retención:

siendo diferentes del Impuesto sobre la Renta en cuanto a su naturaleza directa ya que el Impuesto al Valor Agregado es de carácter indirecto.

En tal sentido, resulta necesario investigar sobre las obligaciones y responsabilidades que se generan para un sujeto pasivo retenido, por parte de un agente de retención tal es caso de la empresa del sector gasífero. Por otra parte, se presentan dudas en cuanto al procedimiento del enteramiento de la retención del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta, en los lapsos, modo, tiempo por parte del agente de retención, en consecuencia de ello la entrega del comprobante de retención que le sirve al contribuyente del mencionado impuesto como evidencia documental del pago anticipado del tributo.

Por lo tanto, se considera importante buscar la solución a este problema que se les causa a los contribuyentes que específicamente realizan operaciones con empresas de carácter estatal. Por ello, la presente investigación pretende contribuir con el análisis de la situación en lo que se refiere al sector gasífero. El problema del retardo de la entrega a tiempo del comprobante de retención o en dado caso el enteramiento del impuesto retenido una vez realizado el pago por parte del ente emisor, en el tiempo señalado por la ley.

En tal sentido, este estudio pretende establecer los mecanismos de acción que permitan dar respuesta a la problemática planteada en los términos y plazos que la ley de Impuesto Sobre La Renta e Impuesto al Valor Agregado lo señalan, para que el referido comprobante de retención del Impuesto sea entregado en tiempo oportuno y pueda descontar el contribuyente de su cuota tributaria el impuesto retenido.

Además esta investigación, tiene como meta dar un aporte científico, que permita a través de la consulta de otros autores expertos en el área, ampliar el conocimiento científico al problema planteado y buscar la respuesta a la situación descrita, dentro del marco legal jurídico tributario venezolano; también contribuirá de fuente de consulta, para futuras investigaciones en materia de retenciones de empresas privadas relacionadas con el sector público.

Alcances

Desde el punto de vista de Contenido .Se refiere a los Límites de la Responsabilidad Solidaria del Sector del Gas doméstico en materia de retenciones, como contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre La Renta, ya que como contribuyentes ordinarios están sujetos a enterar los dos tributos mencionados, en el tiempo, modo y lugar establecidos en la ley a su vez las consecuencias de omitir el procedimiento tipificado en las normativas legales pertinentes.

La presente investigación, intenta dilucidar el problema de cuáles son los límites de su responsabilidad solidaria, una vez que ha sido objeto de retención en la fuente por parte de su principal cliente denominado PDVSA GAS, C.A., la cual tiene la responsabilidad de entregar el comprobante de retención en el momento oportuno a su proveedor.

Desde el punto de vista metodológico. La metodología de la presente investigación se define como una investigación descriptiva analítica, documental.

Desde el punto de vista geográfico. Está destinada a todo el sector de las empresas del gas.

En cuanto a la óptica poblacional. Se refiere a los límites de la responsabilidad solidaria del sector gasífero en materia de retención con respecto a contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre La Renta. La investigación busca dar respuesta a casos de la responsabilidad del referido sector con respecto al retardo de la entrega en el comprobante de retención, el cual justifica a los contribuyentes el crédito fiscal deducible de la cuota tributaria una vez determinada.

En cuanto al ámbito temporal. La investigación está regulada dentro de la legislación jurídica venezolana enmarcada en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela 2000, Código Orgánico Tributario 2001, Ley de Impuesto al Valor Agregado 2006, Reglamento de la Ley De Impuesto al Valor Agregado 1999, Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A 2005, Providencia Administrativa 0591 2007.

CAPÍTULO II

MARCO REFERENCIAL

Antecedentes de la Investigación

La presente investigación se apoya en una serie de estudios realizados por distintos autores, versados en al área contable, que constituyen fuentes relevantes y sustentan la investigación, entre ellas se han considerado las siguientes:

Vielma, V. (2008), realizó un estudio sobre los Efectos de la retención del impuesto al valor agregado en los contribuyentes especiales, en condición de agentes y sujetos de retención, caso: Consorcio (SIMCO). El caso en estudio, se refiere a un contribuyente especial que presta servicios única y exclusivamente aun ente público nacional denominado PDVSA. Éste se plantea como objetivo general analizar los efectos de la retención del Impuesto al Valor Agregado en la condición de agente y sujeto de retención; utilizando como fuente y técnica de recolección de datos las declaraciones de IVA y los estados financieros para los años 2005 y 2006, cuestionarios aplicados a la unidad de administración y contraloría interna del consorcio, y finalmente la determinación de índices financieros para los años estudiados.

En cuanto a los resultados el investigador observó que el consorcio SIMCO, ha sido impactado por las retenciones del IVA, detectándose extensión de los procesos administrativos, adaptación del personal a nuevos programas para el área, tardanza en la recepción de los comprobantes de retención del IVA, necesidad de contratación y capacitación de personal especializado en el área tributaria, reducción

del plazo de crédito (45 días) otorgado por sus proveedores debido a la declaración y pago del impuesto retenido cada 15 días, consideración de un alto % de retención que conlleva a montos significativos de retenciones acumuladas de IVA, afectándose su flujo de caja, provocando así una disminución de la capacidad de pago y aumento en los niveles de endeudamiento retención, sujetos a retención, contribuyentes especiales. Este estudio está relacionado directamente con esta investigación ya que se refiere al efecto de las retenciones de IVA, como sujeto de retención en condición de contribuyente especial del mismo y con la característica particular de que su único cliente es una empresa del Estado.

Cordero, E. (2008), realiza un análisis del impacto financiero de los anticipos de ISLR y las retenciones del IVA en el flujo de caja de la empresa Proveeduría Total S.A., el diseño de la investigación es de tipo factible, se establece una propuesta para determinar el impacto en el flujo de caja, los anticipos de ISLR y retenciones de IVA como contribuyente ordinario y comprueba el efecto sobre los recursos financieros de la empresa, para ello, se apoya en una investigación de campo realizada en la empresa en estudio. Evalúa los indicadores financieros y determina el impacto financiero de las retenciones de IVA e ISLR en el periodo 2007 y 2008; entre los cuales establece los siguientes:

Razones de liquidez. Evalúa la capacidad de la empresa para cumplir con sus obligaciones a corto plazo, activo circulante / pasivo circulante, este indicador a la partida de “crédito fiscal IVA excedente por compensar “IVA retenido e “ISLR” anticipado”; los cuales forman parte del activo circulante, pero no representan efectivo disponible. Luego compara el resultado obtenido con el índice financiero sin tomar en consideración dichas partidas del activo circulante, obteniendo como resultado el impacto financiero de ambas variables.

Prueba ácida: activo circulante – inventario / pasivo circulante. Este indicador no compromete la partida de inventario de mercancía, el cual forma parte del activo realizable. El autor, compara a través de este indicador la partida de excedente de crédito fiscal IVA, retención del IVA e ISLR, luego los excluye y

genera un análisis de ambos resultados, es decir incluyendo en primer lugar las partidas mencionadas y luego excluyendo las mismas.

Capital de trabajo. Activo circulante-pasivo circulante. Permite obtener en bolívares absolutos, el efectivo disponible con que cuenta la empresa para cubrir sus obligaciones contraídas a corto plazo con terceros, la finalidad es determinar la variación que experimenta dicho indicador, sin tomar en consideración las partidas de excedente de crédito fiscal por compensar, retenciones de IVA e ISLR.

Esta propuesta está relacionada con la presente investigación de forma indirecta, ya que estudia el efecto de los anticipos de Impuesto Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta en el flujo de caja.

Chacón, (2007), realiza un diagnóstico en el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto al Valor Agregado por parte del Instituto de Transporte de Mérida (TROLMERIDA), ya que este organismo tiene bajo su responsabilidad, la construcción de la obra civil y electromecánica de mayor envergadura y cuantía para el desarrollo del Servicio de Transporte Masivo de la ciudad de Mérida, dadas las características de las operaciones que realiza y procesan, así como de su personalidad jurídica calificada como agente de retención.

Esta investigación se define, como una investigación documental y de campo con un nivel perceptual de tipo descriptivo. Dicha investigación tiene como objetivo diagnosticar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención específicamente el Impuesto al Valor Agregado, ya que este es un tributo nacional que grava los consumos, teniendo actualmente un carácter relevante para el Estado, en virtud del mecanismo de retención establecido al referido impuesto. Así, las retenciones en materia de Impuesto al Valor Agregado, constituyen una herramienta de control para la Administración Tributaria, a través del establecimiento de obligaciones que deben ser cumplidas por los agentes de retención.

La autora observa debilidades producidas en la red que generan inconvenientes a la hora de presentar las declaraciones y enterar el impuesto retenido.

y como fortalezas observó que TROLMERIDA posee un personal capacitado en materia fiscal como administrativa- contable.

Este diagnóstico está directamente relacionado con este estudio, en virtud del análisis del cumplimiento de obligaciones tributaria en materia de retención de Impuesto al Valor Agregado, que forman parte de los aspectos teóricos analizados en la presente investigación.

Espinoza,(2007), realiza su investigación ubicada dentro del marco del Derecho Tributario venezolano y centra su enfoque en el estudio de las disposiciones legales y normativa vigentes 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 significandoun aporte tanto para la

Alcaldía del Municipio Santos Marquina como para otros agentes de retención de impuesto.

Esta investigación, argumenta el estudio de las disposiciones legales y normativa vigente consagrada en el marco jurídico con respecto a las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto sobre la Renta, por lo tanto, está relacionado indirectamente por el análisis que desde el punto de vista legal hace de la retención del impuesto sobre la renta.

Bases Teóricas

El marco teórico, se define como el conjunto de la base conceptual, características, principios, y clasificaciones que explican la relación teórica con el problema planteado. En este sentido la investigación aborda diferentes postulados vinculados con el problema. La plataforma referencial teórica sirve para abordar la investigación, que oriente y coordine los conceptos, que puedan dar claridad a la problemática plantada entre ello se señalan los siguientes aspectos:

Sistema tributario y sus principios

En los siguientes párrafos se analizará el sistema tributario, partes del derecho tributario los principios que lo rigen y las relaciones jurídicas tributarias Según lo expresa, Jarach, D.(2007) un sistema tributario es un:

Instrumento para la consecución de una distribución del gasto total sobre la economía en general, creemos necesario poner en evidencia que la implantación de un nuevo sistema totalmente racionalizado, es decir que adopta algunos postulados y luego elige los recursos adecuados, teniendo presente cotejo entre utilidades y costos, Pero ello implica una continuidad en el gobierno no sólo de un partido político o de una corriente de doctrina política, económica y social, sino también de un equipo de técnicos legislativos en materia económica y financiera. (p. 275).

En este orden de ideas, el autor expresa que para la distribución del gasto público del Estado a nivel general de la economía, el Sistema Tributario debe considerar necesariamente la relación entre las utilidades y el costo, y ser flexible a la adopción de nuevos postulados pertinentes al contexto de país. También plantea que

un Sistema Tributario, debe permanecer en el tiempo, es decir no debe estar sujeto a cambios estructurales, dominado por estrategias de doctrina política, económica y sociales, sino que debe guiarse por personal técnico legal especializado, en el aspecto legal tributario y fiscal de la nación.

Por su parte, Moya, M. (2006), lo define como “el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, reglamentándolos en sus diversas formas”. (p.143). Este mismo autor cita a Giuliani, quien expresa: “derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se susciten entre estos últimos”. (p.143).

Este autor, define en primer lugar, al Sistema Tributario como el conjunto de leyes y reglamentos que regulan toda la clasificación de los diferentes tipos de tributos; en segundo lugar, establece la relación jurídica tributaria desde que se originan hasta que se materialice entre los particulares y el Estado. El derecho tributario se divide en dos partes, según lo señala Moya, M. (2006):

1. Parte General, consagra los principios aplicables a las relaciones que se generan entre el Estado y particulares, armonizando la necesidad de eficacia funcional de los órganos fiscales con las garantías individuales de los contribuyentes.
2. La Parte especial, contiene las normas específicas y peculiares de cada uno de los distintos tributos que integran los sistemas tributarios. (p144).

El numeral uno, se refiere al Marco legal Constitucional sobre el cual se establecen los principios fundamentales que rigen las relaciones entre el Estado y los individuos, garantizando a través de los órganos fiscales los derechos de los contribuyentes y también sus deberes como ciudadanos. En Venezuela la Carta Magna consagra este derecho en el artículo 133.

El numeral dos, se refiere a toda la normativa legal tributaria que regula los diferentes tipos de Tributos a través del Código Orgánico Tributario y las demás leyes, decretos y providencias conexas a diversos tipos de tributos.

