

**EFECTOS DE LA LIMITACION EN LA DEDUCIBILIDAD DE LOS
CREDITOS FISCALES EN LA DECLARACION DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO DE LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS
(CASO: MEDICARE, C.A.)**

**UNIVERSIDAD DE CARABOBO
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS LA MORITA**

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA

**EFFECTOS DE LA LIMITACIÓN EN LA DEDUCIBILIDAD DE LOS
CREDITOS FISCALES EN LA DECLARACION DEL IMPUESTO AL VALOR**

AGREGADO DE LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS
Nosotros, ~~Miembros del Jurado designado para la evaluación del~~
~~Trabajo de Grado Titulado (CASO: MEDICARE, C.A.)~~

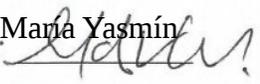
~~“titulado”~~ Trabajo de Grado presentado para optar al título de Especialista en Gerencia
Tributaria

**“EFECTOS DE LA LIMITACIÓN EN LA DEDUCIBILIDAD DE LOS
CRÉDITOS FISCALES EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO DE LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS
(CASO: MEDICARE, C.A.)”.**

*Presentado por el (la) Lic. María Yasmín Sánchez T. C.I., para
optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria, estimamos
que el mismo reúne los requisitos para ser considerado como
Aprobado.*

Autor:

Presidente: Carol Omaña

Sánchez Tovar, María Yasmín
C.I: 389118 Firma: 

Miembro: Raúl Sanoja

C.I: 2244030 Firma: 

La Morita, Mayo del 2015

Miembro: Consuelo Carrera

C.I: 4613674 Firma: 

Maracay, 01 de Julio de 2015

**UNIVERSIDAD DE CARABOBO
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS LA MORITA**

CONSTANCIA DE ACEPTACION

**EFFECTOS DE LA LIMITACION EN LA DEDUCIBILIDAD DE CREDITOS
FISCALES EN LA DECLARACION DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO DE LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS
(CASO: MEDICARE, C.A.)**

Tutor:
Luisa de Sanoja

**Aceptado En La Universidad De Carabobo
Facultad De Ciencias Económicas Y Sociales
Área De Estudios De Postgrado
Especialización En Gerencia Tributaria
Prof. Luisa de Sanoja
C.I. V-2.989.709**

La Morita, Mayo del 2015

**UNIVERSIDAD DE CARABOBO
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS LA MORITA**

CONSTANCIA DE ACEPTACION

**EFFECTOS DE LA LIMITACION EN LA DEDUCIBILIDAD DE CREDITOS
FISCALES EN LA DECLARACION DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO DE LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS
(CASO: MEDICARE, C.A.)**

Asesora Metodológica:
Consuelo Carrera

**Aceptado En La Universidad De Carabobo
Facultad De Ciencias Económicas Y Sociales
Área De Estudios De Postgrado
Especialización En Gerencia Tributaria
Prof. Consuelo Carrera
C.I. V- 4.613.674**

La Morita, Mayo del 2015

DEDICATORIA

A Dios y la Virgen del Carmen, por ser la luz que me guía.

A mis Padres, por su amor y apoyo incondicional durante todos los momentos de mi vida.

A mi esposo e hijo, por compartir su tiempo con este proyecto y apoyarme en todo lo necesario.

A Mis Hermanas, hermano y sobrinos, fuente de apoyo e inspiración.

A la Universidad de Carabobo, por ser fuente de estudios y conocimientos.

AGRADECIMIENTOS

Después de tanto esfuerzo, es necesario agradecer a todas las personas que hicieron posible la culminación de este proyecto, y a los que me acompañaron hasta aquí:

Primeramente a mis Padres, por su amor y apoyo incondicional durante todos los momentos de mi vida, espero haber logrado que estén orgullosos de mí, como lo estoy yo de ustedes.

A mi esposo e hijo, por compartir su tiempo con este proyecto y apoyarme en todo lo necesario, por ser el motor que impulsa a seguir preparándome y a ser mejor profesional.

A la Universidad de Carabobo, por ser fuente de estudios y conocimientos.

A todos los docentes y facilitadores, por estar dispuestos a impartir sus conocimientos y experiencias obtenidas en el desempeño de sus profesiones, especialmente a los instructores del seminario especial de metodología, por todo los esfuerzos realizados para que culmináramos este proyecto.

A mi tutor, la profesora Luisa de Sanoja, por no permitirme decaer en esta meta, sino todo lo contrario, motivar cada día a finalizar este proyecto. Gracias por todo.

A mis colegas y compañeros de trabajo, por su apoyo incondicional en los momentos más necesarios.

A todos Gracias....

INDICE GENERAL

	Pág.
Dedicatoria	v
Agradecimientos.....	vi
Índice General.....	vii
Índice de Cuadros.....	ix
Resumen.....	x
Introducción.....	12

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema.....	15
Formulación del Problema.....	20
Objetivos de la Investigación.....	21
Justificación de la Investigación.....	22

CAPITULO II

MARCO TEORICO

Antecedes de la Investigación.....	24
Antecedentes de la Empresa Medicare, C.A.....	24
Antecedentes de la investigación.....	28
Bases Teóricas.....	30
Bases Legales.....	64
Definiciones de Términos Básicos.....	66
Operacionalización de variables.....	69

CAPITULO III
MARCO METODOLOGICO

Nivel y Tipo de Investigación.....	70
Métodos de Investigación.....	70
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	71
Población y Muestra.....	74
Técnicas de Procesamiento y Análisis de datos.....	74

CAPITULO IV

Análisis e interpretación de los resultados.....	76
--	----

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones.....	96
Recomendaciones.....	98
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	100
ANEXOS.....	
1 Guía de Entrevista	104
2 Guía de Observación.....	106

INDICE DE CUADROS

Cuadro No.	Pág.
1. Nómina de empleados.....	27
2. Reglamentos de la Ley del IVA.....	48
3. Determinación de la cuota tributaria.....	56
4. Determinación de créditos fiscales.....	57
5. Operacionalización de variables.....	68
6. Plan de cuentas.....	90
7. Efectos económicos de la no deducibilidad de créditos fiscales.....	92
8. Libro de compras antes de la reforma.....	93
9. Libro de compras después de la reforma.....	94

**EFFECTOS DE LA LIMITACION EN LA DEDUCIBILIDAD DE CREDITOS
FISCALES EN LA DECLARACION DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO DE LOS CONTRIBUYENTES ORDINARIOS
(CASO: MEDICARE, C.A.)**

**AUTORA: Lcda. María Yasmin Sánchez Tovar
TUTOR: Luisa de Sanoja
La Morita, Mayo del 20105**

RESUMEN

La presente investigación se realizó con el propósito de analizar los efectos de la limitación en la deducibilidad de los créditos fiscales en la declaración del impuesto al valor agregado de los contribuyentes ordinarios, específicamente en la empresa Medicare, C. A., ubicada en San Juan de los Morros, estado Guárico, tomando como base la reforma al artículo 33 del decreto ley del IVA, publicado en la Gaceta Oficial No 6152 de Noviembre del 2014. En cuanto a la metodología que se utilizó para la ejecución de la misma, el estudio se desarrolló bajo la modalidad de investigación de campo, descriptiva, con apoyo documental. La información se obtuvo mediante el empleo de una guía de observaciones, fichas resúmenes y la aplicación de una entrevista estructurada la cual se sometió al juicio de expertos en cuanto a su pertinencia y confiabilidad; la misma fue aplicada al Jefe de Fiscalización del SENIAT Región Los Llanos. La información obtenida de la aplicación de estos instrumentos de evaluación se sometió al análisis correspondiente, lo que permitió establecer como conclusión general que la reforma al artículo 33 tiene efectos importante en las operaciones económicas de la empresa por cuanto afecta el patrimonio de la empresa al disminuir los créditos fiscales deducible y por consiguiente incrementar la cuota tributaria del IVA, lo que a su vez afecta el flujo de caja de la empresa. Así mismo, tiene como consecuencia la modificación de los deberes formales del contribuyente así como la revisión en cuanto a los pagos realizados por concepto de gastos (bienes y servicios) a fin de determinar su pertinencia y la procedencia de seguir realizando aun en detrimento de los beneficios a empleados de los entes empresariales.

Descriptores: IVA, Crédito Fiscal, deducibilidad, limitaciones.

**EFFECTS OF LIMITATION ON TAX CREDITS DEDUCTIBILITY IN THE
DECLARATION OF VALUE ADDED TAX OF THE REGULAR
CONTRIBUTORS
(CASE: MEDICARE , C.A.)**

**AUTHOR : Lcda. María Yasmin Sánchez Tovar
TUTOR: Luisa de Sanoja
La Morita , May 20105**

SUMMARY

The present investigation, was conducted in order to analyze the effects of the limitation on the deductibility of tax credits in the statement of value added tax from ordinary taxpayers, the company specifically Medicare, CA, located in San Juan de los Morros , Guarico state, based on the amendment of Article 33 of the VAT law decree published in the Official Gazette No. 6152 of November 2014. As for the methodology used to implement it, the study was conducted under mode field research, descriptive, with documentary support. The information was obtained through the use of a guide for comment, summaries chips and implementation of a structured interview which was submitted to the expert judgment as to their relevance and reliability; it was applied to the Chief Control Region SENIAT Los Llanos. The information obtained from the application of these assessment tools are subjected to appropriate analysis, thereby allowing for a general conclusion that the reform of article 33 has important effects on the economic operations of the company as it affects the equity of the company by decreasing the deductible tax credits and therefore increase the amount of VAT tax, which in turn affects the cash flow of the company. He also has the effect of altering the formal duties of taxpayers and the review regarding payments for expenses (goods and services) to determine its relevance and appropriateness of continuing to make even at the expense of benefits to employees of business entities.

Descriptors: VAT tax credit, deductibility limitations.

INTRODUCCIÓN

El sistema tributario en Venezuela, es actualmente el principal generador de ingresos públicos a la nación, destinados a sufragar el gasto público, en beneficio de la población.

Especialmente, el Impuesto al Valor Agregado representa el impuesto con mayor aporte al presupuesto nacional, motivo por el cual, la ley que lo crea ha tenido una serie de reformas destinadas a incrementar y/o mejorar los niveles de recaudación. Obviamente, dichas reformas implican cambios importantes en los deberes y obligación de los contribuyentes, por supuesto la ejecución de mayores controles por parte del sujeto activo de este impuesto. Por lo tanto, contribuyente debe adecuar su gestión a fin de adaptar sus procesos administrativos-contables a las exigencias impuestas; a fin de cumplir cabalmente con lo establecido en la ley del IVA, su reglamento y a las disposiciones contenidas en Código Orgánico Tributario (COT).

Dentro del marco de la última reforma realizada a la ley de Impuesto al valor Agregado, de fecha Noviembre del 2014, se hicieron importantes modificaciones que inciden directamente en las operaciones económicas de los contribuyentes del IVA. Especialmente la referida a la reforma al artículo 33 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Impuesto al Valor Agregado, referido a la limitación en la deducibilidad de créditos fiscales, provenientes de documentos recibidos con la ocasión de recepción de ciertos bienes y servicios, tales como: servicio de alimentos y bebidas, bienes y servicios utilizados simultáneamente para actividades empresariales y/o personales, entre otros.

Esta limitación en la deducción de los créditos fiscales, puede significar un incremento en el pago de IVA por parte de los contribuyentes ordinarios. Situación en la cual se encuentra inmersa la empresa Medicare, C.A., domiciliada en San Juan de los Morros, Estado Guárico, en virtud, de que para llevar a cabo sus objeto social, debe realizar una serie de actividades generadoras de gastos que perfectamente están enmarcada dentro de los supuestos establecidos en el artículo 33 del decreto ley del IVA.

Es por ello que la presente investigación tiene como objetivo principal analizar Los efectos de la limitación en la limitación de la deducibilidad de los créditos fiscales en las operaciones económicas de la empresa Medicare, C.A., atendiendo los dispuesto en el artículo 33 del decreto ley del IVA.

A tal fin, presente investigación se llevó a cabo de acuerdo al siguiente esquema:

Capítulo I: se expone el planteamiento y formulación del problema, se establecen los objetivos de la investigación, discriminando el objetivo general y los objetivos específicos; se describe la justificación de la investigación, señalando de manera clara y precisa la importancia del trabajo de investigación realizado.