El derecho tributario cumple con los siguientes principios Generales, según Moya, M. (2006),

1. Legalidad
2. Generalidad.
3. Igualdad
4. Progresividad
5. No Confiscatoriedad
6. No Retroactividad
7. Justicia Tributaria
8. Prohibición de Impuesto Pagadero en Servicio Personal.
9. Exigencia de un término para que pueda aplicarse la Ley Tributaria. (p. 143-155)

1.- Principio de Legalidad. Constituye una garantía esencial en el Derecho Constitucional, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una Ley, entendida ésta, como la disposición que emana del órgano constitucional, que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes y contenidas en una norma jurídica.

El principio de legalidad en materia tributaria, es importante porque señala la legalidad del cobro de tributos establecidos en La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el artículo 317. Por tal razón, todas las actuaciones de parte del Estado en el área tributaria deben estar apegadas al Marco Constitucional venezolano, al Código Orgánico Tributario, leyes, reglamentos, decretos y providencias, respetando el orden Jerárquico de las leyes.

Este principio regula la legalidad tributaria, tipificado en la ley respectiva en este caso particular en materia de retención establecido en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, de igual forma el mecanismo de retención del referido tributo

previsto en la Providencia Administrativa 0056-A, donde se establecen el procedimiento legal que debe aplicar un agente de retención para extraer o sustraer la alícuota correspondiente del impuesto.

Entre esa serie de procedimientos establece en el artículo 9; luego una vez realizada la retención los proveedores descontaran el impuesto retenido de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención siempre que tengan el comprobante de retención este artículo a su vez remite a lo dispuesto en el artículo 20 de esta providencia afirma, el deber que tiene el agente de retención está obligado entregar el comprobante al “proveedor a más tardar dentro de los tres días continuos del período de imposición siguiente”. (p.8)

El documento legal que configura la evidencia que le acredita el anticipo del impuesto al sujeto retenido por parte del agente de retención, es el comprobante de retención del tributo, en este caso el sujeto retenido (empresas de distribuidoras de gas) y el agente de retención es la empresa PDVSA GAS COMUNAL, la cual es la responsable solidaria, de enterarlo al Servicio Nacional de la Administración Tributaria, en los términos y plazos establecidos en Ley.

2.- Principio de Generalidad. Villegas, citado por Moya M.(2006):

Este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él. (p.149).

Este principio, se refiere a que toda persona natural o jurídica con capacidad contributiva está obligada de acuerdo al artículo 133 de la Constitución Nacional a contribuir con los gastos del sector público. En este sentido, la empresa PDVSA GAS COMUNAL, por el hecho de ser una empresa del Estado no la exime la ley del deber de cumplir los procedimientos previstos en los instrumentos legales, actuando en este caso como responsable solidario del impuesto retenido ante el Estado, de igual manera en lo que respecta al sujeto retenido tiene el deber de dar *cumplimiento*

con sus obligaciones correspondientes como contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, en la condición de contribuyente especial.

3.- Principio de Igualdad. Significa que la ley misma tiene que dar un tratamiento igual, que tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias o sea que los legisladores debe proteger un tratamiento igualitario a los contribuyentes. Este principio se relaciona de capacidad contributiva que tiene un contribuyente con el fin de contribuir con los gastos de un colectivo. En este estudio la empresa PDVSA GAS COMUNAL actúa como agente de retención del estado y el segundo como un contribuyente especial, teniendo la misma que dar cumplimiento a las obligaciones y responsabilidades de acuerdo con las leyes respectivas.

4.- Principio de Progresividad. Se conoce como un principio de proporcionalidad, exige la fijación de los tributos de un país sea en proporción a sus ingresos o manifestaciones de capacidad contributiva. Este principio, se refiere al equilibrio o equidad en relación a la capacidad contributiva. Está consagrado en el artículo 316 de nuestra Carta Magna. En relación con la capacidad contributiva que tienen PDVSA GAS COMUNAL y las empresas distribuidoras de gas, cada una de ellas está regulada con el mismo sistema de leyes tributarias, sin embargo para el caso PDVSA GAS COMUNAL, en materia de retenciones de IVA la regula la providencia Administrativa 0056-A, la cual es para empresas del Estado, y para empresas privadas la 0056.

5.- Principio de la No Confiscatoriedad. Un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta. Este principio está consagrado en el artículo 116 y 317 de la Constitución, se refiere al derecho a la propiedad de los ciudadanos. La Confiscatoriedad, se configura cuando los tributos absorben la renta que produce el contribuyente o que tiene capacidad para generarla. En cuanto a materia de retención de Impuesto al Valor Agregado el hecho de no cumplir con el procedimiento establecido en la Providencia Administrativa 0056-A, en su artículo 20, afecta el principio de no confiscatoriedad ya que el agente de retención está en el deber de entregar al sujeto retenido, el documento que le

acredite el anticipo del impuesto dentro de los tres (3) días continuos al período siguiente; esto genera que el sujeto retenido se vea en la obligación de utilizar su propia renta para pagar el impuesto determinado; esto se puede considerar confiscatoriedad de la renta.

6.- Principio de la Justicia Tributaria. Un tributo es justo en la medida que grave a todos con igual intensidad. El sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas, según la capacidad económica del responsable o contribuyente, pero respetando el principio de progresividad. Este principio, se establece en el 316 de nuestro Marco Constitucional, por lo cual la distribución de las cargas debe ajustarse a la capacidad económica de los contribuyentes.

7.- Principio de la No-Retroactividad. Ninguna norma podrá aplicarse con carácter retroactivo, salvo que favorezca al infractor. Este principio se encuentra consagrado en el Derecho Romano y es aceptado por la legislación contemporánea. La no-retroactividad de la ley se encuentra señalada en nuestra Constitución Bolivariana en el artículo 24 y en el Código Orgánico Tributario en el artículo 8. Este principio, se refiere a que se le debe aplicar al infractor la norma más favorable con carácter de retroactividad.

8.- Prohibición de impuesto pagadero en servicio personal. Consagra los derechos individuales de la persona física. Está tipificado en el artículo 317 de nuestra Carta Magna.

9.- Exigencia de un término para que pueda aplicarse la Ley Tributaria. Este principio está consagrado en el artículo 316 y en Código Orgánico Tributario en su artículo 8, se refiere a toda ley debe fijar un tiempo para su entrada en vigencia, de lo contrario se entenderá fijado en sesenta días continuos a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Relación Jurídica Tributaria.

Según lo expresa Luqui, citado por Moya, M. (2006): “la obligación tributaria es la suma del vínculo jurídico, y las otras obligaciones nacen por causa de ella, o son Tributaria”. La obligación tributaria surge una vez que genere o materialice el hecho

imponible, considerando que en el Impuesto sobre la Renta se genera el hecho imponible por los enriquecimientos netos, anuales y disponibles, en dinero o en especies, y para el caso del Impuesto al Valor Agregado una vez que se genera la prestación de un servicio o la venta de un bien mueble o inmueble. Una vez perfeccionado el hecho imponible, los sujetos pasivos que son los obligados a los cumplimientos de las prestaciones tributarias, como contribuyentes o responsables de la obligación ante los sujetos activos o ente público acreedor del tributo en este caso la Administración Tributaria (SENIAT).

La relación jurídica tributaria que se produce entre la empresa PDVSA GAS COMUNAL SA, y las empresas de gas, se genera una vez que PDVSA GAS COMUNAL SA, recibe la prestación del servicio de distribución de gas, generando una factura por este concepto dando origen al hecho imponible causando el Impuesto al Valor agregado y generando responsabilidades tributarias en ambos casos.

Contribuyentes y tipos de tributos

Son todos aquellos individuos que están sujetos que se colocan en relación con la materia gravable, dando origen a su cargo la obligación tributaria. El responsable, no se constata con el hecho imponible, sin embargo, es responsable solidario por la disposición legal expresa en el Código Orgánico Tributario, donde establece la categoría de sujetos pasivos responsable. El caso de estudio, tanto PDVSA GAS COMUNAL como las empresas distribuidoras de gas, los dos son contribuyentes uno tiene responsabilidad solidaria y el otro es contribuyente especial del Impuesto al Valor Agregado.

Tipos de tributos: Los tipos de tributos se han clasificado en tres tipos de prestación:

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones

Tributos. De acuerdo Moya. (2006) se definen como “prestaciones exigidas en dinero por el Estado en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines” (p.205).

Las prestaciones de dinero exigidas por ley previamente establecidas, se refiere al monto de la alícuota que los contribuyentes gravados deben pagar al Estado por la actividad económica que estos lleven a cabo dentro de un territorio determinado.

Según señala Moya. (2006), países “como México y Brasil, la ley tributaria admite la prestación tributaria en especie. Estas legislaciones permiten que la prestación tributaria sea en especie, siempre y cuando sea pecuniariamente valuable”. (p.206). En Venezuela, el sistema tributario es estrictamente pecuniario comparado con estos países que según este autor admite la prestación en especie pero que sea valuable. La segunda característica de los tributos es el carácter coercitivo por parte del Estado, que es el brazo ejecutor de la potestad tributaria en contra de los contribuyentes sujetos al sistema impositivo. Cuando el autor señala que “en virtud de la ley”, la ley es la que ejerce el control.

Impuestos. Según Moya, (2006) “son los tributos exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imposables, siendo estos hechos imposables ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado” (p.207).

Elementos. a) Una prestación obligatoria. b) Un ente acreedor o sujeto activo. c) Un principio legal. f) Recaudación de recursos g) principio de generalidad. h) Se genera una situación de hecho o supuestos de hechos.

Clasificación de los impuestos. Se clasifican de acuerdo al sujeto o al objeto sobre el cual recae el gravamen o imposición, en este sentido Jarach. (2007) citado por Moya, (2006) señala:

Los impuestos pueden ser: Directos: Cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o rédito, tomados como expresión de capacidad contributiva favorecida en su formación por la contraprestación de los servicios públicos (el capital, la renta, impuesto, inmobiliario Urbano, entre otros).

Indirectos: Cuando gravan el gasto o consumo o bien la transferencia de riqueza, tomados como índice o presunción de la existencia de la capacidad contributiva, indirectamente relacionada con la prestación de los servicios públicos.(El gastos consumo, a la publicidad comercial etc.). (p. 208- 209)

En este orden de ideas se puede considerar como *Impuestos directos* aquellos que se recaudan periódicamente de contribuciones debidamente registrados como tales por la ley, y soportan efectivamente el impuesto ya que no es trasladable a otro sujeto. Se grava la capacidad contributiva, o sea la renta y el patrimonio. Este tipo de impuesto se refiere al Impuesto Sobre la Renta, el cual es un impuesto nacional.

Impuestos indirectos: se refieren a aquellos impuestos que su recaudación es de tipo accidental de personas no registradas. Este tipo de impuesto es trasladable a otros sujetos, gravan manifestaciones indirectas, tales como consumo, transferencia de bienes, volumen de negocios. Es caso del Impuesto al Valor Agregado, ya que este impuesto se traslada al consumidor final, tiene un carácter plurisfácico.

Según Jarach, (1985); citado por Cadal, (2005) reconoce como tributo: “ a) la tasa, b) la contribución especial, c) el impuesto d) los recursos llamados parafiscales e) las regalías del sector público f) Los empréstitos forzosos. En todos ellos puede encontrarse el carácter coercitivo unilateral y la finalidad del fin público al que se destinan sus productos”. (p.29)

De acuerdo a la clasificación mencionada anteriormente, el impuesto representa el tributo más importante de la potestad tributaria del Estado, ya que hay mayor soberanía financiera por parte del Estado. La diferencia del impuesto con respecto a las tasas y contribuciones, se deriva en el destino dado a los impuestos el cual tiene como fin la satisfacción de los gastos general del Estado, sin que ello implique que el pago de los mismos, genere una contraprestación específica de un

servicio público determinado de forma individual al contribuyente, ya que los mismos son para satisfacer necesidades colectivas.

Moya, M.(2006) define: “Las tasas son el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente”(p.209).

Según este mismo autor las características de las tasas:

1. El Principio de Reserva Legal, ya que la tasa es creada mediante ley a los fines de no vulnerar el principio de “NullumTributum Sine Lege”. Existen legislaciones donde se permite la creación de tasas mediante decreto administrativo. Toda tasa debe estar expresamente consagrada en una ley.
2. La Tasa, consideramos que es un tributo exigido por el Estado en virtud de su poder de imperio y no debe confundirse con el impuesto.
3. El hecho generador de la obligación está integrada con una actividad o un servicio público que el Estado presta efectivamente al interesado. El hecho generador es de vital importancia, ya que ello va determinar o señalarnos si nos encontramos en presencia de una tasa o de un precio público.
4. Que el producto de la recaudación sea exclusivamente destinado al servicio respectivo.
5. Que el servicio sea divisible, que pueda fragmentarse en unidades de uso o consumo, para de esa manera individualizarse.
6. Que la actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal. (p.213).

Clasificación de Tasas:

1. Tasas Judiciales:
 - De jurisdicción civil contenciosa . Civil Voluntaria, Penal.
2. Tasas Administrativas:
 - Por concesión y Legalización de documentos y certificaciones (autenticaciones, legalizaciones, pasaporte, cédula de identidad).
 - Por Controles, Fiscalizaciones, Inspecciones Oficiales (salubridad, pesas y medidas, construcciones).
 - Por Autorización, concesiones y licencia.
 - Por Inscripción en Registro Público.
 - Por Actuaciones Administrativas en General. (p.214)
3. Contribuciones: Es una especie tributaria independiente del impuesto y de la tasa, y está constituido por la actividad que el Estado realiza con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja

particular al contribuyente; el destino es necesario y exclusivamente el financiamiento de esa actividad. (p.216).

Diferencias de las tasas con el Impuesto: “Las tasas se pagan con contraprestación, el impuesto no tiene contraprestación inmediata y efectiva”. (p.215).

De lo expuesto se puede inducir que las tasas son las retribuciones que el Estado obtiene por la prestación de un servicio público individualizado, entre ellas tenemos tasas de salida de terminales y aeropuertos, peajes. También tienen un carácter voluntario, ya que se cancelan siempre y cuando la demanda del servicio implica una retribución del mismo. El carácter coercitivo, lo establece la ley, ya que es un recurso obligatorio. Las *contribuciones*, se refieren a las prestaciones que cobra el Estado por las obras o servicios ejecutados en beneficio de la colectividad y de las mismas se beneficia el contribuyente de modo indirecto.

Entre estas formas de tributos se puede mencionar las contribuciones que mejoran la propiedad inmobiliaria a causa de la realización de una determinada obra pública. Cabe señalar que también existen, las llamadas contribuciones parafiscales, en las cuales el Estado exige una prestación monetaria a los particulares, las cuales son destinadas al financiamiento de gastos de seguridad social como: la contribución al Seguro Social Obligatorio, Instituto Nacional de Cooperación Educativa Socialista, Fondo de ahorro habitacional.

Elementos de obligación tributaria

Sujeto activo. Se refiere a la potestad del Estado en virtud del imperio de la ley, es el ente acreedor de la prestación pecuniaria debida por sujeto pasivo. Según lo expresa el Código Orgánico Tributario en su artículo 18 “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”.

Sujeto Pasivo. Representa al deudor de la obligación tributaria, por deudacom contribuyente o como responsable. Según cita JARACH, (2007):

la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. Estos sujetos pasivos se clasifican: a) Contribuyentes y b) Responsables. La única diferencia entre estas dos clases de sujetos pasivos, es que el contribuyente, desde el punto de vista jurídico, debe soportar la carga del tributo. (p.182) .

El Código Orgánico Tributario Venezolano (2001), señala en el artículo 22 “Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible tributaria”.

Según esta condición tributaria la obligación recae:

1. Personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
Personas jurídicas y demás entes colectivos los cuales son sujetos de derecho.
2. Entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, que dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

En lo que se refiere a los sujetos Responsables, son sujetos pasivos obligados a dar cumplimiento de la obligación tributaria por cuenta de otro contribuyente. Así mismo, señala en el artículo 25 “Los responsables son sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes”. (p.29).

Según Moya, (2006):

El responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades de dinero que le hubiere pagado por concepto de deuda tributaria. Estos sujetos pasivos tienen responsabilidad que puede ser solidaria o subsidiaria. Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan:

1. Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces y de herencias yacentes.
2. Los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida.

2. Los que dirijan administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica.
3. Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan.
4. Los síndicos y liquidadores de las quiebras, los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones; los interventores de sociedades y asociaciones.
5. Los adquirentes de fondos de comercio y los adquirentes del activo y del pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella. (p.183-184).

Hecho imponible. Es un hecho jurídico que da origen a la obligación tributaria o un hecho que tiene efecto jurídico por disposición de la ley. Por su parte, el Código Orgánico Tributario en su artículo 36 establece el hecho imponible:

Es el presupuesto que establece la ley para tipificar un tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, artículo 37. Se considera ocurrido el hecho imponible y existente sus resultados: 1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se haya realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden. 2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que este definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable. (p. 17).

El hecho imponible, se genera una vez que se cause o se lleve a cabo la ocurrencia o materialidad del mismo lo que da origen al efecto de la obligación tributaria.

Según Moya, 2006, señala: "El hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación." (p.185).

De acuerdo a este autor, se puede inferir que el hecho imponible, es el supuesto dispuesto en la ley el cual da origen al nacimiento de la obligación tributaria. Así mismo señala el mismo autor que el hecho imponible se considera ocurrido y existente sus resultados:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden.
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.(p.186).

En el primer numeral, el autor hace referencia a realización de las condiciones materiales para que ellas den origen a los efectos que correspondan según el caso. En el numeral dos, se refiere a las relaciones jurídicas que se generan una vez ocurridas las circunstancias materiales.

Retenciónobjetivos y los agentes de retención.

La retención, es la cantidad que deduce o sustrae el pagador a un beneficiario, cuya cantidad viene dada por la aplicación de un porcentaje a una base imponible, siendo ambos elementos preestablecidos por vía legal o reglamentaria, la cantidad retenida debe ser enterada a la administración tributaria en los lapsos y condiciones previstas en la ley, este mecanismo permite al Estado evitar la evasión fiscal. Para el caso del Impuesto Al Valor Agregado de la alícuota aplicada a la base imponible, se sustrae un porcentaje del 75% del impuesto causado, según el artículo 4 de la Providencia Administrativa 0056 y 100% del impuesto causado cuando según las condiciones siguientes señala el mismo artículo del mencionado instrumento:

- a) El monto del impuesto no esté discriminado en la factura o documento equivalente. En este caso la cantidad a retener será equivalente a aplicar la alícuota impositiva correspondiente sobre el precio facturado.
- b) La factura no cumpla los requisitos y formalidades dispuestos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado o en su Reglamento.
- c) El proveedor no esté inscrito en el Registro de Información Fiscal (Rif), o cuando los datos de registro, incluido su domicilio, no coincidan con los indicados en la factura o documento equivalente. En estos casos el agente de retención deberá consultar en la Página Wb <http://www.seniat.gov.ve>, a los fines de verificar que los referidos datos coinciden con los indicados en la factura o documento equivalente.

- d) El proveedor hubiere omitido la presentación de alguna de sus declaraciones del impuesto al valor agregado. En estos casos el agente de retención deberá consultar la Página Web <http://www.seniat.gov.ve>.
- e) Se trate de las operaciones de compra o adquiriente de piedras preciosas. Para el Impuesto sobre la Renta, se aplica la retención de acuerdo al tipo de actividad ejercida por el contribuyente; según el artículo 2 del Decreto 1808 de Retenciones de Impuesto Sobre la Renta establece para la retención de sueldos:

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.) (p.5).

Para otras actividades distintas a sueldos y salarios y demás remuneraciones similares establece en el artículo 9:

...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. Para el pago de personas naturales residentes en el país. En todo caso de retención a personas naturales, 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 por el porcentaje de retención y por el factor 83,3334. (p.8-15).

Objetivos de la retención

1. Constituye un mecanismo efectivo e ingreso anticipado sobre una porción del impuesto, que finalmente será determinado por parte del contribuyente al final del ejercicio, este mecanismo garantiza un flujo de caja permanente a la Administración Tributaria, disminuye costos de administración y recaudación para el Estado.
2. Optimiza el cruce de información fiscal y facilita el control fiscal

3. Mejora el cumplimiento de la obligación tributaria al cierre del ejercicio, ya que ha pagado por anticipado el impuesto y esto le permite financieramente y sociológicamente estar preparado para el pago final del tributo.

Deberes de los agentes de retención:

- **Gestiones administrativas:** El agente de retención, es el responsable de ejecutar la exacción del tributo a proveedores de bienes y servicios contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, que realice operaciones comerciales son su representada. en esta investigación el agente de retención para las empresas del sector gasífero lo representa PDVSAGAS COMUNAL.
- **Emisión de comprobante de retención del tributo retenido:** El agente de retención una vez que realice la operación de pago por la adquisición de bienes o servicios prestados a sus proveedores debe generar un comprobante de retención por concepto del impuesto retenido, el mismo debe contener todas las características establecidas en ley para el tipo de impuesto retenido, bien sea Impuesto Sobre la Renta o Impuesto al Valor Agregado. En la presente investigación PDVSAGAS COMUNAL, debe entregar a las empresas distribuidoras de gas su respectivo comprobante de retención por concepto del impuesto retenido, una vez que se haya generado el pago por la prestación de bienes y servicios prestados por las mismas.
- **Preparación de declaraciones en formatos electrónicos por vía Internet:** Una vez realizada la retención el agente de retención debe enterar el tributo retenido en los términos y plazos señalados en ley para cada tipo de impuesto, siendo por ejemplo el caso de las retención de Impuesto Valor Agregado debe ser enterado durante el mes una vez culminada la primera quincena del mes y la segunda quincena una vez culminada, la declaraciones de retención se debe realizar en los días señalados por el calendario de retención establecidos por la Administración Tributaria para los agentes de retención.

Obligación Tributaria

La obligación tributaria, surge una vez que genere o materialice el hecho imponible, considerando que en el Impuesto sobre la Renta se genera el hecho imponible por los enriquecimientos netos, anuales y disponibles, en dinero o en especies, y para el caso del Impuesto al Valor Agregado una vez que se genera la prestación de un servicio o la venta de un bien mueble o inmueble. Perfeccionado el hecho imponible, los sujetos pasivos que son los obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias, como contribuyentes o responsables de la obligación ante los sujetos activos o ente público acreedor del tributo en este caso la Administración Tributaria (Servicio Nacional Integrado).

Agentes de retención. Son deudores solidarios o codeudores, llamados agente de retención y percepción, personas diferentes a la relación jurídica tributaria entre el ente público, es decir sujeto activo (Estado) y el contribuyente pasivo.

Según Moya, (2006):

el adeudo del contribuyente, debidamente facultado para retener o percibir el importe correspondiente; si lo hace queda como único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo, y en consecuencia el contribuyente queda liberado de la obligación tributaria, sino lo hace o efectúa la debida retención o percepción, será responsable solidario con el contribuyente por el impuesto no retenido. (p.185).

El Código Orgánico Tributario, señala las distintas categorías de sujetos pasivos en calidad de responsables, entre ellos la de agentes de retención, designados por la Administración Tributaria, bien sea por sus funciones públicas o por razón de sus actividades públicas o privadas, intervienen en actos en los cuales deberá practicarse la retención del tributo correspondiente.

En este sentido, el artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estipula que los deudores de ciertos enriquecimientos o ingresos brutos, tales como: "sueldos, honorarios profesionales, comisiones, fletes, rentas presuntas, ganancias fortuitas, dividendos y enajenación de acciones en la Bolsa de Valores, deberán efectuar la

retención que resulte procedente y enterarla dentro de los lapsos y condiciones establecidas por disposición legal vigente.”

De igual manera, las disposiciones previstas en el Decreto 1808, establece los procedimientos para efectuar la retención de este impuesto, de igual forma designa responsables en calidad de agentes de retención:

1. Hipódromos, loterías y otros centros similares.
2. Clínicas, hospitales y centros de salud, bufetes, escritorios, oficinas, colegios profesionales y demás instituciones no mercantiles. Los agentes de retención señalados en el numeral 2 no efectuaran la retención cuando esta haya sido hecha por el pagador.
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. 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 Constitución Nacional.

Responsabilidad de los Agentes de Retención

Son responsables ante el Estado, en este caso la administración tributaria y ante el contribuyente, todos aquellos señalados en el Código Orgánico Tributario como agentes de retención, quienes tienen una responsabilidad directa una vez efectuada la retención del impuesto, ya que es el único responsable, y asume una responsabilidad solidaria en caso de efectuar la retención que resulte procedente.