Capítulo II: En esta sección la investigadora realiza un resumen de las bases teóricas que le son de utilidad para el desarrollo de la investigación; asimismo presenta los antecedentes que sirven para reconocer la importancia que tiene el tema; a la vez se hace una revisión del basamento legal que sustenta a la investigación.

Capítulo III: se refiere a los procedimientos metodológicos que se aplicarán para el logro de los objetivos de la investigación, en donde se detalla el tipo de investigación, método de investigación, población y muestra, técnicas e instrumentos de recolección de datos y técnicas de análisis de la información.

Capítulo IV: En el cual se hizo un análisis de los resultados obtenidos, siendo que para el caso como se aplicó una entrevista, así como observación directa y análisis documental.

Capítulo V: en él se establecen las conclusiones y recomendaciones generales de la investigación

Finalmente se presentan las referencias bibliográficas que se consultaron para el desarrollo de la investigación.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento Del Problema

Venezuela es un país, que durante su evolución económica ha transitado por muchas fases, y en ese largo transcurrir ha pasado, en primer lugar, de ser un país eminentemente agrícola, a un país dependiente del petróleo durante muchos años, lo cual había sido suficiente para satisfacer las necesidades colectivas de la población, pero que actualmente requiere de la explotación de diversos recursos para generar los ingresos que sufraguen el gasto público.

El Estado obtiene los ingresos para sufragar sus gastos públicos de dos fuentes, los ingresos ordinarios y los ingresos extraordinarios. Siendo los ordinarios, aquellos que se recaudan en forma periódica y permanente, provenientes de fuentes tradicionales, constituidas por los ingresos petroleros y no petroleros, como los tributos, las tasas y otros medios periódicos de financiamiento del Estado. Los ingresos, extraordinarios por exclusión, serían los que no cumplen con estos requisitos.

Hasta hace algunos años, los ingresos corrientes provenientes del petróleo, aportaban la mayor parte de los recursos públicos al estado. Sin embargo, esta situación se ha revertido en los últimos años, bien sea, debido al incremento del gasto público, o ahora más reciente al desplome de los precios del petrolero, lo que ha obligado al Ejecutivo Nacional, a buscar nuevas fuentes de ingresos, generalmente basadas en la creación de nuevos tributos o reformas en los ya existentes, a fin de ampliar las alícuotas, bases imponibles y /o eliminar exenciones o exoneraciones.

Los tributos son definidos por Sainz de Bujanda (1977, pag. 22), como “*toda prestación patrimonial obligatoria establecida por la ley, a cargo de las personas*”

físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya a dirigida dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos este encomendados”.

El sistema tributario venezolano, está conformado por una larga lista de impuestos, tasa y contribuciones, directos e indirectos que afectan las operaciones de las entidades económicas y por ende el patrimonio de las mismas. Está fundamentado 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.

Para el caso venezolano, la Constitución aprobada el año 1999 establece un sistema tributario basado en principios como el de legalidad, que consiste en que no podrá establecerse impuestos, tasas o contribuciones que no estén expresamente previstas como tales por la ley, el principio de igualdad, contemplado en el art. 21 de la CRBV, el principio de la progresividad, entre otros, así como tampoco ninguna otra forma de incentivos fiscales, tales como rebajas, exoneraciones ni exenciones.

En la actualidad el SENIAT, ejerce la competencia tributaria nacional, y tiene bajo su jurisdicción 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 a las actividades de juegos de envite y azar. Y los mismos contribuyen sustancialmente con el sufragio de las cargas públicas nacional.

Recientemente, dentro del marco de poderes habilitantes que le otorgo la Asamblea Nacional al Presidente de la Republica Nicolás Maduro, mediante Gaceta Oficial N° 40.543 publicada el martes 18 de noviembre de 2014, fueron oficializadas

24 leyes, 11 de ellas reformadas y 13 creadas. Esta situación conllevó entre otros, una reforma tributaria en Venezuela entre las cuales destaca la reforma a la Ley del IVA.

Dentro de los cambios destacables se encuentran:

- 1- Exoneración del pago del impuesto a las fundaciones y organizaciones sin fines de lucro.
- 2- Reforma de las condiciones aplicables al impuesto al lujo (IVA).
- 3- Aumento de las alícuotas de impuesto sobre el alcohol y las especies alcohólicas a excepción de la cerveza (por ser la bebida del pueblo).
- 4- Restricción de la deducción de créditos fiscales provenientes de actividades normales y necesarias para la realización de operaciones gravadas en materia IVA.

Dichas modificaciones, fueron oficializadas mediante el decreto presidencial No. 1.436 Decreto-Ley publicado en la Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinaria del 18 de noviembre de 2014.

Entre las restricciones establecidas en el Decreto Ley del IVA para la deducción de los créditos fiscales, tenemos:

1. Limitación en el tiempo:

De acuerdo con el artículo 33 del Decreto-Ley, el derecho a deducir el crédito fiscal no podrá ejercerse después de transcurridos 12 períodos impositivos, contados a partir de la fecha de emisión de la correspondiente factura, nota de débito o soporte del crédito fiscal.

2. Exclusión de créditos derivados de ciertos negocios jurídicos.

El Decreto-Ley incluyó dos nuevos supuestos en los cuales los créditos fiscales no serán deducibles:

2.1) Créditos no vinculados directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del contribuyente ordinario. Para estos efectos, el Decreto-Ley considera que los créditos correspondientes a las siguientes operaciones no están vinculados a la actividad empresarial o profesional del contribuyente:

a- Bienes que se destinen simultáneamente tanto para actividades empresariales o profesionales como para actividades no empresariales o profesionales o para necesidades privadas tanto del contribuyente como de sus familiares o personal dependiente.

b- Bienes o servicios que no figuren en la contabilidad del contribuyente.

2.2) Créditos soportados con ocasión a la recepción de servicios de comidas y bebidas, bebidas alcohólicas y espectáculos públicos.

Estas modificaciones realizadas al artículo 33 del Decreto Ley del Impuesto al Valor Agregado, reducen los derechos fiscales del contribuyente en materia de IVA, por lo cual necesariamente tienen un impacto material en las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Aunado a esto, las reformas a este artículo, incluyen un nuevo aspecto muy importante y de meticulosa observación, debido a la ambigüedad del párrafo segundo del artículo 33 de la Decreto Ley del IVA, sobre la procedencia o no de la deducibilidad del crédito fiscal de ciertos bienes y servicios, por cuanto generaliza el termino y no define lo que debe considerarse como “Bienes que se destinen

habitualmente a dicha actividad y a otros de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempo alternativos”, y/o “Bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas”, aun cuando dichos bienes sean normales y necesarios para el cumplimiento de las actividades económicas habituales y correspondan a costos, gastos o egresos propios de del contribuyente ordinario tal como lo establece el mismo artículo 33 en el numeral 1.

La empresa MEDICARE C.A. fue constituida el 28 de Septiembre del 2000, e inscrita en el Registro Mercantil I de la Circunscripción Judicial del Estado Guárico, bajo el No. 04, Tomo 09-A. Tiene como objeto la importación y exportación, la explotación comercial, distribución y venta al mayor y detal de equipos, material e instrumentos médicos – quirúrgicos, odontológicos, de laboratorio, medicamentos, anestésicos, reactivos químicos, material, equipo y medicamentos hematológicos y radiológicos, representación de empresas, ya sean nacionales o extranjeras relacionadas con el objeto de la compañía, y en general toda actividad de lícito comercio que tenga relación con el objeto principal de la empresa.

Para llevar a cabo sus objetivos, la empresa dispone de un equipo humano encargado de ejecutar las diversas actividades, entre las cuales tenemos: Gerente comercial, Gerente Administrativo, Departamento de ventas, entre otros. A los cuales se les asignan las herramientas necesarias para ejecutar sus funciones, tales como: servicio de telefonía, servicio de transporte y comidas, entre otros.

Así mismo, la empresa realiza actividades de esparcimiento y recreación, así como celebración de festividades (navidad, día del trabajador, etc.) dirigidas a la gratificación del trabajador de la empresa, motivo por el cual incurre en muchos de los gastos, que al parecer de la investigadora, podrían calificar entre los supuestos

contemplados en el artículo 33 del Decreto Ley del Impuesto al Valor Agregado, y por ende, afectar directamente las operaciones de la empresa.

Es así como la reciente reforma realizada a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, específicamente, la aplicada al art. 33 referente a la deducibilidad de los créditos fiscales, puede afectar las operaciones económicas de la empresa Medicare, C.A.

En este sentido se plantean algunas interrogantes, las cuales deben ser aclaradas en su totalidad, pues con la reforma al Código Orgánico Tributario, se aumentaron considerablemente las sanciones por el incumplimiento de deberes formales y materiales por parte al contribuyente, lo que compromete seriamente el patrimonio de las empresas, al no permitir la deducibilidad de ciertos créditos fiscales y además correr el riesgo de ser sancionado severamente mediante la aplicación de penas pecuniarias y clausura de establecimientos.

FORMULACION DEL PROBLEMA:

En atención a las consideraciones anteriores, el propósito de la investigación está orientado a determinar las consecuencias derivadas de la exclusión créditos fiscales de ciertos costos y gastos que no cumplan con lo estipulado en la reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de ley del Impuesto al Valor agregado, específicamente lo estipulado en el art. 33 del decreto ley. En efectos, todas estas situaciones, podrán tener consecuencias muy importantes en las operaciones de la empresas, tales como: afectar el flujo de caja, en virtud de que el importe a pagar por IVA podría incrementarse debido a la exclusión de ciertos créditos fiscales, el incremento de los costos debidos a la imposibilidad de trasladar el IVA al consumidor

final, la reducción de las utilidades de la compañía, en virtud del incremento de los costos, entre otras consecuencias.

En atención a esta formulación, surgen las siguientes interrogantes: Cuales son las limitaciones a las deducciones de los créditos fiscales en la declaración de IVA de los contribuyentes?, Que se deben considerar gastos normales y necesarios para actividades empresariales o profesionales?, ¿el IVA originado por los gastos ocasionados por el suministro de alimentos y bebidas a los trabajadores durante las jornadas de trabajo aun cuando estén debidamente soportados y correspondan a gastos normales y necesarios no serán deducibles del débito fiscal correspondiente?, el pago de bienes y servicios con ocasión del cumplimiento del Capítulo II “De las Prestaciones, Programas y Servicios del Componente de Recreación, Utilización del Tiempo Libre, Descanso y Turismo Social” de la Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo, tampoco generaran crédito fiscal?, que se debe considerar como “Bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas”?, las facturas provenientes del pago de estos bienes y servicios deben incluirse en los libros de compras de los contribuyentes y bajo que concepto?, se debe cumplir con la obligación de la retención del IVA aun cuando las mismas no le generen crédito fiscal al contribuyente?.

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

OBJETIVO GENERAL:

Analizar los efectos en la limitación en la deducibilidad de créditos fiscales en la declaración del impuesto al valor agregado de los contribuyentes ordinarios, caso Medicare, C.A.

OBJETIVOS ESPECIFICOS:

- Diagnosticar la situación actual en cuanto a la limitación en la deducibilidad de créditos fiscales en la declaración del impuesto al valor agregado.
- Establecer el alcance de la Reforma del Art. 33 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.
- Determinar los factores que inciden en la no deducibilidad de créditos fiscales en las operaciones económicas de la empresa Medicare, C.A.

JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Actualmente en Venezuela existe una alta carga impositiva que afecta directamente las operaciones económicas de las empresas, la cual ha devenido en diversas actuaciones legislativas o ejecutivas de los poderes públicos, y más recientemente una nueva reforma tributaria que abarco la modificación de varias leyes tributarias, entre las cuales se encuentra la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Esta situación amerita indispensablemente conocer a fondo el contenido de la ley, con especial énfasis, el cumplimiento de los deberes formales y materiales a fin de minimizar el riesgo de errores y evitar sanciones.