Cabe destacar, que el agente de retención tendrá responsabilidades frente al contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen, de acuerdo a lo establecido en el artículo 27 del Código Orgánico Tributario, contemplando que en caso de que el agente haya efectuado la retención indebidamente, el contribuyente podrá solicitar a la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente; o en su defecto si no lo ha enterado al

fisco podrá solicitar al agente de retención la devolución del tributo retenido ilegalmente

Cuando efectuar la retención

Debe practicarse la retención en el momento del pago o del abono en cuenta equivalente al pago (artículo 1 Decreto 1808 Retenciones de Impuesto Sobre la Renta), y el pago es la forma normal de extinción de las obligaciones, puede ser efectuado por el contribuyente o responsable y también por un tercero, entendiéndose el abono en cuenta según disposición reglamentaria, como aquellas cantidades que los deudores acreditan en su contabilidad a favor de los acreedores por tratarse de créditos jurídicamente exigibles a la fecha del asiento.

Bases Legales

Se considera la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000), como fuente principal, ya que constituye el principio directo que establece la base de la normativa tributaria, sobre la cual descansan todas las demás leyes tributarias de la legislación venezolana.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece en el artículo 2, “Venezuela se constituye en un Estado Democrático y Social de Derecho y Justicia”. Lo que significa que existen una serie de valores superiores que orientan y determinan el ordenamiento jurídico y toda la actuación del Estado. Estos valores superiores, conducen todo el ordenamiento jurídico y guían las acciones del Estado, en primer lugar considera los derechos humanos, la ética y el pluralismo político. Se establecen como valores específicos: la vida, libertad, justicia, igualdad, solidaridad, democracia y responsabilidad social

En tal sentido la Carta Magna garantiza la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, ya que define los principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos. Las disposiciones establecidas en ella están orientadas a la distribución de las cargas en forma justa con base a los principios de igualdad (contemplado en el artículo 21) no discriminación y justicia tributaria: principio de

legalidad, artículo 317 “No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley...”, este principio constituye el elemento esencial de la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (contribuyente).

En esta investigación la Administración Tributaria, representa el sujeto activo, y el sujeto pasivo lo representa las empresas del sector gasífero del Estado Mérida municipio Libertador, aquí se produce una relación jurídico tributaria entre la empresas mencionadas con la compañía “PDVSA GAS COMUNAL”, la cual se hace responsable solidaria del tributo retenido ante la Administración Tributaria.

El principio de legalidad, establece que no hay tributo sin ley, y que todas las actuaciones de la Administración Tributaria deben sujetarse a la ley. Este sometimiento, coloca límites al desempeño de sus funciones en el ejercicio de sus atribuciones y competencias circunscribiéndola a lo establecido en el texto de la ley.

Por lo tanto, el caso en estudio cumple la característica de la relación jurídico tributaria una vez que se perfecciona el hecho imponible, generado por la prestación de un servicio o la venta de un bien o inmueble en lo que respecta al Impuesto Valor Agregado, ejecutado entre los sujetos pasivos obligados al cumplimiento de la prestaciones tributarias, ya que son gravados como contribuyentes con capacidad contributiva, en este caso tanto PDVSA GAS COMUNAL como las Empresas Distribuidoras de Gas, son sujetos pasivos ante el ente regulador sujeto activo representado por el Servicio de Administración Tributaria Integrado.

García, E. (1997), citado por el Estatuto del Contribuyente y Usuario del Comercio Internacional en Venezuela, (2006) define al principio de legalidad: “El principio de legalidad, no solamente engloba la idea de que no hay tributo sin ley, sino que también, se trata de la conformidad que todas las actuaciones de la Administración Tributaria deben sujetarse a la ley”. (p.96). Las actuaciones realizadas por los distintos órganos de la Administración Tributaria deben apegarse a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al Código Orgánico Tributario, y demás leyes y reglamentos.

Principio de no Confiscatoriedad, se encuentra establecido en los artículos 116 y 317 de nuestra Carta Magna, consagra el principio de capacidad económica o contributiva, como contenido de la justicia tributaria y atendiendo al principio de progresividad. Asimismo, el artículo 116: “No se decretaran ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. Y el artículo 317: “No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes”.

Código Orgánico Tributario(2001)

Se establecen las disposiciones aplicables a los tributos nacionales relacionados con las obligaciones tributarias, sanciones y relaciones jurídicas, derivadas de la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo, representado por la Administración Tributaria y el sujeto pasivo denominado contribuyente ordinario. En su artículo 12 señala: Están sometidos a este Código los “impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales salvo lo dispuesto en el artículo 1” (p.8).

En este sentido el artículo 1 señala:

Las disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de estos tributos. Para los tributos aduaneros el Código Orgánico Tributario se aplicará en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, a los recursos administrativos y judiciales, la determinación de intereses y en lo relativo a las normas para la administración de tales tributos que se indican en este Código: para los demás efectos se aplicará con carácter supletorio.

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

autonomía que le son otorgadas, de conformidad con la Constitución y las leyes dictadas en su ejecución.(p.11).

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

En el artículo 1, define el ámbito espacial del campo de aplicación del referido instrumento legal, es una Ley de tipo Orgánica, de acuerdo al orden jerárquico jurídico se encuentra por encima de las leyes especiales, decretos, y providencias administrativas.

Según lo expresa el artículo 11 de este mismo Código:

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas. Las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, este residenciado o domiciliado en Venezuela, o posea establecimiento permanente o base fija en el país.(p.20).

El mencionado artículo, define la legitimidad que tienen los órganos competentes, para crear leyes que graven el hecho imponible, cuando éste se genere dentro del ámbito territorial venezolano o extraterritorial.

La obligación tributaria se encuentra prevista en el artículo 14:

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. (p.23).

Este artículo, señala los elementos que constituyen la obligación tributaria los cuales están representados por el Estado como sujeto activo, y el segundo elemento lo constituyen los sujetos pasivos, y el tercer elemento lo representa el hecho imponible que una vez que este se cause da lugar a la obligación tributaria. También hace mención al carácter de la obligación, la cual es personal entre el sujeto activo y

el sujeto pasivo y se asegura cuando se dé cumplimiento real a través de pago, o compensación real.

Artículo 18:“ Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”.(p.25).

Artículo 19:“Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.(p.26)

Se desprende de estos dos artículos, la calificación quien es el sujeto activo, en primer lugar, representado por la investidura del Estado, en la presente investigación está representada por el Servicio Nacional Integral de Administración Tributaria (SENIAT), en un segundo lugar se distinguen dos tipos de sujetos pasivos contribuyentes y responsables. Los responsables, tienen carácter de contribuyentes es decir, tienen el deber de cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes, son aquellos obligados al cumplimiento de la prestación tributaria por cuenta de otro, quien perfecciona el hecho imponible generador de la relación jurídica tributaria.

Artículo 20:“Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible. En los demás casos, la solidaridad debe estar expresamente establecida en este Código o en la Ley”(p.20). Este artículo, establece la relación de responsabilidad jurídica tributaria que se genera entre dos sujetos pasivos ya que ambos tienen la obligación de responder solidariamente una vez materializado el hecho imponible, cuando uno actué como contribuyente y otro como agente de retención.

Artículo 21:

Los efectos de la solidaridad son los mismos establecidos en el Código Civil, salvo lo dispuesto en los numerales siguientes:

- 1.- El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás, en los casos en que la ley o el reglamento exigiere el cumplimiento a cada uno de los obligados.
- 2.- La remisión o exoneración de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada

persona. En este último caso, el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento de los demás, con deducción de la parte proporcional del beneficiado.

3.- No es válida la renuncia a la solidaridad.

4.- La interrupción de la prescripción en contra de uno de los deudores es oponible a los demás.(p.27).

En concordancia con el Código Civil de la República Bolivariana de Venezuela, con respecto a las obligaciones solidarias, señala lo siguiente:

Artículo 1221:

La obligación es solidaria cuando varios deudores están obligados a una misma cosa, de modo que cada uno pueda ser constreñido al pago por la totalidad, y que el pago hecho por uno solo de ellos libere a los otros, o cuando varios acreedores tienen el derecho de exigir cada uno de ellos el pago total de la acreencia y que el pago hecho a uno solo de ellos libere al deudor para con todos. (p.282)

En tal sentido, se puede relacionar el artículo 21 del Código Orgánico Tributario, con el artículo 1221 del Código Civil venezolano, donde se señala en primer lugar que los efectos de la solidaridad están de acuerdo con los establecidos en el Código Civil, pero establece cuatro numerales, lo cual significa que el cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados bien sea contribuyente o agente de retención, no libera al otro deudor.

El segundo numeral, se refiere cuando por disposición de ley es condonada el pago de la obligación, y libera en consecuencia a un deudor o sujeto pasivo responsables del tributo, bien sea al contribuyente objeto de retención o al agente de retención, pero solo libera a uno no ambos. Tercer numeral, dispone que tanto el contribuyente y el agente de retención no pueden renunciar a su responsabilidad solidaria entre las partes una vez verificada o materializada la relación jurídica entre ambos.

En el artículo 1221, del Código Civil, define cuando la obligación jurídico es solidaria, y están obligados a responder ante un acreedor por la misma cosa, en este

caso por el mismo tributo retenido”. de tal modo que ambos deudores están obligados al cumplimiento de la obligación.

El artículo 25 del Código Orgánico Tributario. “Responsable 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”. (p.29).

De igual forma éste Código señala artículo 26 y 27. “El responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él”(p.29).Artículo 27. “Son responsables directos, en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la Ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente”. (p.31).

Los agentes de retención o percepción, que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos. A través de los artículos 25 y 26, se establecen la responsabilidad que tienen tanto el contribuyente del impuesto como el intermediario que funge o actúa como intermediario del ente acreedor.

De igual forma en el artículo 27, designa como responsable directo a los agentes de retención, ya que estos son responsables de percibir el tributo de parte de los contribuyentes bien sea como actividad pública o privadas, sin embargo aclara que los agentes de retención que llevan a cabo operaciones de tipo privado no tendrán carácter de funcionario público. Los agentes de retención son los únicos responsables de retener y de enterar el tributo en el momento, forma establecidas por la ley. El hecho de no retener y enterar responderá solidariamente con el contribuyente.

El Incumplimiento de la acción de retener por parte del agente de retención se típica en el artículo 99. “Los agentes de retención o percepción que no retuvieren o percibieren los correspondientes tributos, serán penados con multa de un décimo hasta dos veces el monto del tributo dejado de retener o percibir, sin perjuicio de la responsabilidad civil. (p.81).

En este sentido, los agentes de retención o percepción, deben cancelar por sus propios medios las cantidades dejadas de retener en el momento que se genere el hecho imponible del tributo, así mismo serán sancionados con multa de un décimo, hasta dos veces el tributo dejado de retener o percibir.

El derecho de reclamar la cantidad del tributo pagada por el sujeto responsable por parte de un contribuyente está tipificado en el artículo 29 del Código Orgánico Tributario; “El responsable es un representante del contribuyente lógicamente tiene derecho a reclamar lo que hubiera pagado por su cuenta”. (p.33).

También señala el mencionado texto legal, en caso de que el agente de retención o percepción que retienen o perciben cantidades menores, artículo 100: “los agentes de retención o percepción que retuvieren o percibieran cantidades menores a las legalmente establecidas, serán penados con multa de un décimo hasta otro tanto del tributo no retenido o percibido, sin perjuicio de la responsabilidad civil”. (p.82).

De este artículo se deduce, los agentes de retención o percepción, de impuestos que retengan cantidades menores a lo señalado en la ley respectiva para cada impuesto, bien sea retención de Impuesto sobre la Renta, o retención de Impuesto Valor Agregado; son sancionados a través de multas de un décimo hasta otro tanto del impuesto no retenido una vez que el hecho imponible del mismo se haya causado. El máximo de sanción será hasta un 200% del monto retenido o percibido, sin considerar el interés moratorio.

En lo que respecta al hecho de los agentes de retención enteren las cantidades de tributos retenidas o percibidas en los lapsos previstos para cada tributo, el artículo 101 del Código Orgánico Tributario, establece lo siguiente: “Los agentes de retención o percepción que no enteren en la receptoría de fondos las cantidades retenidas o percibidas, dentro de los lapsos establecidos por la ley o en los reglamentos, serán penados con multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) mensual de los tributos

retenidos o percibidos, hasta un máximo de tres (3) veces el monto de dichas cantidades, sin perjuicio de la responsabilidad civil". (p.82).

El incumplimiento de no enterar el tributo en los lapsos establecidos, le acarrea al agente de retención sanción del cincuenta por ciento mensual, que puede llegar al trescientos por ciento (300%) del tributo retenido, sin considerar los interés moratorios generados. Cuando el agente no cumpla con la obligación tributaria de enterar las cantidades retenidas, en un plazo de tres (3) meses, se acogerá al artículo 102, la cual establece medidas privativas de libertad.

A este respecto el artículo 102 del Código Orgánico expresa:

El agente de retención o (...) que no entere los tributos retenidos o percibidos, dentro del término de tres (3) meses contados desde la fecha en que ha debido enterar el tributo, será penado con prisión entre seis (6) meses y tres (3) años, sin perjuicio de la responsabilidad penal de los gerentes, administradores, directores, mandatarios o representantes, (...). En los casos de entidades de carácter público o institutos oficiales autónomos, el funcionario encargado de la retención o la percepción, que se apropie de los tributos retenidos o percibidos serán penados conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público. (p.83).

El referido artículo, indica la aplicación de la restricción o pena de libertad, en perjuicio de los gerentes, administradores, etc., los cuales serán responsables de la omisión del cumplimiento del deber de enterar los tributos percibidos por parte del agente de retención. Para el caso, de las entidades públicas del Estado, el responsable es el funcionario público, será penado de acuerdo a lo establecido en la Ley de Salvaguarda Pública.

En el artículo 117, del Código Orgánico Tributario, establece que los contribuyentes y responsables frente a la obligación tributaria:

Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación, o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo que dispongan las leyes especiales. (p.94).

En este sentido, tanto los contribuyentes como los responsables, por sí mismos deben calcular y dar cumplimiento a la obligación de la cual son responsables en atención a las leyes previstas para cada obligación tributaria.

Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento (2005)

La Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA), establece el hecho imponible, según el artículo 3 de la Ley *in commento*:

Constituyen hechos imposables a los fines de esta Ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:

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

Los hechos imposables constituyen el presupuesto de naturaleza jurídica o económica, fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

De acuerdo, a esta disposición las Empresas Distribuidoras de Gas tanto al sector residencial y comercial del municipio libertador, el hecho imponible se encuentra tipificado en el numeral 3 del mencionado artículo, ya que la actividad económica se refiere a la prestación de un servicio a título de la empresa PDVSAGAS COMUNAL, la cual es quien suministra el llenado del producto a los tanques de gas para luego las empresas distribuir el producto tanto para gas residencial directo, así como bombonas a granel las cuales son usadas a nivel comercial como doméstico. Este servicio de recolectar el producto y luego

trasladarlo al sitio previamente solicitado por los consumidores genera el hecho imponible, por el servicio prestado reflejando por ello una factura de venta de servicio a la empresa PDVSAGAS COMUNAL, luego ésta cancela la factura pero antes deben cumplir con los procedimientos administrativos correspondiente del envío vía físico y digital de los libros de venta al término de cada mes por concepto del servicio prestado.

Quintana, (2000), define la base imponible como:

La aplicación de una alícuota impositiva a una expresión numérica del hecho imponible, y esa operación da como resultado un monto de tributo a pagar por el sujeto pasivo de la relación. Dicha magnitud, que viene imperiosamente definida en la Ley, constituye lo que se ha dado en llamar base imponible, la cual requiere tener, para hacer posible la aplicación de una alícuota o porcentaje, un carácter numéricamente pecuniario, esto es, debe reflejar una cantidad determinada de dinero” (p.67).

De igual forma la Ley de Impuesto Valor Agregado en su artículo 20, establece “la base imponible en estos casos estará compuesta por el precio facturado del bien, siempre que no sea menor del precio corriente en el mercado, caso en el cual la base imponible será este último precio” (p.16). también contempla la base imponible para los precios de mercado, alcoholes y tabacos así como también los casos de bienes importados y para los servicios.

Características del Impuesto al Valor Agregado:

Según lo señala Moya, (2006):

Las características del impuesto al valor agregado son las siguientes:

1. Establecido en una ley. Llamado igualmente principio de reserva legal, y es que todo tributo tiene que estar establecido en una ley.
2. Es un impuesto indirecto, ya que grava el consumo que es una manifestación mediata de riqueza o exteriorización de la capacidad contributiva.
3. Es un impuesto real, ya que no toma en atención las condiciones subjetivas del contribuyente, tales como sexo, nacionalidad, domicilio, etc.

4. Se puede decir que es un impuesto a la circulación, ya que grava los movimientos de riquezas que se ponen de manifiesto con el movimiento económico de los bienes.
5. No es un impuesto acumulativo o en cascada, que afecte en mayor grado a los productos con mayor valor agregado en su etapa de fabricación, en relación con los bienes cuyo precio se configura en buena parte en fases posteriores del recorrido económico. El impuesto en cascada es regresivo.
6. No se incurre en la doble tributación con el gravamen del impuesto.
7. El impuesto es soportado o trasladado al consumidor final.(p.294).

El Impuesto al Valor Agregado está establecido en ley y se vincula con el principio de legalidad previsto en primer lugar en La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en la Ley del IVA. Es un impuesto indirecto, ya que grava el consumo de acuerdo a la capacidad contributiva del contribuyente sujeto. Es real, porque no considera las condiciones subjetivas del contribuyente tales como sexo, nacionalidad, domicilio, que grava la circulación de las riquezas. No es un impuesto acumulativo o en cascada, ya que no afecta el costo del producto en las etapas de la producción porque es trasladable al consumidor final, es indirecto, porque recae en forma personal.

Ventajas, según Moya (2006):

1. Permite el tratamiento equitativo de las importaciones y exportaciones.
2. El tributo responde de cerca a las fluctuaciones de la actividad económica.
3. En la medida en que el impuesto se causa en todas las etapas del proceso productivo no incide en la integración de las empresas ni estimula por sí solo la concentración de la riqueza.
4. Lleva implícito un mecanismo de autocontrol entre los responsables del tributo.
5. Es menos susceptible de evasión, ya que se liquida al momento de ocurrir y materializarse el hecho imponible. (p.294-295).

Para esta investigación son responsables del tributo ambas empresas PDVSAGAS COMUNAL y Empresas Distribuidoras de Gas, ya que son contribuyentes, siendo la primera agente de retención y las segundas contribuyentes

ordinarios u especiales según la condición que tengan ante la Administración Tributaria (SENIAT).

Método del cálculo del IVA. De acuerdo a Moya, (2006):

1. Cálculo por adición. el valor añadido se obtiene mediante la suma de las remuneraciones de los factores que intervengan en la producción, distribución o comercialización como salarios, arriendos, beneficios de los empresarios intereses sobre préstamos, etc.
2. Método de cálculo por sustracción el valor añadido se obtiene por las diferencias entre las ventas o facturaciones y las compras del responsable.
3. Método del cálculo de crédito de impuesto. Este sistema plantea la determinación del impuesto sin necesidad de la previa obtención del valor agregado. es igual a la diferencia entre impuesto que grava las ventas y el impuesto pagado por las compras denominado también crédito de impuesto contra impuesto.(295-296).

Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A:

Mediante las Providencias Administrativas N° SNAT/2002/1.454 y N° SNAT/2002/1.455, emanadas del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, fueron designados agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, a los contribuyentes especiales y a los entes públicos. Luego en el año 2005 se dicta la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A, publicada en Gaceta Oficial N° 38.188 de fecha 17 de mayo de 2005, denominada “Providencia Administrativa mediante la cual se designa a los entes públicos nacionales, estatales y municipales como agentes de retención del impuesto al valor agregado”.

En este sentido, señala en el artículo 1: “ Se designan agentes de retención del impuesto al valor agregado a los entes públicos nacionales, estatales y municipales por las adquisiciones de bienes muebles y las recepciones de servicios gravados que realicen de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto”. (p.1)

Según este artículo se establece cuales son los entes públicos tanto nacionales como municipales designados como agentes de retención o percepción.

De igual manera el artículo 2. expresa específicamente a que entes están obligados como agentes de retención a retener el tributo de Impuesto al Valor Agregado:

1. La República, que comprende, entre otros, los siguientes entes y órganos:

La Presidencia de la República y la Vicepresidencia Ejecutiva.

Los Ministerios.

Los Servicios Autónomos sin personalidad jurídica.

La Procuraduría General La Asamblea Nacional.

El Tribunal Supremo de Justicia y los Tribunales de la República.

El Ministerio Público.

La Contraloría General de la República.

La Defensoría del Pueblo.

El Consejo Nacional Electoral.

La Dirección Ejecutiva de la Magistratura

El Consejo Moral Republicano

Las Oficinas Nacionales

2. El Banco Central de Venezuela.

3. La Iglesia Católica, a través de las Diócesis, Arquidiócesis y Seminarios.

4. Los Institutos Autónomos creados por la República.

5. Las Fundaciones, Asociaciones y Sociedades Civiles del Estado, creadas por la República o en los cuales ésta o sus entes descentralizados funcionalmente tengan participación, en los términos establecidos en la Ley Orgánica de Administración Pública.

6. Las Universidades Nacionales, los Colegios profesionales y las Academias Nacionales.

7. El Parlamento Latinoamericano y el Parlamento Andino.

8. Los entes descentralizados funcionalmente con fines empresariales, en los cuales la República Bolivariana de Venezuela o alguno de los entes creados por ella, tenga una participación accionaria mayor al cincuenta por ciento (50%) del capital social, con excepción de aquellos que hayan sido calificados como sujetos pasivos especiales por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), de la República. Las Oficinas Nacionales creadas por la Presidencia de la República. (p.1-2).

El momento de *no* realizar la retención esta previsto según el artículo 5. el cual expresa lo siguiente:

No se practicará la retención a que se contrae esta Providencia, cuando:

1. Las operaciones no se encuentren sujetas al pago del impuesto al valor agregado, o cuando estén exentas o exoneradas del mismo.
2. El proveedor sea un contribuyente formal del impuesto.
3. Los proveedores hayan sido objeto de algún régimen de percepción anticipada del impuesto al valor agregado, con ocasión a la importación de bienes. En estos casos, el proveedor deberá acreditar ante el agente de retención la percepción soportada.
4. Se trate de operaciones pagadas por empleados del agente de retención por concepto de viáticos.
5. Se trate de operaciones efectuadas por directores, gerentes, administradores u otros empleados por concepto de gastos reembolsables, por cuenta del agente de retención, y siempre que el monto de la operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T.).
6. Las compras de bienes muebles o prestaciones de servicios vayan a ser pagadas con cargo a la caja chica del agente de retención, siempre que el monto de la operación no exceda de veinte unidades tributarias (20 U.T.).
7. Las operaciones sean pagadas con tarjetas de débitos o crédito, cuyo titular sea el agente de retención.
8. Se trate de egresos imputados contra las sub-partidas 4.04.11.01.00, 4.04.11.02.00, 4.04.11.03.00 y 4.04.11.04.00.
9. Se trate de adquisiciones de bienes y servicios realizados por entes públicos nacionales distintos a los señalados en el numeral 1 del artículo 2 de esta Providencia, pagaderas en cien por ciento (100%) con bonos de la deuda pública nacional.
10. Se trate de egresos causados en el marco del Programa de Alimentación Escolar del Ministerio de Educación, Cultura y Deportes. (p.3).

En cuanto a la cantidad que debe retener el agente de retención a los contribuyentes que ejercen actividad de venta o prestación de servicios con agentes de retención con carácter público, se establece en el artículo 6 y 7, donde señala lo siguiente: "El monto a retenerse será el que resulte de multiplicar el precio facturado de los bienes y servicios gravados por el (75 %) del impuesto causado". Artículo 7: "El monto a retenerse será el cien por ciento (100%) del impuesto causado, cuando:

a) El monto del impuesto no esté discriminado en la factura o documento equivalente. En este caso la cantidad a retener será equivalente a aplicar la alícuota impositiva correspondiente sobre el precio facturado.

b) La factura no cumpla los requisitos y formalidades dispuestos en la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado o en su Reglamento.

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

En este caso el agente de retención deberá consultar en la Página Web <http://www.seniat.gov.ve> que el proveedor se encuentre inscrito en el Registro de Información Fiscal (RIF), y que el número de registro se corresponda con el nombre o razón social del proveedor indicado en la factura o documento equivalente.

d) El proveedor hubiere omitido la presentación de alguna de sus declaraciones del impuesto al valor agregado. En estos casos el agente de retención deberá consultar la página Web <http://www.seniat.gov.ve>

e) Se trate de servicios prestados a los entes públicos, en el ejercicio de profesiones que no impliquen la realización de actos de comercio o comporten trabajo o actuación predominantemente intelectual. (p.3).

El carácter del impuesto retenido, no pierde su carácter de crédito fiscal para el agente de retención cuando el mismo es contribuyente ordinario del impuesto al valor agregado, ya que una vez que se cause y cumpla con las formalidades de ley señaladas en ley, puede ser deducido de la cuota tributaria. De esta forma lo expresa el artículo 8:“El impuesto retenido no pierde su carácter de crédito fiscal para el agente de retención, (...) como contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, pudiendo ser deducido previo el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley que establece dicho impuesto”. (p. 4).