Por lo tanto, la presente investigación generará información útil para la gerencia de la empresa Medicare, C.A. y para otras empresas que se encuentren en la condición de contribuyentes ordinarios del IVA, pues conocerán el impacto de la reforma a la ley del IVA, en cuanto a la deducibilidad de los créditos fiscales, lo cual podrán ser considerados para la toma de decisiones y así establecer estrategias que permitan la maximización de los beneficios; así como la reducción de posibles sanciones derivadas del incumplimiento de las disposiciones establecidas en el

Código Orgánico Tributario y la Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

Así mismo, este estudio tendrá implicaciones pedagógicas, al constituir un antecedente para futuras investigaciones que se desarrollen acerca del tema; sirviendo además de herramienta, para los profesionales, empresarios e interesados en la materia tributaria, específicamente en lo que respecta a las referentes al Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.).

Desde el punto de vista legal el desarrollo de la investigación se fundamentara en las disposiciones establecidas en el Decreto Ley Del Impuesto Al Valor Agregado Publicado En La Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinaria Del 18 De Noviembre De 2014 y su reglamento, a fin de verificar el impacto financiero que causa la limitación en la deducibilidad de los créditos fiscales aplicables en las declaraciones del impuesto al valor agregado.

MARCO TEORICO

ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION

El marco teórico tiene como propósito fundamental dar a la investigación un sistema coordinado y coherente de conceptos, teorías y proposiciones que permitan abordar el problema planteado, incorporando los conocimientos previos relativos al mismo y estructurándolos de modo tal que vayan dando respuesta a los objetivos planteados y resulten útil a nuestra tarea.

Tal como lo señala Sabino, "una vez planteado el problema de estudio, que incluye objetivos y preguntas de investigación, así como, la evaluación de su relación y la factibilidad, el paso que continua es la situación teórica del estudio, también llamado marco teórico "(Sabino, 1996).

DE LA EMPRESA MEDICARE, C.A.

La empresa MEDICARE C.A. fue constituida el 28 de Septiembre del 2000, e inscrita en el Registro Mercantil I de la Circunscripción Judicial del Estado Guárico, bajo el No. 04, Tomo 09-A.

El objeto de la compañía es la importación y exportación, la explotación comercial, distribución y venta al mayor y detal de equipos, material e instrumentos médicos – quirúrgicos, odontológicos, de laboratorio, medicamentos, anestésicos,

reactivos químicos, material, equipo y medicamentos hematológicos y radiológicos, representación de empresas, ya sean nacionales o extranjeras relacionadas con el objeto de la compañía, y en general toda actividad de lícito comercio que tenga relación con el objeto principal de la empresa.

Tiene como misión: "Constituirse en una empresa comprometida en satisfacer manera rápida y eficaz las necesidades de los clientes, suministrando la mejor calidad en insumos y equipos médicos para el sector salud dentro de los más elevados principios éticos y de responsabilidad social. Así mismo, suministrar servicios integrales como soporte técnico a hospitales e instituciones afines, mediante el servicio de profesionales del sector salud".

Su visión es "Ser una empresa Venezolana de vanguardia, donde nuestro talento humano es el motor principal que consolida cada éxito alcanzado, para el suministro de insumos, instrumental y equipos médico-quirúrgicos de tecnología de punta, así como al suministro de servicios integrales para el sector de la salud".

ESTRUCTURA ORGANIZATIVA

La empresa está organizada de la siguiente manera:

El departamento de relaciones institucionales es el encargado de coordinar las ventas y prestaciones de servicios a hospitales, clínicas y demás instituciones dedicadas al sector salud. A tal fin, debe coordinar actividades tales como: visitas institucionales, seminarios, reuniones con personal médico y administrativo (comidas, jornadas de adiestramiento, entre otras), donaciones y otros eventos.

En el departamento de ventas y servicios, se realizan las actividades de venta al detal, ventas al mayor, distribución (ventas mediante el personal de fuerza de ventas), así como la coordinación entre las instituciones y el personal médico que presta el servicio de instrumentación en las intervenciones quirúrgicas.

En total, la empresa cuenta con un personal compuesto por 11 personal, entre personal fijo y personal de staff (asesor jurídico e instrumentistas), compuesto de la siguiente manera:

Cuadro 1.

Nómina de Empleados Medicare, C.A.

Personal fijo	6
Vendedores	2
Instrumentistas	2
Asesor legal	1
Total empleados	11

DE LAS OPERACIONES ECONOMICAS DE LA EMPRESA MEDICARE, C.A.

Como se describió anteriormente, el objeto de la compañía es todo lo relacionado a la distribución y venta al mayor y detal de equipos, material e instrumento médico, quirúrgico, odontológico, de laboratorio, material médico descartable, entre otros. Así mismo, presta el servicio de personal instrumentista para asistir en intervenciones quirúrgicas, que se trasladan a cualquier centro de salud de la zona central del país, con el equipo médico necesario.

A fin de cumplir con esta misión, la empresa adquiere los mejores productos a proveedores debidamente autorizados a nivel nacional, así como contar los equipos de más alta tecnología y personal debidamente facultado para prestar el mejor servicio a sus clientes.

La empresa tiene un área de trabajo que abarca los estados Guárico, Apure, Aragua y Carabobo, ya sea mediante la el contacto vía telefónica o internet, o mediante la presencia de vendedores de la empresas en las instituciones de salud de los estados antes mencionados.

A fin de cumplir con sus objetivos, la empresa realizadas diversas actividades de captación de nuevos clientes, así como de estimulación de los ya existentes, tales como: donaciones a instituciones médicas, convenio para el pago de actividades de capacitación y adiestramiento a nivel nacional (se incluye hospedaje, pasajes y gastos de alimentación) al personal médico de algunas instituciones de salud, reuniones (comidas) con personal a nivel gerencial de instituciones públicas y de prestaciones de servicios de salud, a fin de coordinar convenios de distribución de equipos y materiales médicos, entre otras actividades.

En cuanto a gastos de personal, la empresa sufraga gastos de alimentación y bebidas, celebraciones de fechas conmemorativas, asignación de teléfonos inteligentes y pagos de rentas, servicios de hospedaje y alimentación a los vendedores, entre otros gastos menores.

Todo esto con el fin de estimular el trabajo, así como incentivar las buenas relaciones laborales, lo que conlleva a elevar la productividad de sus trabajadores y, en consecuencia a mejorar la rentabilidad de la empresa.

ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION

Dentro de este título se hace referencia a un conjunto de conocimientos que otros investigadores han desarrollado sobre el tema o el problema objeto de estudio y que de alguna manera aportaron valiosa información de consulta para la investigación y que sirvieron de marco de referencia para esta investigación en el área de deberes formales y materiales del Impuesto al Valor Agregado. A continuación se citan algunos trabajos:

Blanco (2012), realizó un trabajo de grado como requisito para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria, presentado en la Universidad de Carabobo, Campus La Morita, a fin de determinar el impacto económico que genera el proceso de recuperación de retenciones de IVA en los contribuyentes especiales. En la investigación concluyó que el régimen de recuperación de retenciones del IVA, tiene un efecto económico bien importante, que incide poca posibilidad aprovechar en oportunidades de nuevas inversiones, lo que trae como consecuencia que deban poner en práctica diferentes estrategias, a objeto de minimizar los costos. Además, merma la posibilidad de conservar precios competitivos, ya que los pagos en exceso realizados por concepto de IVA, tienden a reflejarse en las erogaciones efectuadas por las empresas en sus actividades normales, generando un incremento

de los egresos que causan el mismo efecto en el valor de intercambio de los bienes y servicios prestados.

Esta investigación aporta bases teóricas y legales muy importantes, sobre la evolución del IVA, sus características y elementos esenciales, que sirven de apoyo teórico en la presente investigación.

Ferreira (2012), realizó su trabajo especial de grado presentado para optar al grado especialista en tributación titulada “Tratamiento Tributario Aplicado A Los Entes Públicos En Venezuela” (Haciendo referencia a la Providencia Administrativa mediante la cual se designan a los entes públicos nacionales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado”, presentado en la Universidad del Zulia (LUZ), en la cual desarrollo ampliamente en sus bases teóricas la evolución del Impuesto al Valor Agregado, su naturaleza, importancia, hechos impositivos, deberes y obligaciones, registros contables y la oportunidad para el aprovechamiento de los créditos fiscales y los efectos económicos. Concluyendo que los procedimientos de retención supone distorsiones en la cadena de producción y comercialización, limitando la posibilidad de recuperación del impuesto pagado en el proceso, así como la dificultad en la recuperación del impuesto soportado por los contribuyentes ordinarios, alterando el carácter no acumulativo y el hecho de que sea el consumidor final quien soporte dicha carga económica.

De igual manera, Pérez (2010), presentó un trabajo de grado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria en la Universidad de Carabobo, titulado La Gestión Contable De Las Retenciones Del Impuesto Al Valor Agregado y Su Impacto En Los Resultados Financieros En Los Contribuyentes Especiales. Caso De Estudio: Almacenes Frigoríficos Del Centro, C.A., cuya finalidad fue determinar la gestión contable de las Retenciones del Impuesto al Valor Agregado y su Impacto en los Resultados Financieros en los Contribuyentes Especiales caso: Almacenes, a tal

fin concluyó que la empresa tuvo un impacto importante, detectándose extensión de los procesos administrativos y contables, adaptación del personal a nuevos programas para el área, tardanza en la recepción de los comprobantes de retención del I.V.A., necesidad de capacitar al personal del departamento de crédito y cobranza y al de impuesto, ya que la autora concluye que la norma vulnera el principio constitucional de la capacidad contributiva y por ende repercute negativamente en flujo de caja.

La investigación anterior, apporto fuentes bibliográficas importantes tales como definición y características del sistema tributario, tipos de contribuyentes, creación del IVA, análisis de las bases legales del IVA, entre otros aportes teóricos.

BASES TEORICAS

Las bases teóricas comprenden el conjunto de conceptos y proposiciones que constituyen un punto de vista o enfoque determinado, dirigido a explicar el fenómeno o problema planteado. Esta sección puede dividirse en función de los tópicos que integran la temática tratada o de las variables que serán analizadas. Por su parte, Perdomo (2001, p. 42); define las bases teóricas como ese conjunto de conocimientos que le sirven de sustento o fundamentación a la investigación, constituidas por las teorías filosóficas, políticas, sociológicas, entre otros, que sirven de fundamento teórico al estudio, permitiendo de esta manera el análisis de los resultados.

SISTEMA TRIBUTARIO:

Un sistema tributario es el compendio de tributos que gravan las actividades o personas por los ingresos directos o indirectos obtenidos con la finalidad de obtener recursos destinados a sufragar los gastos del estado.

Villegas (2002, pag. 685) lo define como “*el conjunto de tributos que establece un país en una determinada época*”. Agregando que cada conjunto de tributos es el resultado los poderes públicos de un país, de la estructura social, de la magnitud de sus recursos y la distribución de sus ingresos, así como del sistema económico imperativa en el país.

Algunos autores coinciden en que la totalidad de los tributos vigentes en un país, no necesariamente conforman un conjunto o sistema razonable y eficaz, puesto que cuando se van adicionando tributos o medidas tributarias de manera inorgánica, básicamente con el propósito de lograr urgentemente más fondos, se está en presencia de un régimen tributario y no de un sistema tributario.

Un sistema tributario debe observar una estructura racional mediante la combinación de requerimientos con arreglo a un plan lógico.

En el caso de Venezuela, el sistema tributario se conduce a través de una serie de principios, sirviendo como las premisas que sostienen los procesos de recaudación y administración de recursos por parte del sujeto activo, encontrando:

Legalidad: Consagrado en el artículo 317 de la CRBV, señalando que no podrá cobrarse tributo alguno que no se encuentre debidamente instrumentado en una ley. De igual forma contempla que no se permitirán exenciones o rebajas de casos no previstos en las leyes respectivas.

Generalidad: Expuesto en el artículo 133 de la CRBV refiriéndose al hecho que toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, por lo tanto, acá se expone la obligación expresa

que todos los ciudadanos debemos acatar la normativa tributaria de manera cabal, apelando a un principio de moralidad y responsabilidad ciudadana.

Capacidad Contributiva: Previsto en el artículo 316 de la CRBV garantizando la razonabilidad al momento de establecer tributos. Este principio establece que cada ciudadano deberá contribuir de acuerdo a su capacidad, procurando la salvaguarda de los derechos de cada ciudadano al momento de distribuir las cargas fiscales.

Progresividad: Su fundamento se sustenta en la premisa que siempre debe existir una distribución justa de los aportes de cada ciudadano, es decir, cada sujeto aportará de forma progresiva en la medida que la cantidad gravada por el impuesto sea superior elevando esto a su vez la alícuota aplicada, art. 316 CRBV.