En cuanto al carácter de que presenta el impuesto retenido para el proveedor que ha sido objeto de retención del impuesto al Valor Agregado, tiene la característica de pago anticipado el cual puede descontar de la cuota tributaria, con la condición de que el agente de retención haya emitido el comprobante de retención conforme a las condiciones previstas en el artículo 19 donde se especifica las

formalidades o características que debe cumplir este documento. En este orden de ideas, el artículo 9 dispone lo siguiente:

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

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

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

Cuando exista excedente de saldo de retenciones para el siguiente período el contribuyente puede descontarlo en los siguientes períodos hasta consumir la totalidad del saldo por este concepto, así lo señala el artículo 10 de esta providencia:

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

Las retenciones acumuladas pendientes por descontar deberán reflejarse en la “forma IVA 30 declaración y pago del impuesto al valor agregado”, las cuales, junto con las retenciones correspondientes al período de imposición, se descontarán de la cuota tributaria hasta su concurrencia. El saldo restante, si lo hubiere, deberá reflejarse como retenciones acumuladas pendientes por descontar. Cuando se hubiere solicitado la recuperación conforme al artículo siguiente, el saldo restante deberá reflejarse adicionalmente como retenciones soportadas y descontadas del período. (p.4).

El incumplimiento de enteramiento del monto retenido y retención indebida, por parte del agente de retención quien es el responsable solidario, le da derecho al proveedor para recuperar el impuesto indebidamente retenido, considerando las acciones civiles o penales que se originen por esta causa, de acuerdo al Código Civil y al Código Orgánico Tributario.

El artículo 15 señala:“En caso retención indebida y el monto correspondiente no sea enterado, el proveedor tiene acción en contra del agente de retención para la recuperación de lo indebidamente retenido, sin perjuicio de otras acciones civiles o penales a que haya lugar.”(p.6).

Oportunidad para practicar la retención de Impuesto Valor Agregado se establece según el artículo 16:

a) Al momento del pago efectivo de la obligación, en los casos que se giren órdenes de pago directamente contra la Cuenta del Tesoro, por parte de los entes públicos nacionales que utilicen el Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF).

b) En el momento que se autorice el pago, cuando éste se efectúe con recursos provenientes de avances, anticipos o transferencias, por parte de los entes públicos nacionales que utilicen el Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF).

c) En el momento que se registre el pasivo o se pague la obligación, lo que ocurra primero, cuando se trate de entes públicos nacionales que no utilicen el Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF).

Parágrafo Único: Se entenderá por registro del pasivo las acreditaciones que los compradores o adquirentes de bienes y servicios gravados, realicen en su contabilidad a favor de sus proveedores. (p.6-7).

Cuando enterar y en qué forma o modalidad se debe enterar el impuesto retenido por concepto de Impuesto Valor Agregado, está previsto en el artículo 17 donde dispone lo siguiente:

1. En los casos de entes públicos que giren órdenes de pago directamente contra la Cuenta del Tesoro, éstos ordenarán a la Oficina Nacional del Tesoro que tales pagos se efectúen previa deducción del monto de impuesto a retener. En ningún caso la Oficina Nacional del Tesoro y la Oficina Nacional de Contabilidad Pública tramitarán los pagos sujetos a retención, cuando no vengan acompañados de la orden de deducir la retención practicada.

2. En los casos de entes públicos que realicen los pagos a sus proveedores con recursos provenientes de avances, anticipos, ingresos propios o transferencias, dichos entes deberán pagar el importe neto.

deducido el monto de impuesto a retener y enterar el monto retenido conforme a los siguientes criterios:

- a) Las retenciones que sean practicadas entre los días 1º y 15 de cada mes, ambos inclusive, deben enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles siguientes a la última de las fechas mencionadas, conforme a lo previsto en el párrafo primero de este artículo.
- b) Las retenciones que sean practicadas entre los días 16 y último de cada mes, ambos inclusive, deben enterarse dentro de los primeros cinco (5) días hábiles del mes inmediato siguiente, a lo previsto en el párrafo primero de este artículo. (p.7).

Formalidades de la emisión del comprobante de retención del Impuesto al Valor Agregado, para ser entregado al proveedor por parte del agente de retención, está señalado en el artículo 20:

El comprobante debe emitirse y entregarse al proveedor a más tardar dentro de los primeros tres (3) días continuos del período de imposición siguiente, conteniendo la siguiente información:

1. Numeración consecutiva. La numeración deberá contener catorce (14) caracteres con el siguiente formato: AAAAMMSSSSSSSS, donde AAAA, serán los cuatro (4) dígitos del año, MM serán los dos (2) dígitos del mes y SSSSSSSS, serán los ocho (8) dígitos del secuencial en cual deberá reiniciarse en los casos de que superen dicha cantidad.
2. Identificación o razón social y número de registro de contribuyentes del agente de retención.
3. Fecha de emisión y entrega del comprobante.
4. Nombres y apellidos o razón social y número de registro de contribuyente del proveedor.
5. Número de control de la factura, número de la factura e impuesto retenido.

El comprobante podrá emitirse por medios electrónicos o físicos, debiendo, en este último caso emitirse por duplicado. El comprobante debe registrarse por el agente de retención y por el proveedor en los Libros de Compras y de Ventas, respectivamente, en el mismo período de imposición que corresponda a su emisión o entrega, según corresponda. Los comprobantes podrán ser entregados al proveedor en medios electrónicos, cuando éste así lo convenga con el agente de retención.

Cuando el agente de retención realice más de una operación quincenal con el mismo proveedor, podrá optar por emitir un único comprobante que relacione todas las retenciones efectuadas en dicho período. En

estos casos, el comprobante deberá entregarse al proveedor dentro de los primeros tres (3) días continuos del período de imposición siguiente.

Los agentes de retención y sus proveedores deberán conservar los comprobantes de retención o un registro de los mismos, y exhibirlos a requerimiento de la Administración Tributaria.

Parágrafo Único: La emisión y entrega del comprobante de retención corresponderá a cada organismo ordenador de compromisos y pagos, en los casos de órdenes de pagos giradas directamente contra la Cuenta del Tesoro. (p.8).

El efecto que genera el incumplimiento de los deberes señalados en la providencia 0056-A para los agentes de retención o percepción están dispuestos en el artículo 25 de la misma, donde se señala las sanciones por causa de no emitir el comprobante de retención de acuerdo al artículo 19 de la misma, o lo entregue con retardo, será sancionado de acuerdo al Código Orgánico Tributario según el artículo 107.

A este respecto señala artículo 25 de la Providencia Administrativa 0056 señala lo siguiente:

El incumplimiento de los deberes previstos en esta Providencia será sancionado conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario. En los casos en que el agente de retención no entregue el comprobante de retención exigido conforme al artículo 19 de esta Providencia, o lo entregue con retardo, resultará aplicable la sanción prevista en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario. Dicha sanción será aplicable igualmente a los proveedores que impidan o limiten el cumplimiento de los deberes por parte de los agentes de retención. (p.10).

De igual manera el artículo 107 del Código Orgánico Tributario dispone lo siguiente: “El contribuyente que omita la entrega de facturas a que esté obligado por las leyes especiales, será penado con multa de una unidad tributaria (1 U.T.) por cada factura omitida hasta un máximo de doscientas unidades tributarias (200 U.T.)”. (p.86).

En líneas generales la referidas providencia, establece que los organismos públicos, deberán retener a cada pago a efectuar el proveedor de bienes o servicios, el

setenta y cinco por ciento (75%) del monto del IVA facturado. Si la factura no cumple con los requisitos previstos en la normativa legal, la retención será del 100% del monto del impuesto.

No obstante, algunos autores han señalado que este mecanismo de retención, en virtud de la citada Providencia, produce una desviación económica de la determinación del impuesto consagrado en la Ley del IVA, debido al carácter del Impuesto. La cuota u obligación tributaria se configura sólo al final del periodo impositivo, calculando la diferencia entre el total del impuesto cargado o repercutido a los compradores de bienes o servicios (débito fiscal) y restando de dicho importe el total soportado como “crédito fiscal” por la adquisición de bienes y servicios relacionados con la actividad o giro del negocio del contribuyente ordinario.

La determinación de la cuota u obligación tributaria del IVA, está diseñada de tal forma que los contribuyentes ordinarios, sujetos que se encuentren a lo largo de la cadena de comercialización, recuperen el impuesto pagado en el proceso para que sea el consumidor final de los bienes o servicios, quien deba soportar dicha carga económica. Sin embargo, este mecanismo se ve desdibujado con la aplicación de las Providencias, *al establecerse un porcentaje de retención del 75% o del 100%, según sea el caso del “débito fiscal”* que los contribuyentes ordinarios previamente han soportado como “crédito fiscal”, pagándolo a sus proveedores o prestadores de servicio.

De esta manera, el hecho que el contribuyente no tenga la evidencia del documento que acredita la retención (comprobante de retención de impuesto al valor agregado) no puede aplicar la retención de impuesto al valor agregado en contra de sus “débitos fiscales”, esto le genera un menoscabo en sus derechos tributarios y a su vez una disminución en el flujo de efectivo, ya que el efectivo disponible que debería cubrir otras necesidades necesarias para el desarrollo de actividad comercial del sector gasífero deben cancelar una cuota tributaria previamente determinada con el total de sus débitos fiscales, menos sus créditos fiscales, que se le ha descontado debe cancelar el impuesto determinado a la fecha, sin poder considerar las retenciones

de impuesto al valor agregado, considerando que la retención tiene carácter de crédito fiscal que se puede descontar de la cuota tributaria.

El hecho que el contribuyente no tenga la evidencia del comprobante de retención desfigura el espíritu de la Ley, ya que de acuerdo al Código Orgánico Tributario artículo 27: “Son responsables directos, en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la Ley o por la Administración...” “Se consideraran como no efectuados los egresos y gastos objetos de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho ingreso o gastos”. Así mismo la providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A, en su artículo 20 establece: “El comprobante debe emitirse y entregarse al proveedor a más tardar dentro de los primeros tres (3) días continuos del periodo de imposición”.(P.8).

Por lo antes expuesto, se ha considerado que el mecanismo de retención previsto en la Providencia objeto de estudio manifiesta un efecto contrario para los contribuyentes ordinarios, que venden o prestan servicios a los contribuyentes especiales y a los entes públicos, revelando violación al principio de legalidad ya que el hecho de no entregar el comprobante de retención, en el lapso impositivo en el cual fue causada la exacción del tributo genera una ambigüedad a las disposiciones legales establecidas, en el Código Orgánico Tributario en su artículo 28 “Son responsables directos en calidad de agente de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración”. (p.32).

El artículo anterior descrito, hace referencia a la responsabilidad que tienen los agentes de retención o percepción, que son quienes determinan el monto de la retención y ordenan practicarla de acuerdo a la designación que han recibido por los órganos competentes, en este caso por la Administración tributaria. Una vez determinada la alícuota correspondiente para practicar la retención procede a descontar al proveedor el impuesto retenido.

DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS

Agente de Percepción: toda persona designada por la Ley, que por su profesión, oficio, actividad o función está en posición de recibir un monto de impuesto en forma temporal, para luego depositarlo a la orden del Fisco Nacional..

Agentes de Retención: toda persona designada por la Ley, que por su función pública o privada, intervenga en actos, negocios jurídicos u operaciones en los cuales deba efectuar la retención por cuenta del receptor del ingreso. En tal sentido, es la persona que, siendo deudora, de una suma gravable, pagadera a un contribuyente, la ley le impone la obligación de cercenar una parte de su deuda y transferirle a un ente público, en los momentos, formas y condiciones que la misma Ley establezca. El Agente de Retención es responsable por deuda ajena.

Alicuota Impositiva: cuota parte proporcional de un monto global que determina el Impuesto a pagar.

Alicuota Tributaria: cantidad fija, tanto por ciento o escala de cantidades que constituyen el gravamen de una base.

Capacidad Económica: representa la materia imponible, o sea la fuente del impuesto. En cuanto de ella se detrae el importe del mismo.

Contribuyente: persona que paga una cuota por concepto de un impuesto. 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 hace nacer la obligación tributaria, el cual se denomina hecho imponible.

Crédito Fiscal: constituye el importe soportado por el sujeto pasivo previsto en la ley al adquirir bienes o servicios gravados. Es el IVA, soportado por los contribuyentes en la etapa anterior del proceso de producción o comercialización de sus bienes y servicios el cual, en principio, puede ser objeto de recuperación mediante compensación con el IVA, devengado en la oportunidad de vender bienes o prestar servicios a sus compradores.

Débito Fiscal: Se configura por el impuesto retenido por dicho contribuyente al efectuar la venta de bienes o prestación de servicios gravados, evitando de esta manera la acumulación de pagos de impuestos sobre impuestos (impuesto encascada).

Ejercicio Fiscal: aquel que se considera a los fines eminentemente fiscales o de carácter tributario. Período al cual se encuentra sujeto a la aplicación del tributo creado por la Ley de Impuesto sobre la Renta y demás normas que regulan tributos de naturaleza similar.

Estado: es un grupo de individuos establecidos sobre un territorio determinado y sujetos a la autoridad de un mismo gobierno.

Fisco: patrimonio estatal, tesoro público.

Pago: cumplimiento de una obligación. Entrega de un dinero o especie que se debe. En materia tributaria, se considera un modo de extinción de la obligación tributaria.

Período de Imposición: Lapso de tiempo en el cual ocurre el hecho imponible y en base el cual se debe presentar la declaración del tributo respectivo

Potestad Tributaria: se entiende como tal, el poder originario que tiene el Estado, entendido como Nación, para crear tributos por Ley, aplicable, en todo el territorio nacional, a aquellos sujetos susceptibles de ser obligados a ello conforme a su capacidad económica, tomando en consideración el principio de progresividad tipificado en la Constitución Nacional.

Presión Tributaria: es la relación existente entre la exacción fiscal soportada por una persona física, un grupo de personas o una colectividad territorial, y la renta que dispone esa persona, grupo o colectividad.

Providencia Administrativa: disposición anticipada o prevención que se toma para lograr un propósito. Medida o disposición que se toma para remediar un mal o daño.

Recaudación: actividad llevada a cabo por el Gobierno para proporcionar liquidez a los Fondos Públicos.

Sanciones: penas impuestas por los órganos competentes con sujeción a los procedimientos establecidos en el Código.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

La etapa metodológica implica distinguir, cual es el camino a seguir en la investigación, identificación del tipo, nivel, y diseño de la investigación; donde obtener, cuando buscar, y que tanta información se necesita para lograr el objetivo planteado en la investigación, a través de métodos, técnicas, y herramientas las cuales son diferentes según el tipo de investigación y del objetivo planteado.

Tipo de Investigación

Esta investigación es de tipo documental, según lo define Universidad Pedagógica Experimental Libertador,(2006):

Se entiende por Investigación Documental, 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. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y en general en el pensamiento del autor. (p. 15).

La presente investigación se configura como un tipo de diseño documental, ya que la información proviene de fuentes documentales, es decir fuentes bibliográficas, libros, leyes, decretos, providencias y toda clase de información documental

relacionada o vinculada con Los límites de la Responsabilidad Solidaria de las Empresas de Gas en materia de retenciones.

Nivel de Investigación

Las investigaciones de tipo documental según Universidad Pedagógica Experimental Libertador, (2006) se clasifican en:

- a. Estudios de desarrollo teórico: presentación de nuevas teorías, conceptualizaciones o modelos interpretativos originales del autor, a partir del análisis crítico de la información empírica y teorías existentes.
- b. Revisiones críticas del estado del conocimiento: integración, organización y evaluación de la información teórica y empírica existente sobre un problema, focalizando ya sea en el progreso de la investigación actual y posibles vías para su solución, en el análisis de la consistencia interna y externa de las teorías y conceptualizaciones para señalar sus fallas o demostrar la superioridad de unas sobre otras, o en ambos aspectos.
- c. Estudios de educación comparada: análisis de semejanzas, diferencias y tendencias sobre características o problemas de la educación en el contexto de realidades socioculturales, geográficas o históricas diversas con fundamento en información publicada.
- d. Estudios de investigación histórica, literaria, geográfica, matemática u otros propios de las especialidades de los subprogramas, que cumplan con las características señaladas en el numeral anterior. (p.15-16).

En esta investigación, se realizará un estudio de tipo teórico que permitirá hacer una interpretación reflexiva, en materia de retenciones de Impuesto al Valor e Impuesto sobre la Renta para las empresas de Gas, a través del análisis crítico de las teorías existentes y las leyes que rigen esta materia.

Diseño de la Investigación

Esto se refiere a “la estrategia que se ha de cumplir para desarrollar la investigación contiene de manera estructural y funcional cada etapa del proceso y

depende del tipo de investigación (no debe considerarse como el procedimiento, pues esto es más específico y detallado); si se trata de una investigación documental el diseño podrá ser bibliográfico”. (Universidad Fermín Toro, 2001 p. 10). Este estudio, es de tipo documental y el diseño bibliográfico.

Para la investigación bibliográfica se utilizarán las fuentes secundarias, ya que la información será tomada de otros autores relacionados con el tema de estudio, a este respecto Pérez, (2006) señala que las fuentes secundarias son:

(...) llamadas de esa manera debido a que la información es tomada por el investigador de otros autores, se refieren a documentos, textos, tesis, revistas, boletines informativos, etc., que fueron realizados con anterioridad (...). Para que este tipo de investigación tenga relevancia, se recomienda que el investigador no se limite a la simple interpretación de los documentos revisados, sino que se incline a producir nuevos conocimientos y a crear nueva bibliografía. (p. 44).

En este estudio se efectuó un análisis de la fuentes documentales relacionándola con la normativa legal vigente a la fecha, tales como; La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Código Orgánico Tributario, Leyes de Impuesto al Valor Agregado, Reglamento del Impuesto al Valor Agregado, Decreto de Retenciones de Impuesto sobre la Renta, Providencia Administrativas 0056-A y 0056, entre otros.

Técnicas e Instrumentos para la Recolección de los Datos

Señala Hurtado, (2006):

Las técnicas tienen que ver con los procedimientos utilizados para la recolección de los datos, es decir el **cómo**. Las técnicas pueden ser de revisión documental, observación, encuesta y técnicas sociométricas, entre otras. Los instrumentos representan la herramienta con la cual se va a recoger, filtrar y codificar la información, es decir, el **con qué**. (p. 147)

En la presente investigación las técnicas de recolección de información se realiza, a través del arqueo bibliográfico de las fuentes secundarias, tales como; libros, tesis, códigos, leyes, decretos, providencias administrativas, considerando entre ellas la bibliografía relacionada con la materia de retenciones, y adecuando al contexto de la investigación los conceptos y teorías suministrados por los autores estudiados, la información documental revisada se organizó registrando los datos, a través de fichas bibliográficas y fichas de contenido, textuales y mixtas. La información se localizó en bibliotecas, archivos, y fuentes electrónicas.

Técnicas de Procesamiento y Análisis de los Datos

Según lo define Perez,(2006): “después de localizar, seleccionar y organizar el material, se inicia la escogencia de las técnicas de análisis adecuadas a la investigación documental”.(p.83). Existen tres técnicas básicas para la elaboración del trabajo intelectual, que según Montero y Hochman (1996), citado por Pérez, (2006), son: Presentación Resumida, Resumen Analítico y Análisis Crítico”.(p.83).

Presentación Resumida: “Se produce cuando el investigador interpreta las ideas principales del autor y las expresa con sus propias palabras en forma resumida, sin asumir posiciones ni ideas personales y sin hacer comentarios. Esta técnica permite desarrollar la capacidad de síntesis y el sentido crítico del investigador. (p.83).

Resumen Analítico: “Esta técnica persigue profundizar en el resumen realizado por el investigador(...). El procedimiento más utilizado en esta técnica es la organización de las ideas, detectando la idea central (punto de partida donde se desarrollan las demás ideas), las ideas principales (son las que explican en forma concreta y objetiva la idea central) y las ideas secundarias (son las que explican y aclaran la idea central).(p.84)

Análisis crítico: “es la culminación del trabajo comenzado con la presentación resumida, y consiste en la apreciación definitiva de un texto, a partir de los elementos hallados en él mediante la aplicación de las dos técnicas anteriormente descritas”. (Montero y Hochman, 1996, citado por Pèrez, 2006 p.62).

En este estudio, una vez realizada la recolección de la información y seleccionada la más apropiada, se procedió a realizar una presentación resumida de los textos, luego se realizó el resumen analítico tomando en cuenta la idea principal del autor, y las ideas secundarias, finalizando con el análisis crítico, para dar respuesta al objetivo general de la investigación y los objetivos específicos, y concluir cuáles son los límites de la responsabilidad solidaria de las Empresas de Gas, en materia de retenciones.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Una vez revisadas las fuentes documentales, se puede inferir que los Límites de la Responsabilidad Solidaria del sector Gasífero, en cuanto a las retenciones del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, están previamente delimitados y establecidos en las principales fuentes legales tributarias, como son: la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, Código Orgánico Tributario, Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley de Impuesto al Valor Agregado, Decreto 1808, y las Providencias 0056-A y 0056. Dentro de este marco legal, se verifica la siguiente información recolectada de la revisión de las fuentes bibliográficas que pretenden dar luces a la situación planteada.

Los cambios estructurales, tanto a nivel económico, político social que actualmente atraviesa el país, afecta el funcionamiento de las empresas, tal como le sucede al sector del gas doméstico residencial y comercial, el cual ha tenido que adaptarse a los nuevos cambios, como consecuencia que el Ejecutivo Nacional a partir del año 2007, tomó posesión del mencionado producto, a través de la empresa PDVSA GAS COMUNAL.

En vista de esta situación planteada, las empresas específicamente del sector del Gas doméstico y comercial, tienen que adaptarse a nuevas formas de realizar sus

operaciones administrativas, ya que anteriormente sus servicios estaban dirigidos al sector privado, ahora continúa su carácter de empresa privada, pero como prestador de un servicio al Estado, y su facturación es por cuenta de terceros.

Las empresas del gas, luego de prestar el servicio por cuenta de terceros, a los consumidores finales, mensualmente deben elaborar una factura por los servicios prestados a nombre de PDVSA GAS COMUNAL, por concepto de servicios de distribución de gas, posteriormente al término, de cada mes debe enviar la base de datos (Libros de Ventas) con lo cual PDVSA GAS COMUNAL, debe realizar la verificación de la información tanto de las facturas emitidas por cuenta de terceros como la facturación a su favor por los concepto de servicios prestados, en función de esta información PDVSA GAS COMUNAL, procede a emitir el correspondiente pago a través de transferencias por banco, en forma abono o pago total de la factura, a beneficio de sus proveedores descontando en el momento las retenciones de Impuesto Sobre la Renta una alícuota del 5% ; igualmente también ejecuta la debida retención, e Impuesto al Valor Agregado la cual es del 75% ; lo que genera un anticipo de los mencionados impuestos.

Sin embargo, así como tiene el deber de retener el impuesto tipificado y fundamentado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y en el Código Orgánico Tributario, en el cual se establece la responsabilidad directa que tienen los agentes de retención, y regulada a través de la Leyes vinculadas con la obligación tales como; la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Decreto 1808, Providencias N° SNAT/2009 0095 para el impuesto sobre la Renta, Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A, a través de esta providencia el Ejecutivo designa a los Entes Públicos Nacionales, como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado.

La exacción del tributo, realizada por parte del agente de retención, le genera al contribuyente del impuesto un crédito fiscal, el cual puede descontar de la cuota

tributaria determinada en el período de imposición fiscal, siempre y cuando cumpla con los requerimientos necesarios establecidos en la mencionada providencia, sobre el soporte correspondiente que debe emitir y entregar el agente de retención, tal es el caso del comprobante de retención.

El Contribuyente ordinario del impuesto, tiene en primer lugar que cumplir con emitírle y entregar al proveedor o sea Agente de Retención, toda la documentación requerida para la ejecución del pago o abono en cuenta. Una vez, que el contribuyente ejecute este procedimiento de elaboración y entrega de la factura, conjuntamente con la base de datos de las ventas del mes respectivo; el agente de retención procederá a generar el pago por sus servicios, y a ejecutar el procedimiento de la entrega del comprobante de retención.

El agente de Retención, debe elaborar y entregar de acuerdo al artículo 20 de la Providencia Administrativa 0056-A, al proveedor en termino de tres (3) días continuos del período de imposición fiscal siguiente, el mismo debe cumplir con una serie de requerimientos entre ellos por ejemplo: la numeración del comprobante debe especificar catorce (14) caracteres, con el formato: año, mes y número del comprobante, cuatro (4) dígitos se refieren al año, dos (2) dígitos para el mes y ocho (8) para el número del comprobante, cuya numeración debe ser secuencial y cuando superen los catorce (14), dígitos debe en consecuencia reiniciarse.