Proporcionalidad: El cual señala que un tributo es proporcional cuando su alícuota se mantiene de manera constante sin importar la cantidad gravada, entendiéndose entonces como una relación aritmética a la riqueza objeto de gravamen.

En Venezuela, es el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el ente encargado de todo lo referido a las normativas, divulgación e incremento de la recaudación de impuestos en el territorio venezolano.

El SENIAT, en ejercicio de la competencia que le ha sido conferida sobre la potestad tributaria nacional, tiene bajo su jurisdicción 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 de envite y azar.

CONCEPTO DE TRIBUTOS:

El glosario de tributos internos del SENIAT, define tributos: como toda *“prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público exige en ejercicio de su poder de imperio a los contribuyentes con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público. Se clasifican en impuestos, tasas, precios públicos, contribuciones especiales y exacciones parafiscales”*.

Así mismo, son definidos por Sainz de Bujanda (1977, pag. 151), como *“toda prestación patrimonial obligatoria establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya a dirigida dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos este encomendados”*.

Los tributos son una fuente de ingresos públicos de tipo corriente, obtenidos de manera coercitiva en virtud de una ley, atendiendo el principio de la legalidad, con el fin de coadyuvar en el sufragio de los gastos públicos. Los tributos, actualmente proveen al país su mayor fuente de ingresos, siendo los más significativos, los que están dentro de la clasificación de impuestos.

LOS IMPUESTOS:

Ruiz (2000), define el impuesto como: *“todas aquellas contribuciones que el estado, en virtud de su poder soberano, establece mediante leyes especiales, adaptadas a la realidad socioeconómica del país, con la finalidad de lograr un equilibrio en la distribución de la riqueza y lograr el desarrollo integral de la nación”*.

A su vez, Villegas (2002, pag. 155), citando el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID, los define como: *“el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente”*.

Es aquel tributo, a través del cual, el estado le exige prestaciones dinerarias sin contraprestaciones a los contribuyentes, cuyo hecho imponible lo conforman los negocios y/o actos jurídicos realizados por el sujeto pasivo mediante el manifiesto de su capacidad contributiva.

Su característica principal es que debe estructurarse de manera tal, que contribuyan más, las personas con mayor ingreso económico, y su cobro debe hacerse a quienes sean consideradas generadoras de la obligación tributaria.

La definición de los impuestos, permite identificar tres elementos esenciales, ellos son sujeto activo, hecho imponible y contribuyente, sin los cuales, no sería posible la recaudación tributaria, por lo cual es muy importante su definición

HECHO IMPONIBLE:

Se entiende por hecho imponible, todo acto, actividad o acontecimiento que origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal (Villegas, 2002, pag. 348).

Es decir, son las situaciones de hecho reales que deba reputarse comprendidas en el supuesto normativo, a efectos del nacimiento de la obligación tributaria, como por ejemplo, la transmisión de bienes; la renta global obtenida por una persona natural o jurídica, las comisiones derivadas de un contrato, etc., todo enmarcado

dentro de un elemento material que debe ser completado con el elemento personal, o sea “la relación en que deban encontrarse el sujeto pasivo con el elemento material, para que nazca a su cargo la deuda impositiva” (Sainz de Bujanda, 1961, pag. 376).

El hecho imponible está tipificado en el COT vigente en los siguientes artículos:

- **Artículo 36:** *El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.*
- **Artículo 37:** *Se considera ocurrido el hecho imponible y existentes sus resultados:*

1. *En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden.*

2. *En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.*

- **Artículo 38:** *Si el hecho imponible estuviere condicionado por la ley o fuere un acto jurídico condicionado, se le considerará realizado:*

1. *En el momento de su acaecimiento o celebración, si la condición fuere resolutoria.*

2. *Al producirse la condición, si ésta fuere suspensiva.*

Parágrafo Único: *En caso de duda se entenderá que la condición es resolutoria.*

SUJETO ACTIVO:

El sujeto activo, es definido en el art. 18 del Código Orgánico Tributario vigente en Venezuela, de la siguiente manera: *es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo.*

Es decir, el Estado como titular de la propiedad tributaria, se transforma en sujeto activo de la relación jurídica tributaria, mediante los poderes que la integran.

SUJETO PASIVO:

En cuanto al contribuyente, se puede decir que es el **sujeto pasivo** de la obligación tributaria, el cual es definido en el Código Orgánico Tributario vigente en Venezuela, de la siguiente manera: Art. 19: es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

De esta definición se desprenden dos tipos de sujetos pasivos, los contribuyentes y los responsables del pago de las deudas tributarias.

DE LOS SUJETOS PASIVOS DEL IVA:

Los sujetos pasivos del IVA son los contribuyentes y los responsables.

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

Responsable: sujeto pasivo que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste (Glosario de Tributos internos del SENIAT).

A tenor de lo dispuesto en el artículo 19 del Código Orgánico Tributario, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza que establece el Impuesto al Valor Agregado, diferencia dos categorías de sujetos pasivos: los contribuyentes, ya sean ordinarios, formales u ocasionales, y los responsables, en calidad de agentes de retención o percepción.

Contribuyentes ocasionales: *Artículo 6°. Son contribuyentes ocasionales del impuesto previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, los importadores no habituales de bienes muebles corporales.*

Los contribuyentes ocasionales deberán efectuar en la aduana el pago del impuesto correspondiente por cada importación realizada, sin que se generen créditos fiscales a su favor y sin que estén obligados a cumplir con los otros requisitos y formalidades establecidos para los contribuyentes ordinarios en materia de emisión de documentos y de registros, salvo que califiquen como tales en virtud de realizar ventas de bienes muebles o prestaciones de servicios gravadas.

Contribuyentes ordinarios: *Artículo 7°. Son contribuyentes ordinarios u ocasionales las empresas públicas constituidas bajo la figura jurídica de sociedades mercantiles, los institutos autónomos y los demás entes descentralizados y desconcentrados de la República, de los Estados y de los Municipios, así como de las entidades que aquellos pudieren crear, cuando realicen los hechos imposables contemplados en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, aún en los casos en que otras leyes u ordenanzas los hayan declarado no sujetos a sus disposiciones o beneficiados con la exención o exoneración del pago de cualquier tributo.*

Contribuyentes formales: *Artículo 8°. Son contribuyentes formales, los sujetos que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto.*

Los contribuyentes formales, sólo están obligados a cumplir con los deberes formales que corresponden a los contribuyentes ordinarios, pudiendo la Administración Tributaria, mediante providencia, establecer características especiales para el cumplimiento de tales deberes o simplificar los mismos.

En ningún caso, los contribuyentes formales estarán obligados al pago del impuesto, no siéndoles aplicable, por tanto, las normas referentes a la determinación de la obligación tributaria.

Contribuyentes responsables: Artículo 9º. *Son responsables del pago del impuesto, las siguientes personas:*

1. *El adquirente de bienes muebles y el receptor de servicios, cuando el vendedor o el prestador del servicio no tenga domicilio en el país.*

2. *El adquirente de bienes muebles exentos o exonerados, cuando el beneficio esté condicionado por la específica destinación que se le debe dar a los bienes y posteriormente, éstos sean utilizados para un fin distinto. En este supuesto, el adquirente de los bienes, deberá proceder a declarar y enterar el impuesto sin deducciones, en el mismo período tributario en que se materializa el cambio de destino del bien, sin perjuicio de las sanciones que resulten aplicables por la obtención o aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, de conformidad con lo previsto en el Código Orgánico Tributario.*

Los no contribuyentes al IVA: son las cooperativas de ahorros, las entidades de la actividad bancaria y de seguro, las personas naturales asalariadas, los organismos de gobiernos públicos y las persona naturales que no realicen ventas o prestaciones de servicios independientes.

Así mismo, los comisionistas, agentes, apoderados, factores mercantiles, mandatarios, consignatarios, subastadores y cualesquiera otros que vendan bienes muebles o presten servicios por cuenta de terceros, son contribuyentes ordinarios del impuesto por el monto de su comisión o remuneración, según lo dispuesto en el art. 10 del decreto ley.

CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS:

Existen muchas clasificaciones de los impuestos, siendo las más frecuentes las siguientes:

- Ordinarios y extraordinarios:

- Reales y personales:
- Proporcionales y progresivos:
- Directos e indirectos:

Siendo esta última clasificación la de mayor relevancia actualmente.

Impuestos Directos:

El glosario de tributos internos del SENIAT, los define como: *Impuesto directo: impuesto que grava manifestaciones de riqueza.*

Una definición más amplia, nos la da Villegas (2002, pág. 161) al definir los impuestos directos: “*son aquellos que no pueden trasladarse. Es decir, se exigen de las mismas personas que se pretende que los paguen*”. Mientras que Cosciani, citado por Villegas (2002, pág. 161), lo define como: “*son impuestos directos los adjudicados al rédito o a la posesión de un patrimonio por parte de un sujeto*”.

Dentro de los impuestos directos, están contemplados el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto de sucesiones, el impuesto sobre vehículos, etc.

Impuestos Indirectos:

El glosario de tributos internos del SENIAT, los define como: *Impuesto indirecto: impuesto susceptible de ser trasladado.*

A su vez Villegas (2002, pag. 161) define los impuestos indirectos: “*son aquellos que son trasladables. Esto significa que se cobran a una persona dando por sentado o suponiendo como algo probable que esta se indemnizara a expensas de alguna otra*”. Mientras que Cosciani, citado por Villegas (2002, pág. 161) lo define

como: *“son impuestos indirectos los relativos a la transferencia de bienes, a su consumo y su producción”*.

Se entiende por impuesto trasladable, la transferencia económica de la carga impositiva de su pagador a un tercero, esto significa que se cobran a una persona dando por seguro que esta se indemnizará a expensas de alguna otra.

Los impuestos indirectos, a diferencia de los directos, gravan situaciones accidentales, como los consumos o la transferencia de bienes.

El impuesto indirecto más importante es el impuesto al valor agregado o IVA el cual constituye una parte importante de los ingresos tributarios en muchos países del mundo. Y es el impuesto que no ocupa en la presente investigación.

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:

En base a lo estudiado anteriormente, sabemos que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, de naturaleza trasladable, que grava el consumo.

El glosario de tributos internos del SENIAT, lo define como: *“Impuesto al Valor Agregado (IVA): impuesto indirecto que grava según se especifica en su ley de creación, la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y*

prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos imponible en su ley de creación”.

En el Libro Impuesto al Valor Agregado editado por Legis Lec Editores, C.A. (1990, pág. 16), lo define como: *“un impuesto plurifásico que se aplica a las operaciones de compra-venta en cada una de las fases del ciclo productivo y de comercialización, pero sin que produzca efecto acumulativo porque no se aplica sobre el valor total de la transacción sino únicamente sobre el valor agregado, es decir, sobre el mayor valor que la mercancía adquiera en cada una de las etapas del proceso, desde la fabricación con las materias primas hasta llegar el producto terminado a las manos del consumidor final”.*

A su vez, Villegas 2002, lo define como una derivación del impuesto a las ventas, que incide sobre el consumo, gravando al último adquiriente de un determinado bien, en virtud de su carácter trasladable.

Es un impuesto plurifásico en virtud de que se aplica a todas las operaciones económicas, desde el inicio del ciclo productivo hasta la comercialización, sin que se produzca efecto acumulativo, debido a que solo se aplica al valor agregado en cada etapa.

EVOLUCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:

Sus orígenes se remontan a la época romana, cuando Roma era gobernada por Augusto, que impuso un impuesto denominado “centésima rerum venalium”, el cual era un impuesto a las ventas, debiendo abonar al estado una céntima parte del coste.

Posteriormente en Francia, durante la Edad Media rigió un tributo semejante llamado “maltote”, como antecedente directo de la "alcabala" española implantada

por Alfonso XI en Castilla y León y reconocida por las Cortes de Burgos en 1342, como una de las rentas de la Corona. La base imponible del tributo se extiende a los servicios en Europa y se implanta este impuesto conocido como (Purchase Tax) en Gran Bretaña en los años 1914 a 1918, que años después fue concebido por Alemania (1919) e implantado por Francia el IVA como es conocido en la actualidad.

En 1967, los miembros de la OECD adoptaron dicha técnica impositiva. Actualmente la expansión del IVA se justifica por el principio de retribución.

En el Continente Americano, han instaurado el impuesto al valor agregado, la mayor parte de los países, tales como: Bolivia, s/ decreto n°. 11.147, modificado el 1° de noviembre de 1973; Brasil, reforma constitucional n° 18 del año 1965; Ecuador, s/ decretos 469 y 124 del 12 de mayo y 21 de julio de 1970; Perú, s/ decreto-ley del 21 de noviembre de 1972; EE.UU. Este tipo de tributación es de orden estadual, empezando el Estado de Michigan en 1953; Uruguay, s/ ley 13.637, Dic. 21 de 1967; Argentina, la ley No. 20.631 del 29 de diciembre de 1973 incluyó en el sistema tributario nacional al "Impuesto sobre el Valor Agregado", con vigencia a partir del 1° de enero de 1975.

CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA):

- Se encuentra establecido en una ley. Es un impuesto indirecto.
- No es un impuesto acumulativo.
- Es el impuesto plurifásico, no acumulativo de mayor rendimiento tributario.
- No contempla regímenes especiales.
- Posee muy pocas exenciones.
- Incluye un mecanismo para aprovechar el remanente del crédito fiscal.
- El impuesto es soportado o trasladado al consumidor final.

En el IVA estarán sujetas tanto las personas naturales como las jurídicas, incluyendo los consorcios, que realicen actividades sujetas a las prestaciones de servicios a títulos onerosos o la venta de bienes muebles corporales.

EL IVA EN VENEZUELA:

Venezuela ha sido uno de los países latinoamericanos que más tarde en aplicar el Impuesto al Valor Agregado, siendo en el año de 1993, cuando comienza a aplicarse por primera vez, mediante la entrada en vigencia del Decreto con Fuerza y Rango de Ley No 3.145 de fecha 16/09/1993 publicado en la Gaceta Oficial No 35304 del 24/09/1993.

Este decreto ley creaba un impuesto nacional, indirecto, objetivo, general sobre el consumo de los bienes y servicios producidos en el país o importados, plurifásico no-acumulativo, que abarcaba todo el circuito económico hasta el consumidor final, causándose en las distintas etapas de producción, distribución o comercialización.

El tributo se aplicaba a la venta, importación y exportación de bienes muebles corporales, y a la importación y prestación de servicios independientes, siendo sus sujetos pasivos los importadores, industriales, comerciantes y prestadores de servicios.

Inicialmente se aplicó con una tasa impositiva del diez por ciento (10%), a excepción de operaciones de exportación de bienes y servicios, que gravaban con la tasa del cero por ciento (0%). Así mismo, establecía una exención para la venta de productos de la cesta básica, la venta de productos primarios de los reinos animal, vegetal y mineral en su estado natural, la venta de combustibles y lubricantes, libros, fascículos, periódicos, partituras musicales, revistas y papel de periódicos.

En una primera etapa gravaba las solamente hasta el nivel de mayorista, y a partir de enero de 1994 se expandió al nivel de minorista hasta el consumidor final.

El 01-01-1994 de entro en vigencia una reforma parcial de la ley, contenida en el Decreto con Fuerza y Rango de Ley No 3.315 del 27-12-1993 publicada en la gaceta oficial No 4.664 extraordinaria del 27-12-1993, en la cual se incrementaba el número de exenciones, establecimiento de una alícuota impositiva adicional, equivalente al quince por ciento (15%)

Este decreto ley estuvo vigente hasta mayo de 1994, cuando el Ejecutivo Nacional deroga la ley del IVA y crea el Impuesto al Consumo Suntuario y a las ventas al Mayor (ICSVM) mediante decreto ley No 187 publicada en la gaceta oficial No 4.727 extraordinaria de fecha 27-05-1994 y que entró en vigencia el 01-08-1994, manteniendo la misma alícuota impositiva general de diez por ciento (10%) a todas las operaciones, cero por ciento (0%) en el caso de exportaciones y para las operaciones que tuviesen por objeto ciertos bienes suntuarios, la alícuota del diez por ciento (10%) o veinte por ciento (20%), según el caso. Esta ley sufrió una modificación, en septiembre del mismo año, según publicación en Gaceta Oficial N° 4.793 Extraordinario, del día 28 del mismo mes, sin variar la alícuota del impuesto, limitándose a corregir y ampliar algunos supuestos exentivos contenidos en el decreto original.

A partir del 1° de enero de 1995, con la entrada en vigencia de la Ley de Presupuesto de ese año, la alícuota del ICSVM correspondió a doce y medio por ciento (12,5%) hasta el 1° de agosto de 1996, fecha en que entra en vigencia la modificación del impuesto según Gaceta Oficial N° 36.007 del 25/07/1996, reimpressa por error material en la Gaceta Oficial N° 36.095 del 27/11/96), en donde se aumenta a diez y seis y medio por ciento (16,5 %).

El ICSVM estuvo vigente hasta el año 1999, cuando es derogado e implementado nuevamente el IVA, mediante Decreto con Fuerza de Rango de Ley No 126, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.341 Extraordinario, de fecha 5 de mayo de 1999, vigente a partir del 1° de junio del mismo año, estableciendo la aplicación de una alícuota general del quince y medio por ciento (15,5%), salvo en los casos de importaciones, venta de bienes y prestación de servicios en el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta que correspondía al ocho por ciento (8%), y la alícuota del cero por ciento (0%) para las exportaciones.

En el 2000, según reforma publicada en la Gaceta Oficial N° 37.002 de fecha 28/07/2000, reimpressa por error material en la Gaceta Oficial N° 37.006 del 02/08/2000, vigente a partir del 1° de agosto del mismo año, se reduce la alícuota impositiva general a catorce y medio por ciento (14,5%) y se elimina la alícuota del ocho por ciento (8%) para los casos de importaciones, venta de bienes y prestación de servicios en el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta, quedando por lo tanto, exentos del impuesto. Se mantiene la alícuota del cero por ciento (0%) para las exportaciones.

En la reforma de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.480 del 09/07/2002, vigente a partir del 1° de agosto del mismo año, se mantiene la alícuota del catorce y medio por ciento (14,5%) y la del cero por ciento (0%) para las exportaciones, incorporando una alícuota adicional del diez por ciento (10%) para la venta e importación de ciertos bienes de consumo suntuario.

A partir del día el 1° de septiembre de 2002, entró en vigencia una reforma publicada en la Gaceta Oficial N° 5.600 Extraordinario, de fecha 26 de agosto de 2002, reimpressa por error material en Gaceta Oficial N° 5.601 Extraordinario, del 30/08/02, que varía la alícuota general del impuesto a dieciséis por ciento (16%) y 21 establece la aplicación de una alícuota del ocho por ciento (8%) a ciertas

importaciones, venta de bienes y prestaciones de servicios, establecidas en el artículo 63 de la ley.

En agosto de 2004, se produce una nueva reforma a la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, fijando la alícuota general del impuesto en quince por ciento (15%); esta reforma fue publicada en la Gaceta Oficial N° 37.999, de fecha 11 de agosto y entró en vigencia el día 1 de septiembre de 2004.

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

Ya entrando en marzo del año 2007, el gobierno Venezolano estableció su menor disminución, la cual fue a un 9%, que sería aplicado en el mes de julio del mismo año, mediante una Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, publicado en la gaceta oficial No 38.632 de fecha 26/02/2007.

En el 2009 se realizó un incremento del IVA, para ubicarse en un 12%, según gaceta oficial n° 39.147 de marzo del año 2009.

Y por último, en la Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario, de fecha 18 de noviembre de 2014, fue publicada una reforma parcial a la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, emitida en Gaceta Oficial N. ° 38.632 del 26 de febrero de 2007, observándose muchos cambios, de los cuales destaca lo siguiente:

- Se modifica el art. 33, contentivo de la “Determinación de los Débitos y Créditos”, cambiándose la palabra “Ley” por “Decreto con Rango, Valor y Fuerza

de Ley”; manteniendo igual que la Ley reformada que “Sólo las actividades definidas como hechos imponible del impuesto establecido en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, que generen débito fiscal o se encuentren sujetas a la alícuota impositiva cero, tendrán derecho a la deducción de los créditos fiscales soportados por los contribuyentes ordinarios con motivo de la adquisición o importación de bienes muebles corporales o servicios, siempre que: correspondan a costos, gastos o egresos propios de la actividad económica habitual del contribuyente ordinario.”

La Ley del IVA, tiene varios reglamentos vigentes, los cuales se detallan a continuación:

Cuadro No 2.
Reglamentos de la Ley del IVA en Venezuela.

GACETA OFICIAL		REGLAMENTOS
NÚMERO	FECHA	
5.363 Extraordinario.	12/07/1999	Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado
37.794	10/10/2003	Reglamento Parcial No. 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, en materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores.

36.772	25/08/1999	Reglamento Parcial No. 2 del Decreto con fuerza y rango de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, en materia de recuperación de créditos fiscales.
37.034	12/09/2000	Reglamento Parcial No. 3 de la Ley que establece el IVA, en materia de recuperación del impuesto soportado por los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país.

Fuente:

http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.03IVA/2.4.3-2.html

CREACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN VENEZUELA:

Este hecho está plasmado en el Art. 1 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza que establece el Impuesto al Valor Agregado vigente:

Artículo 1: “Se crea un impuesto al valor agregado, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, según se especifica en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos imponible en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley”.

La norma define claramente los elementos caracterizadores del IVA, valiendo decir: es un impuesto nacional, indirecto, objetivo, general sobre el consumo de bienes y servicio producidos en el país o importados, plurifásico no acumulativo, que abarca todas las fases económicas, desde la producción hasta el consumidor final.

EL HECHO IMPONIBLE DEL IVA

Los hechos imponibles son los actos, actividades o acontecimientos que originan el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal. En el Decreto con Rango, Valor y Fuerza que establece el Impuesto al Valor Agregado vigente, se materializa en el art. 3, de la siguiente manera:

Artículo 3. Constituyen hechos imponibles a los fines de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:

1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles, realizado 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 este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de 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 este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

4. La venta de exportación de bienes muebles corporales.

5. La exportación de servicios.

Se tipifican aquí los hechos generadores de la obligación tributaria del IVA, haciendo especial referencia al aspecto material del hecho imponible, describiendo aquellos sucesos o situaciones que al verificarse en la realidad hacen nacer la obligación tributaria, circunscribiendo su ámbito de aplicación a aquellos hechos que ocurren o se perfeccionan en el territorio venezolano.

TEMPORALIDAD DE LOS HECHOS IMPONIBLES:

La temporalidad se refiere al tiempo, momento en que se configura el hecho imponible.

De acuerdo a Villegas (2002, pág. 362), la ley requiere fijar un exacto momento en que este es fundamental para diversos aspectos relativos a la debida aplicación de la ley tributaria. La ley del IV dispone que el hecho imponible se perfecciona cada vez que se lleva a cabo una operación o actividad gravada, y fija un método de liquidación y pago mensual.

El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, establece en el capítulo III, artículo 13, la temporalidad de los hechos imponibles.

DE LA TERRITORIALIDAD DE LOS HECHOS IMPONIBLES

La territorialidad del hecho imponible se refiere al aspecto espacial, definido por Villegas (2002, pág. 359), como el elemento que indica el lugar en el cual el destinatario legal tributario realiza el hecho, o el sitio en el cual la ley tiene por realizado dicho hecho o producida tal situación.

El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, establece en el capítulo IV, delimita la temporalidad de los hechos imponibles.

EXENCIONES, EXONERACIONES Y ACTIVIDADES NO SUJETAS:

El glosario de tributos internos del SENIAT, los define como:

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

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

Actividades no sujetas: actividades que desde el primer momento quedan fuera del ámbito del respectivo impuesto.

Las distintas reformas a la Ley del IVA, han incorporado una serie de artículos referentes a las exenciones al IVA, algunas son de carácter político, otras de carácter social, y algunos de tipo técnico.

El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, establece contempla en el capítulo II lo referente a las exenciones.

En cuanto a las no sujeciones, la ley del IVA había mantenido un amplio grupo de actividades y/o instituciones no sujeta al cumplimiento de los deberes y obligaciones de la misma, sin embargo en la reforma realizada en Noviembre del 2014, excluyo algunas actividades, entre ellas, las actividades realizadas por las asociaciones cooperativas, con excepción de las cooperativas de ahorros.