Una vez que el agente de retención cumpla con el procedimiento de elaboración o emisión del comprobante de retención, está obligado de acuerdo a este mismo artículo y en coherencia con el Código Orgánico Tributario en su artículo 27 y el artículo 28, que hacen referencia a la responsabilidad solidaria mencionada en numeral 2 del referido artículo, se tipifica que los directores, gerentes, administradores o representantes de personas jurídicas, como responsables solidarios de los tributos retenidos.

En caso contrario que agente de retención, no cumpla con el deber establecido de retener y enterar el tributo respectivo en la oportunidad y con las formalidades de ley previstas en las leyes, decretos, providencias que regulan el

mecanismo de retención tanto de Impuesto Sobre la Renta, como Impuesto Valor agregado, será sancionado según el Código Orgánico Tributario, de acuerdo a los artículos 99, “agentes de retención o percepción que no retuvieren o percibieran los tributos correspondientes, serán penados con multa de un decimo”. (p.81).

En caso que el agente de retención retenga cantidades menores a las establecidas en ley, establece el artículo 100 de éste código lo siguiente: “(...) que retuvieren cantidades menores a las legalmente establecidas, serán penados con multa de un décimo (...)” (p.82).

Los agentes de retención que no enteren en los lapsos señalados, serán sancionados de acuerdo al artículo 101 que establece lo siguiente: “(...) que no enteren en la receptoría de fondos las cantidades retenidas o percibidas, dentro de los lapsos establecidos por la ley o en los reglamentos, serán penados con multa equivalente (50%) mensual (...), hasta un máximo de tres (3) veces el monto de dichas cantidades.” (p.82).

El incumplimiento de no enterar los tributos retenidos, según señala el artículo 102 del Código Orgánico Tributario: “el agente de retención o percepción que no entere los tributos retenidos o percibidos, dentro del término de tres (3) meses contados desde la fecha en que ha debido enterar el tributo, será penado con prisión entre seis (6) meses y tres (3) años”. (p.83).

En relación con la presente investigación, los artículos mencionados no afectan la relación jurídica tributaria del agente de retención denominado para el caso PDVSA GAS COMUNAL, y las empresas Distribuidoras de Gas Doméstico y Comercial, ya que una vez que estas prestan el servicio al agente de retención en este caso señalado; el agente emite la orden de pago descontando las debidas retenciones tanto de Impuesto al Valor Agregado de un 75% de la alícuota correspondiente, y deduce también el Impuesto Sobre la Renta el cual corresponde una alícuota del 2%.

En este aspecto, el agente de retención cumple con la responsabilidad solidaria de retener y enterar el tributo correspondiente a la Administración Tributaria (SENIAT). Sin embargo, el problema surge en el incumplimiento de la no entrega del

comprobante de retención por parte del agente de retención en el menor tiempo posible, a veces pasa más de tres meses para que llegue a los proveedores del servicio de distribución, esta lentitud le causa los contribuyentes una salida de dinero que es necesario para cancelar otros compromisos del funcionamiento de la empresa.

Por lo tanto, aunque la ley prevea que una que tenga el comprobante de retención el contribuyente podrá descontarlo no deja de menoscabar o ser motivo de preocupación para el sector afectado que debe cancelar la cuota tributaria que determine y no poder deducir la retención que ya se le ha practicado, pero que por causas ajenas a su voluntad no puede deducir de la cuota tributaria.

En tal sentido, el artículo 107, del Código Orgánico Tributario, establece: “El contribuyente que omita la entrega de facturas a que esté obligado por las leyes especiales, será penado con una multa de una unidad tributaria (1 U.T.) (...) Hasta un máximo de doscientas unidades tributarias (200 U.T.)” (P.86). Este artículo, se relaciona con el artículo 25 de la Providencia Administrativa 0056-A que señala:

El incumplimiento de los deberes previstos en esta Providencia será sancionado conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario. En los casos en que el agente de retención no entregue el comprobante de retención exigido conforme al artículo 19 de esta Providencia, o lo entregue con retardo, resultará aplicable la sanción prevista en el artículo 107 (...). Dicha sanción será aplicable igualmente a los proveedores que impidan o limiten el cumplimiento de los deberes por parte de los agentes de retención.(p. 10)

Por lo tanto, el hecho de que el agente de retención no de cumplimiento al deber de entregar al proveedor el comprobante de retención de Impuesto al Valor Agregado, le acarrea sanción de acuerdo al artículo 107 del Código orgánico Tributario, como se menciono anteriormente.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones:

De acuerdo a la bases legales revisadas y analizadas, se puede concluir que los Límites de la Responsabilidad Solidaria de las Empresas de Gas en materia de Retenciones, tanto de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, está tipificada de acuerdo al Código Orgánico Tributario de una forma clara, específicamente los artículos 25, 26 y 27, en ellos se hace hincapié en quienes son sujetos pasivos, quien es responsable en primer término del deber ser de realizar el procedimiento de la exacción del tributo.

Las fuentes legales expuestas en el marco legal, expresan que los Límites de la Responsabilidad de las Empresas de Gas en Materia de Retenciones está supeditada a la efectividad del procedimiento de la emisión y entrega del Comprobante de Retención por parte del agente de retención en este caso PDVSA GAS, ya que sin este soporte físico las empresas del gas afectan en su balanza de pago o en el movimiento de efectivo, ya que el hecho del retardo en el procedimiento de entrega de este documento administrativo, causa efectos secundarios, por consiguiente se ven obligadas a pagar un impuesto que previamente ya lo ha cancelado anticipadamente, por lo que deja de pagar gastos o realizar alguna inversión para el mejor funcionamiento como empresa privada.

Este hecho da origen a la norma prevista en el artículo 107 del Código Orgánico Tributario, que señala la sanción que acarrea al agente de retención el hecho de no entregar el comprobante de retención, para el caso en estudio; y el artículo 25 de la Providencia Administrativa 0056; hace referencia al incumplimiento de los agentes de retención que no entreguen el comprobante de retención a los proveedores de acuerdo con las características especificadas para este documento según el artículo 19 de esta providencia, o lo entregue con retardo; también que los proveedores limiten el cumplimiento de la acción del agente de retención para retener el tributo.

En la presente investigación como se ha mencionado anteriormente, la falta de entrega y el retardo del referido documento por parte de PDVSA GAS COMUNAL, para las empresas distribuidoras de gas, las cuales son en este caso los proveedores, se puede resolver esta anomalía administrativa a través de la aplicación del artículo 107 del Código Orgánico Tributario en concordancia con el artículo 25 de la providencia 0056-A.

Recomendaciones:

De acuerdo al problema planteado, se sugiere al sector afectado las siguientes recomendaciones que puedan ayudar a dar claridad sin dejar de cumplir sus deberes formales como contribuyentes entre ellas:

- Una vez que se realice el proceso de emisión de facturación y libros de ventas, debe de inmediato enviar comunicaciones por escrito, participaciones de envió de información al departamento encargado del agente de retención en este caso PDVSA GAS COMUNAL, para que dé acuse de recibo formal de la información recibida.
- Realizar seguimiento continuo a la información enviada, para lograr la respuesta del envió del soporte correspondiente dentro del período de

imposición fiscal, para que pueda descontar el impuesto retenido de la cuota tributaria determinada.

- Paralelamente a estas acciones administrativas una vez agotadas la vía administrativa, para obtener el comprobante de retención del tributo, los proveedores que son los afectados deben ejecutar las acciones previstas en la legislación tributaria para sancionar a los agentes de retención, tal como lo señala el artículo 107 del Código Orgánico Tributario, ya que los agentes de retención son los responsables solidarios de enterar los tributos correspondientes en los modos, y lapsos indicados en las leyes previstas para cada tributo retenido. .

www.bdigital.ula.ve

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Agencia Estatal de Administración Tributaria Española (2001). **Medidas Normativas para Favorecer el Cumplimiento Voluntario. Conferencia Técnica del CIAT.** Sevilla-España. Agencia Estatal de Administración Tributaria Española.

Bavaresco de P., Aura M. **Proceso Metodológico en la Investigación.** Editorial de la Universidad del Zulia. Maracaibo-Venezuela.

Candal I., Manuel. **Aspectos Fundamentales de la imposición a la renta desociedades en Venezuela.** Caracas, 2005. Pág.353-367.

Calvo, R. (1999). **Curso de derecho financiero I: Derecho Tributario.** Editorial Cavitas.

Casado, L. (2001) **El fin último de la Administración Tributaria: El cumplimiento voluntario de los contribuyentes y la efectiva recaudación.** Caracas, Venezuela. Ediciones de la Contraloría General de la República de Venezuela.

Cordero, E. (2008) Impacto Financiero de los anticipos de Impuestos Sobre la Renta y las Retenciones de Impuesto al Valor Agregado sobre el flujo de caja de las organizaciones. Caso: Proveeduría Total, S.A. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales Universidad de los Andes. Mérida: Venezuela.

Código Civil de la República Bolivariana de Venezuela. Editores y Escolar, S.a.

Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 37305 de fecha 17 de Octubre de 2001.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999).**Derecho Constitucional Venezolano.**

Diccionario de la Lengua Española, de la Real Academia Española, URL de la Página Web = <http://www.rae.es/>.

Diccionario Jurídico Venezolano D & F. (2000). Caracas: Ediciones Vitales 2000, C.A.

Espinoza, Jenny (2007). Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias en Materia de Retención de Impuesto Sobre la Renta. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales Universidad de los Andes. Mérida: Venezuela.

Evans, R. (1998). **Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano**. Ediciones McGraw-Hill Interamericana. Caracas – Venezuela.

Estatuto del Contribuyente y Usuario del Comercio Internacional en Venezuela. (2006). Centro de Estudios Fiscales, Ediciones Seniat. Caracas-Venezuela

Fidias, A (2006). **El Proyecto de investigación. Introducción a la metodología científica**. Editorial Episteme. Caracas-Venezuela

Garay, Juan. **Decreto 1808 de 1997 Retenciones de Impuesto Sobre la Renta**. Ediciones Juan Garay., Abril 2008, Caracas-Venezuela.

Guliani, C. (1993). **Derecho Financiero**. Buenos Aires, Ediciones de Desalma.

Hurtado de B., Jacqueline (2006). **El Proyecto de Investigación**. Ediciones QuirónSypal, Bogota-Colombia.

Legis, (2002). **El Código Orgánico Tributario Comentado y Comparado**. Legis Editores, C.A. Caracas.

Ley del Impuesto al Valor Agregado (2005). Gaceta Oficial 38263 del lero. Sept.2005. Ediciones Juan Garay. Caracas-Venezuela

Mata y Otros (2008) **Impuesto sobre publicidad y propaganda comerciales** Universidad Santa María Venezuela

Méndez, M., (2004) Cultura tributaria, deberes y derechos Vs. Constitución de 1999 en **Revista Espacio Abierto**, Vol. 13, N° 1. Maracaibo, Venezuela.

Moya, E. (1985). **“Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario”**. Editado por Mobilibro. Caracas- Venezuela.

Moya, E. (2006). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Editado por Mobilibros. Caracas- Venezuela. (p.294-296).

Moya, E. (2003). **“Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario”**. Editado por Mobilibro. Caracas- Venezuela.

Pérez, Alexis G. (2006). Guía Metodología para Anteproyectos de Investigación. Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Caracas-Venezuela.(p.25,26-82-86)

Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A. Gaceta Oficial N° 38136 de fecha 28 febrero de 2005, reimpressa por error material en G.O. N° 38.188 de fecha 17 de mayo de 2005.

Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056. Gaceta Oficial N° 38136 de fecha 28 febrero de 2005.

Providencia Administrativa N° SNAT/2009 0095. Gaceta Oficial 37320 de fecha 18 de noviembre 2001.

Jarach, (2007). **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Ediciones Nuevo Mundo. Argentina.

Sánchez, G (2005). **El Procedimiento de Fiscalización y Determinación de , la Obligación tributaria**. Editorial Fraga Sánchez y Asociados. Caracas: Venezuela.

Universidad Fermín Toro (2001). Normas para la Elaboración y Presentación de los Trabajos de Grado para Especialización, Maestría y Tesis Doctoral. Decanato de Investigación y Postgrado. Barquisimeto: Venezuela.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2008). **Manual de Trabajo de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales**. Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador.

Villegas, H. (1992). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Editorial Astrea. Buenos Aires – Argentina.

Villegas, H. (2002). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Editorial Astrea. Buenos Aires – Argentina.

Valdés R. (1996). **Curso de Derecho Tributario**. Editorial Temis S.A. Santa Fe – Bogotá.