DE LAS ALICUOTAS DEL IVA

Una alícuota es, según el glosario de tributos internos del SENIAT, la cantidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un gravamen. Cuota parte proporcional de un monto global que determina el impuesto a pagar.

El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, establece en el capítulo II, artículo 27, los límites de las alícuotas impositivas del IVA.

La alícuota impositiva general aplicable a la base imponible correspondiente será fijada en la Ley de Presupuesto Anual y estará comprendida entre un límite mínimo de ocho por ciento (8%) y un máximo de dieciséis y medio por ciento (16,5%). El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del IVA, en el artículo 62, fija una alícuota impositiva general aplicable a las operaciones gravadas, desde la entrada en vigencia de este Decreto, del doce por ciento (12%) hasta tanto el Ejecutivo Nacional establezca una alícuota distinta

Así mismo, en el Artículo 63, del Decreto Ley se fija una la alícuota impositiva aplicable del ocho por ciento (8%) para las siguientes operaciones:

1. Las importaciones y ventas de los alimentos y productos para consumo humano que se mencionan a continuación:
 - a) Ganado caprino, ovino y especies menores destinados al matadero.
 - b) Ganado caprino, ovino y especies menores para la cría.
 - c) Carnes en estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera, salvo las mencionadas en el literal o) del numeral 1 del artículo 18 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.
 - d) Mantecas.

2. Las importaciones y ventas de minerales y alimentos líquidos o concentrados para animales o especies a que se refieren los literales a) y b) del numeral 1 de este artículo, así como las materias primas utilizadas exclusivamente en su elaboración.

3. Las prestaciones de servicios al Poder Público, en cualquiera de sus manifestaciones, en el ejercicio de profesiones que no impliquen la realización de actos de comercio y comporten trabajo o actuación predominante intelectual.
4. El transporte aéreo nacional de pasajeros.

En cuanto a las ventas de exportación de bienes muebles y a las exportaciones de servicios, se fija una alícuota impositiva aplicable del cero por ciento (0%), y se fija una alícuota adicional que podrá ser modificada por el Ejecutivo Nacional y estará comprendida entre un límite mínimo de quince por ciento (15%) y un máximo de veinte por ciento (20%) para el consumo de bienes y prestaciones de servicios de consumo suntuario definidos en el artículo 61 del decreto ley; este mismo artículo fijó esta alícuota en un quince por ciento (15%) adicional a la alícuota general.

La alícuota impositiva aplicable a las ventas de hidrocarburos naturales efectuadas por las empresas mixtas reguladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos a Petróleos de Venezuela, S.A. o a cualquiera de las filiales de ésta, será del cero por ciento (0%).

DE LA DETERMINACION DE LA CUOTA TRIBUTARIA

De acuerdo a lo establecido en el artículo 32 Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que crea el Impuesto al Valor Agregado, el impuesto causado a favor de la República, será determinado por períodos de imposición de un mes calendario, de la siguiente forma: al monto de los débitos fiscales, debidamente ajustados si fuere el caso, que legalmente corresponda al contribuyente por las operaciones gravadas correspondientes al respectivo período de imposición, se deducirá o restará el monto de los créditos fiscales, a cuya deducibilidad o sustracción tenga derecho el mismo contribuyente, según lo previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

El resultado será la cuota del impuesto a pagar correspondiente a ese período de imposición.

De esta disposición se desprende dos elementos muy importantes en el proceso de determinación y liquidación del IVA, ellos son: débito fiscal y crédito fiscal.

DÉBITOS FISCALES:

Se entiende por Débito fiscal a los efectos del cálculo del Impuesto al Valor Agregado (IVA), a la obligación tributaria derivada de cada una de las operaciones gravadas, la cual se determina aplicando en cada caso la alícuota del impuesto sobre la correspondiente base imponible. El monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirentes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos (Glosario de Tributos Internos del SENIAT), y está tipificado en el Artículo 28 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que crea en el Impuesto al Valor Agregado.

El débito fiscal, para que pueda ser trasladado por los contribuyentes, deberá detallarse en la factura o documento equivalente emitido por el contribuyente vendedor separadamente del precio o contraprestación. El débito fiscal así facturado constituirá un crédito fiscal para el adquirente de los bienes o receptor de los servicios, solamente cuando ellos sean contribuyentes ordinarios registrados como tales en el registro de contribuyentes respectivo.

Al débito fiscal obtenido, se le debe adicionar o restar el importe que resulte de aplicar las devoluciones, descuentos, bonificaciones, adiciones, ajustes de precios, realizadas en el periodo que se liquida, la alícuota respectiva, en forma proporcional

al precio de venta y al impuesto de venta facturado, según lo establecido en los artículos 23 y 24 del Decreto Ley del IVA.

El débito fiscal, no constituye directamente el impuesto que adeuda el contribuyente por sus hechos imposables, sino solamente uno de los dos elementos de computo cuya diferencia surge el impuesto adeudado; solo en caso de que no exista crédito fiscal, el débito fiscal pasa automáticamente a ser el impuesto adeudado por el contribuyente en el periodo (Villegas, 2002, pág.800)

CREDITOS FISCALES:

Los créditos fiscales, son los montos en dinero a favor del contribuyente, en la determinación de la obligación tributaria, que éste puede deducir del débito fiscal para determinar el monto de dinero a pagar al Fisco.

Las disposiciones legales sobre crédito fiscal y el mecanismo mediante el cual es restado del débito fiscal, son las partes esenciales del tributo en cuanto a su carácter de impuesto de etapas múltiples no acumulativos (Villegas, 2002, pág. 801), lo que hace que en definitiva, cada etapa pague por el valor agregado al bien.

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

En el Artículo 31 del Decreto Ley, se hace hincapié en que dada la naturaleza de impuesto indirecto del IVA, el denominado crédito fiscal sólo constituye un elemento técnico necesario para la determinación del impuesto establecido en la Ley

y sólo será aplicable a los efectos de su deducción o sustracción de los débitos fiscales a que ella se refiere. En consecuencia, dicho concepto no tiene la naturaleza jurídica de los créditos contra la República por concepto de tributos o sus accesorios a que se refiere el Código Orgánico Tributario, ni de crédito alguno contra la República por ningún otro concepto distinto del previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

Cuadro No 3

Ejemplo de la determinación de la cuota tributaria:

Compras						
Fecha	No factura	Proveedor	No Rif	Total Compras	Base Imponible	Crédito fiscal
02/03/2014	54534	La Fortaleza, C.A.	J-80005678-4	34.500,00	30.803,57	3.696,43
Ventas						
Fecha	No factura	Cliente	No Rif	Total Ventas	Base Imponible	Débito fiscal
02/03/2014	54534	Clínica La Pastora, C.A.	J-20006784-49	41.200,00	36.785,71	4.414,29
Determinación de la cuota tributaria						
Total Débitos fiscales				4.414,29		
Total créditos fiscales				-3.696,43		
IVA a pagar				717,86		

Fuente propia.

Ahora bien, como podemos observar, a la totalidad de los débitos fiscales del periodo de imposición, debidamente soportados en las facturas de ventas, se le deducen los créditos fiscales, provenientes de las facturas por pagos de bienes y servicios, y en el caso de que los débitos fiscales sean superiores a los créditos fiscales, se genera una cuota tributaria a pagar, en caso contrario, se origina un excedente en los créditos fiscales a compensar en los periodos siguientes.

Cuadro No 4.

Ejemplo de Determinación de Créditos Fiscales

Compras						
Fecha	No factura	Proveedor	No Rif	Total Compras	Base Imponible	Crédito fiscal
02/03/2014	54534	La Fortaleza, C.A.	J-80005678-4	41.200,00	36.785,71	4.414,29
Ventas						
Fecha	No factura	Cliente	No Rif	Total Ventas	Base Imponible	Débito fiscal
02/03/2014	54534	Clínica La Pastora, C.A.	J-20006784-49	34.500,00	30.803,57	3.696,43
Determinación de la cuota tributaria						
Total Débitos fiscales				3.696,43		
Total créditos fiscales				-4.414,29		
Excedente crédito fiscal				717,86		

Fuente propia.

En resumen, para que el débito fiscal pueda ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirentes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos, deberá reflejarse en la factura o documento equivalente emitido por el contribuyente vendedor separadamente del precio o contraprestación.

El IVA debidamente soportado en las facturas, constituirá un débito fiscal para el vendedor y un crédito fiscal para el comprador o receptor de servicios.

NATURALEZA JURÍDICA DEL CRÉDITO PROVENIENTE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El IVA, es un impuesto de los llamados impuestos indirectos, aquellos que suelen recaer sobre los gastos de producción y consumo por sus manifestaciones mediatas de riqueza, por lo tanto su principal característica es que son trasladables hasta el consumidor final por medio del mecanismo de repercusión en la cadena, en la cual todos vienen siendo contribuyentes hasta el consumidor final, que suele ser el denominado contribuyente “de facto”. En esta idea, los legisladores a los efectos de la

determinación de este impuesto –cuota tributaria-, denominan “créditos fiscales” a la cuota que permite la ley trasladar en la cadena del impuesto.

En lo referente a los términos “Cuota Tributaria”, y “Crédito Fiscal”, nuestra Ley de Impuesto al Valor Agregado, considera, según se infiere de lo expuesto en los artículos 28 y siguientes del Capítulo III, epígrafe “De la Determinación de la Cuota Tributaria” que cuota tributaria, es la que resulta luego de imputar los créditos a los débitos del periodo de imposición. De igual manera, la Ley prevé en su artículo 31, y ya refiriéndonos al concepto crédito fiscal” que dada la naturaleza de impuesto indirecto del tributo es establecido en esta Ley, el denominado crédito fiscal sólo constituye un elemento técnico necesario para la determinación del impuesto establecido en esta Ley y solo será aplicable a los efectos de su deducción o sustracción de los débitos fiscales a que ella se refiere...”

Expuesto lo anterior debemos entonces precisar lo siguiente: i) cuota tributaria, en materia del IVA es equivalente al impuesto causado que debe ser pagado en el período de imposición correspondiente. Siendo superiores los “créditos” fiscales que los “débitos” fiscales del período, entonces no puede ni debe hablarse de existencia de cuota tributaria sino, de “excedente de crédito fiscal” el cual es trasladable al siguiente período de imposición. ii) “crédito fiscal” está referido al monto del impuesto pagado por la adquisición del bien o del servicio que se trate, y del cual se pretende su recuperación en la fase intermedia hasta llegar al consumidor final, mediante su imputación al “débito” fiscal, pero el cual en sí mismo, no puede ni debe constituir un crédito fiscal contra la república por cuanto se le denomina así, sólo por una necesidad de la propia ley. Es decir, su denominación obedece únicamente a los efectos de la determinación de la cuota tributaria.

Por tanto, los créditos fiscales solamente son deducibles mediante la compensación de los mismos contra los débitos fiscales del periodo o periodos futuros.

“...La Compensación es un modo de extinción común a todas las obligaciones que se presenta cuando dos personas recíprocamente deudoras poseen entre sí deudas homogéneas, liquidas y exigibles. A tales efectos, el Código Civil en la norma prevista en el artículo 1331, dispone lo que continuación se transcribe:

Artículo 1331: Cuando dos personas son recíprocamente deudoras, se verifica entre ellas una compensación que extingue las dos deudas, del modo y en los casos siguientes.

Por medio de la compensación, ambas personas se liberan total o parcialmente de la obligación que tenían, evitando, de esta manera el traslado inútil de dinero, riegos, y gastos...”

“...La compensación es la extinción que se opera en las deudas de dos personas recíprocamente deudoras cuando dichas deudas son liquidas y exigibles.

Constituye uno de los medios legales de extinción de las obligaciones y opera aun sin el concurso de la voluntad de las partes...”

“...la compensación tiene una doble finalidad: por un lado, tiene a la simplificación, evitando un doble pago o la tramitación de dos juicios y por la otra parte, constituye una garantía de solvencia de ambos deudores, uno frente al otro”.

Se infiere del contenido del último artículo citado, la compensación parece ser una suerte de acto natural y necesario que debe asumirse en el caso de dos deudores recíprocamente acreedores entre sí, y pareciera incluso, que la opinión de estos queda en segundo plano sobre si la misma debe proceder o no; simplemente, es un acto automático que debe producirse en virtud de la condición de reciprocidad.

En materia Tributaria, nuestro COT vigente, establece las formas en que se pueden considerar jurídicamente extinguidas las deudas y al efecto señala en su Capítulo V, relativo a los Medios de Extinción, en su artículo 39, lo siguiente:

Artículo 39: La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios comunes:

- 1. Pago*
- 2. Compensación.*
- 3. Confusión.*

4. *Remisión.*
5. *Declaratoria de incobrabilidad.*

La Compensación, opera como el segundo medio más común para considerar extinguida la deuda tributaria y es desarrollado debidamente en el artículo 49 en los términos siguientes:

“Artículo 49: La compensación extingue de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente, por concepto de tributos, intereses, multas y costas procesales, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por las más antiguas, aunque provengan de distintos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujetos activo. Asimismo, se aplicará el orden de imputación establecido en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 44 de este Código.

Observemos que el artículo referido, considera que la compensación extingue de pleno derecho, los créditos líquidos y exigibles del contribuyente, por los conceptos allí referidos, con las deudas tributarias que existan por los mismos conceptos, de igual condición de liquidez y exigibilidad aun no prescritas, “aunque provengan de distintos tributos y accesorios siempre que se trate del mismo sujeto activo”.

Por tanto, la deducción de los créditos fiscales provenientes de costos, gastos y egresos normales y necesarios, opera de pleno derecho, y no debería tener limitaciones, siempre y cuando correspondan a gastos normales y necesarios para la generación de la renta del contribuyente.

DEBERES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES:

Cuando lo requieran las leyes o reglamentos, los sujetos pasivos deberán, entre otras cosas:

- Llevar los libros y registros de manera oportuna.

- Presentar las declaraciones al tiempo oportuno.
- Emitir documentos por la ley tributaria especial.
- Exhibir en oficinas las declaraciones realizadas y cualquier documento que se relacione con el hecho imponible.
- Cumplir con las resoluciones órdenes y providencias dictadas por órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

LIBROS DE COMPRAS

Según el Artículo 73 del Reglamento del Impuesto al Valor Agregado establece que los contribuyentes que lleven los registros y libros citados en este Reglamento, en forma manual o mediante sistemas mecanizados o automatizados, conservarán en forma ordenada, mientras no esté prescrita la obligación, tanto los libros, facturas y demás documentos contables, como los medios magnéticos, discos, cintas y similares u otros elementos que se hayan utilizado para efectuar los asientos y registros.

Los contribuyentes ordinarios del impuesto deberán registrar cronológicamente y sin atrasos en el Libro de Compras, los siguientes datos:

a) La fecha y el número de la factura, nota de débito o de crédito por la compra nacional o extranjera de bienes y recepción de servicios, y de la declaración de Aduanas, presentada con motivo de la importación de bienes o la recepción de servicios provenientes del exterior.

Asimismo, deberán registrarse iguales datos de los comprobantes y documentos equivalentes correspondientes a la adquisición de bienes y servicios.

b) El número de Control de la factura en el caso de ser emitidas por Formatos o Formas Libres el cual debe contener un "00-" seguido la siguiente numeración.

c) El nombre y apellido del vendedor o de quien prestó el servicio, en los casos en que sea persona natural. La denominación o razón social del vendedor o prestador del servicio, en los casos de personas jurídicas, sociedades de hecho o irregulares, comunidades, consorcios y demás entidades económicas o jurídicas, públicas o privadas.

d) Número de inscripción en el Registro de Información Fiscal o Registro de Contribuyentes del vendedor o de quien preste el servicio, cuando corresponda.

e) El valor total de las importaciones definitivas de bienes y recepción de servicios discriminando las gravadas, exentas o exoneradas, registrando además el monto de la base imponible y del crédito fiscal en los casos de operaciones gravadas.

f) El valor total de las compras nacionales de bienes y recepción de servicios discriminando las gravadas, exentas, exoneradas o no sujetas al impuesto o sin derecho a crédito fiscal, registrando además el monto de la base imponible y del crédito fiscal en los casos de operaciones gravadas.

En el caso de operaciones gravadas con distintas alícuotas, deberán registrarse dichas operaciones separadamente, agrupándose por cada una de las alícuotas.

En el libro de compras al igual que en el libro de ventas, se verifican que las facturas cumplan con los requisitos legales y que estén a nombre del ente económico que demanda el servicio o producto. En el libro de compras se coloca:

- La fecha de la factura

- El número de la factura
- El número de Control (De ser facturas emitidas con Formatos o Formas Libres)
- Nombre del proveedor
- Número de RIF
- Monto total de la factura
- Monto exento (de existir monto exento)
- Monto de la base imponible
- Monto del crédito fiscal que aparece en el documento

En ambos libros se determina el total de cada columna, para realizar el pase a la planilla correspondiente.

La declaración del Impuesto al Valor Agregado debe hacerse los primeros 15 días hábiles del mes siguiente al período declarado (en el caso de los Contribuyentes Ordinarios y Formales ya que los Contribuyentes Especiales tienen un calendario establecido por la Administración Tributaria para realizarla). Se realiza dicha declaración de la planilla forma 0030, colocando el monto de las ventas y el monto del débito fiscal (monto del IVA de las facturas de ventas) y el monto de las compras y el Crédito Fiscal (monto del IVA de las facturas de compras), cuando el monto del débito fiscal es mayor que el del crédito fiscal, entonces por diferencia se obtiene el monto a pagar; cuando es el caso contrario, la diferencia es denominada excedente de crédito fiscal que es llevada a la planilla del mes siguiente sumada al monto del crédito fiscal correspondiente a ese mes.

En el cálculo del monto a pagar por concepto de IVA, existe otra variante denominada IVA retenido. El gobierno nacional, dejó establecido quiénes eran los contribuyentes especiales e institutos encargados de ser agentes de retención del IVA.

Ellos retienen a las personas que les prestan sus servicios o venden sus mercancías, el 75% del monto del IVA contenido en la factura o el 100% según sea el caso.

El monto del IVA retenido se coloca en la planilla en la casilla correspondiente y va a servir para rebajar el impuesto a pagar por concepto de IVA; cuando la cantidad de IVA retenido es mayor que el impuesto a pagar, el monto excedente queda sumado para la planilla del mes siguiente, hasta que sea consumido, y si hay retenciones hechas en ese período se suma con el saldo anterior.

BASES LEGALES

Están compuestas por el conjunto de normas que regulan a un determinado impuesto, es decir, a todas las leyes y reglamentos que normalizan las materias tributarias, y sirven de base legal a este trabajo.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

Publicada en Gaceta Oficial N° 36860 del 30/12/1999. Regula todo lo concerniente en materia Legal Venezolana. En ella se consagran los principios tributarios. En el Artículo 316 se consagran los principios de capacidad contributiva y progresividad., en el Artículo 317, se establece el principio de no confiscatoriedad.

Código Orgánico Tributario (COT)

Publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 37.305 del 17 de Octubre del 2001, es la Ley general de la tributación en el país al cual están sujetas las Leyes Tributarias Especiales y regula los tributos y las relaciones jurídicas derivadas de ellas con las limitaciones que el propio código establece.

El COT en su Artículo 12, dispone “están sometidos al imperio de 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”.

En su texto normativo se disponen las disposiciones generales de los contribuyentes, y en los capítulos I Y 2 DEL Título III, los deberes formales y materiales de los contribuyentes, los ilícitos tributarios y las sanciones.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado

Publicado en la Gaceta Oficial No 6.152 extraordinario de fecha 18 de Noviembre del 2014.

En esta ley se dictan las normas a seguir por parte de los contribuyentes del IVA, así como la temporalidad, la territorialidad, la determinación de la cuota tributaria y periodos de imposición y pago.

Se pone especial énfasis en lo dictaminado en el artículo 33 del decreto ley referente a la determinación de los créditos fiscales.

Reglamento General Del Decreto Con Fuerza Y Rango De Ley Que Establece El Impuesto Al Valor Agregado

El Reglamento de Ley publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria número 5.363 de fecha del 12 de julio de 1999.

DEFINICION DE TERMINOS BASICOS.

Base Imponible: es el monto de donde se calcula el impuesto cuando ocurre un hecho expreso en la Ley

Contribuyente: Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. Nunca perderá su condición de contribuyente quien legalmente deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.

Créditos Fiscales: monto en dinero a favor del contribuyente, en la determinación de la obligación tributaria, que éste puede deducir del débito fiscal para determinar el monto de dinero a pagar al Fisco.

Débitos Fiscales: Es la obligación tributaria derivada de la aplicación de la alícuota del impuesto sobre la base imponible derivada de cada una de las operaciones gravadas.

Hecho Imponible: Es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Impuestos: Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

Impuesto al Valor Agregado: (IVA): Este impuesto grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, que se aplica en todo el territorio nacional y que deben pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos impositivos en la respectiva ley.

Sujeto Activo: Es el Estado o el ente público acreedor del tributo. **Sujeto Pasivo:** Persona natural o jurídica que resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, según se establezca en la ley.

Sujeto Pasivo: Según el Código Tributario venezolano, es el obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

Según Tamayo y Tamayo (1998), “Se denomina variable un aspecto o dimensión de un fenómeno que tiene como característica la capacidad de asumir distintos valores, ya sea cuantitativa o cualitativamente”. (p.110). En toda variable el factor que asume esta condición debe ser determinado mediante observaciones y estar en condiciones de medirse para enunciar que de una entidad de observación a otro factor varia, y por tanto, cumple con su característica.

La validez de una variable depende sistemáticamente del marco teórico que fundamenta el problema y del cual se ha desprendido, y de su relación directa con la hipótesis que la respalda.

Cuadro No 5
Operacionalización de Variables

Objetivo General: Determinar las consecuencias de la no deducibilidad de créditos fiscales en la declaración de los contribuyentes ordinarios, caso Medicare, C.A.

Objetivos Específicos	Variables	Indicadores
Diagnosticar la situación actual en cuanto a la limitación en la deducibilidad de los créditos fiscales en la declaración del IVA de los contribuyentes ordinarios.	Limitaciones Créditos fiscales Declaración de IVA	Situación actual Impuesto al Agregado
Establecer el alcance de la Reforma del artículo 33 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.	Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado	Reforma tributaria Impuesto al Valor Agregado Determinación cuota tributaria
Determinar los factores que inciden en la no deducibilidad créditos fiscales en las operaciones económicas de la empresa Medicare, C.A.	Impacto de la no deducibilidad créditos fiscales en las operaciones económicas de la empresa Medicare, C.A.	Declaraciones de IVA Libros de compra Estados financieros

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

NIVEL Y TIPO DE INVESTIGACION

En cuanto al diseño de la investigación es definido por Arias (2006, pág. 18) como “la estrategia general que adopta el investigador para responder al problema planteado”.

Para Fidias A. (1999, pág. 75), se refiere al grado de profundidad con que se aborda un objeto o fenómeno. Aquí se indica si se trata de una investigación exploratoria, descriptiva o explicativa.

La presente investigación corresponde a la Investigación de Campo, definida por Arias (2006:19), como: “aquella que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios), *sin manipular o controlar variable alguna*, es decir, el investigador obtiene la información pero no altera las condiciones existentes.

La UPEL (2006, pág. 18) define la Investigación de Campo como:

“El análisis sistemático de problemas en la realidad, con el propósito bien sea de describirlos, interpretarlos, entender su naturaleza y factores constituyentes, explicar sus causas y efectos, o predecir su ocurrencia, haciendo uso de métodos característicos de cualquiera de los paradigmas o enfoque de investigación conocidos o en desarrollo”.

En este sentido, como paso inicial fue necesario revisar, procesar y analizar exhaustivamente referencias bibliográficas y documentos relacionados con el tópico en estudio, al respecto se analizaron los fundamentos teóricos del Impuesto al Valor Agregado, la evolución del mismo, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, su reglamentos y demás normas legales, documentos oficiales, pronunciamientos del SENAT, entre otros.

En base a los objetivos planteados, la presente investigación está enmarcada dentro del tipo analítica, la cual tiene como propósito establecer validez por medio de la observación empírica de la relación entre las variables, de una hipótesis previamente formulada; en donde el investigador trata de identificar las posibles causas de un fenómeno. Según Hurtado de B. J. (2000, pág. 33) la investigación analítica consiste en el análisis de las definiciones relacionadas con el tema, para estudiar sus elementos en forma exhaustiva y poderlo comprender con mayor profundidad. Al identificar el ciclo metodológico de la investigación analítica el estudio requiere pasar por las fases de la investigación exploratoria y descriptiva para llegar finalmente a la fase analítica de los elementos relacionados con el evento en estudio.

En la investigación analítica se revisa material escrito, audición de diálogos, visión de escenas filmadas. Luego, se escogen unidades de análisis, (temas, frases, personajes) se categoriza la información y se buscan las relaciones de conjunto más importantes.

Luego de culminada la investigación bibliográfica y posterior al desarrollo de las bases teóricas, se realizó el trabajo de campo previamente dicho. Para tal efecto se elaboraron instrumentos de observación directa para la recolección de datos y realización de entrevistas.

En atención a lo anteriormente planteado, se puede asegurar la capacidad de las investigaciones de tipo documental y de campo, como herramientas eficaces para la obtención de la información y datos requeridos para la comprensión de los aspectos que abarca la investigación “Efectos De La Limitación En La Deducibilidad De Los Créditos Fiscales En La Declaración Del Impuesto Al Valor Agregado De Los Contribuyentes Ordinarios, caso Medicare, C.A.”

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Existe una estrecha relación entre técnica e instrumento y es importante resaltar el significado de cada una de ellas. Las técnicas son definidas como las distintas maneras o formas de obtener la información, al respecto Arias (2006, pág. 67) la define como: “El procedimiento o forma particular de obtener datos o información”.

La aplicación de una técnica conduce a la obtención de información, la cual debe ser guardada en un medio material tal como: Cuestionarios, libretas, computadoras portátiles y dispositivos audio visuales, etc. de manera que los datos puedan ser recuperados, procesados, analizados e interpretados posteriormente. A dicho soporte se le denomina instrumento.

Según Arias (2006, pág. 69): “Un instrumento de recolección de datos es cualquier recurso, dispositivo o formato (en papel o digital), que se utiliza para obtener, registrar o almacenar la información.”.

Los instrumentos de recolección de datos aplicados para el desarrollo de este estudio son la entrevista y la observación directa.

La Observación es una técnica que consiste en observar atentamente el fenómeno, hecho o caso, tomar información y registrarla para su posterior análisis.

Según Hurtado (2000), la observación es la primera forma de contacto o de relación con los objetos que van a ser estudiados. Constituye un proceso de atención, recopilación y registro de información, para el cual el investigador se apoya en sus sentidos (vista, oído, olfato, tacto, sentidos kinestésicos, y cenestésicos), para estar pendiente de los sucesos y analizar los eventos ocurrientes en una visión global, en todo un contexto natural. De este modo la observación no se limita al uso de la vista.

La observación es un elemento fundamental de todo proceso investigativo; en ella se apoya el investigador para obtener el mayor número de datos.

Existen dos clases de observación: la observación no científica, significa observar sin intención, sin objetivo definido y por tanto, sin preparación previa; y la observación científica, que significa observar con un objetivo claro, definido y preciso: el investigador sabe qué es lo que desea observar y para qué quiere hacerlo, lo cual implica que debe preparar cuidadosamente la observación.

Así mismo, la investigación puede ser directa o indirecta. Es directa cuando el investigador se pone en contacto personalmente con el hecho o fenómeno que trata de investigar. Es indirecta cuando el investigador entra en conocimiento del hecho o fenómeno observando a través de las observaciones realizadas anteriormente por otra persona. Tal ocurre cuando nos valemos de libros, revistas, informes, grabaciones, fotografías, etc., relacionadas con lo que estamos investigando, los cuales han sido conseguidos o elaborados por personas que observaron antes lo mismo que nosotros.

La observación es participante cuando para obtener los datos el investigador se incluye en el grupo, hecho o fenómeno observado, para conseguir la información "desde adentro".

En cuanto a la entrevista, Sampieri (2006) la define como: una reunión para conversar e intercambiar información entre una persona (el entrevistador) y otra (el entrevistado) u otras (entrevistados). En la entrevista, a través de las preguntas y respuestas, se logra una comunicación y la construcción conjunta de significados respecto a un tema (Janesick, 1998, citado por Sampieri).

Para la recolección de datos necesarios para la investigación, se realizó una entrevista estructurada o formal donde se formularon preguntas puntuales cerradas y abiertas, las cuales al ser registradas por el entrevistador sirvieron de apoyo y guía para el diagnóstico del problema y el desarrollo de la investigación

En cuanto a la observación directa, este estudio evaluará las declaraciones de Impuesto al Valor Agregado, los estados financieros de la empresa para el año 2014 y los libros de compras con sus respectivos soportes correspondientes al año 2014. Por su parte la recolección de datos se llevara a cabo a través de un registro de observación, donde se recogerá toda la información derivada de I.V.A. para el año en estudio, así mismo será necesario revisar artículos de prensa, bibliografía de distintos autores, revistas especializadas y trabajos de grados.

Población y Muestra

Arias (2006, pág. 81) define población como: “El conjunto finito o infinito de elementos con características comunes para los cuales serán extensivas las conclusiones de la investigación. Esta que da delimitada por el problema y por los objetivos del estudio.”

La Muestra según Arias (2006, pág. 83): “Es un subconjunto representativo y finito que se extrae de la población accesible.”

Basados en los conceptos antes mencionados, se puede decir que la población finita o universo total de la empresa Medicare, C.A, estuvo conformada por 3 empleados del área administrativa las cuales son el contador, la Gerente Administrativa y el Gerente General de la misma.

En esta investigación se tomó como muestra la población total conformada por el área administrativa, por ser ésta sumamente pequeña, finita, manejable y de fácil abordaje para la obtención de la información pertinente, no es necesaria calcularla la muestra.

Procesamiento y Análisis de los Datos

El tratamiento de la información que se obtiene, mediante la aplicación de técnicas, se efectúa a través del procesamiento (codificación, tabulación), análisis e interpretación de los resultados, donde el procesamiento es el paso previo al análisis, que comprende la selección, ordenación y clasificación de los datos tanto numéricos como verbales, los datos verbales deben ser transformados y codificados para su presentación.

El análisis cualitativo implica organizar los datos recogidos, transcribirlos a textos cuando resulta necesario y codificarlos. Lo que se busca en un enfoque cualitativo es obtener datos que se convertirán en información, con la finalidad de analizarlos y comprenderlos, y así responder a las preguntas de investigación y generar conocimientos.

Una bitácora de análisis tiene la función de documentar el procedimiento de análisis y las propias reacciones del investigador al proceso, conteniendo anotaciones sobre los métodos utilizados, conceptos, hipótesis, ideas, que van surgiendo de análisis.

Así mismo, se aplicó la codificación de los datos para tener una descripción más completa de estos, agrupándolos en categorías y comparándolas entre sí para agruparlas en temas y buscar posibles vinculaciones.

En esta investigación se utilizó la entrevista estructurada y la observación directa, como herramientas indispensables para la obtención de la información, la cual se procedió a codificar, agrupar, y procesar de forma manual con el objeto de resumir y clasificar la información y llevar los resultados a cifras estadísticas reflejadas en matrices, bitácoras, mapas conceptuales y teorías propias del investigador fundamentadas en la información recabada; seguidamente se realizó un análisis objetivo de las variables en cuestión para poder determinar la situación real, a través de comparaciones e interpretaciones del fenómeno objeto de estudio.

CAPITULO IV

ANÁLISIS Y PRESENTACION DE LOS RESULTADOS

A continuación se presentan los resultados y se realiza el análisis correspondiente de la información obtenida mediante la revisión documental, observación directa y aplicación de entrevista estructurada, de las variables en estudios. A tal fin, se presentan en atención a los objetivos específicos planteados en la investigación, para ello se agruparon los datos encontrados en cada uno de los instrumentos de acuerdo con los indicadores seleccionados, además se analizaron ítem por ítem, a fin de interpretar de manera objetiva la información que fundamenta el objetivo de la investigación.

DIGNOSTICAR LA SITUACION ACTUAL EN CUANTO A LA LIMITACION DE LA DEDUCIBILIDAD DE LOS CREDITOS FISCALES.

Para el primer objetivo, de acuerdo a la revisión documental de datos estadísticos y teóricos se pudo evidenciar que la recaudación del Impuesto al Valor agregado, hasta el año 2013, representaba el 59,42% de los ingresos no petroleros del país, lo cual resalta la importancia de este tributo como fuente de ingreso para el sufragio de los gastos públicos.

Es así como la reforma realizada en Noviembre del 2014, cobra especial importancia, en virtud de que la misma, permitirá incrementar la recaudación por concepto de IVA, al eliminar ciertas exoneraciones existentes hasta entonces, tales como: exoneración a las asociaciones cooperativas, asociaciones civiles y fundaciones, entre otras, así como la limitación en la deducción de los créditos fiscales soportados en facturas por la adquisición o pago de bienes y servicios realizados por el contribuyente. La reforma al Decreto-Ley entró en vigencia el 1 de diciembre de 2014, fue ejecutada por el Ejecutivo Nacional y publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014, con el nombre de Decreto N° 1.436 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, de fecha 17 de noviembre de 2014.

Entre las reforma a la Ley del IVA, resalta la realizada al Artículo 33, relativo a los créditos fiscales, en la cual se delimita la deducibilidad de los créditos fiscales, referente a que actividades pueden generar créditos fiscales, así como el periodo para el aprovechamiento de dichos créditos, el cual quedó redactado de la siguiente manera:

Artículo 33: Sólo las actividades definidas como hechos imponible del impuesto establecido en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que generen débito fiscal o se encuentren sujetas a la alícuota impositiva cero tendrán derecho a la deducción de los créditos fiscales soportados por los contribuyentes ordinarios con motivo de la adquisición o importación de bienes muebles corporales o servicios, siempre:

- 1. Correspondan a costos, gastos o egresos propios de la actividad económica habitual del contribuyente ordinario.*
- 2. No excedan del impuesto que era legalmente procedente.*
- 3. Estén amparados en declaraciones, liquidaciones efectuadas por la Administración Aduanera y Tributaria o en los documentos que cumplan los requisitos mínimos establecidos en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.*

Como primer punto, observamos que la ley establece que los créditos fiscales provengan de costos, gastos o egresos propios de la actividad económica del contribuyente ordinario.

En este sentido citamos las definiciones de gastos incluidas en el glosario de tributos internos del SENIAT:

Gasto necesario: gasto imprescindible en el proceso productivo de la empresa y para el logro de los objetivos comerciales de la misma.

Gasto normal: gasto ordinariamente aplicado en cada una de las etapas de la producción de una empresa.

Gastos de representación: asignación complementaria del sueldo que reciben los Gerentes, Directores, Administradores o cualquier otro empleado, que por la naturaleza de sus funciones, deban efectuar gastos en representación de la empresa; dichos gastos se excluirán en la determinación del ingreso bruto global de quien los recibe, siempre y cuando estén individualmente soportados por los comprobantes respectivos y sean calificables como normales y necesarios para las actividades de la empresa pagadora.

No obstante, los párrafos primero y segundo del mismo artículo 33 del Decreto Ley, establecen algunas limitaciones a la deducibilidad de los créditos fiscales:

Así mismo, la reforma al artículo 33 de la Ley del IVA, limita la deducción de los créditos fiscales a favor de los contribuyentes, por diversas causas, siendo las más resaltantes las siguientes:

a. Limitación en el tiempo: de acuerdo con el artículo 33 del Decreto-Ley, el derecho a deducir el crédito fiscal no podrá ejercerse después de transcurridos 12 períodos impositivos, contados a partir de la fecha de emisión de la correspondiente factura, nota de débito o soporte del crédito fiscal.

b. Limitaciones a la deducibilidad de los créditos fiscales:

Parágrafo Primero: no serán deducibles los créditos fiscales:

1. *Incluidos en facturas y demás documentos falsos o no fidedignos u otorgados por quienes no fuesen contribuyentes ordinarios.*
2. *No vinculadas directa o indirectamente a la actividad empresarial o profesional del contribuyente ordinario.*
3. *Soportados con ocasión a la recepción de servicios de comidas y bebidas, bebidas alcohólicas y espectáculos públicos.*

Parágrafo Segundo: No se entenderán vinculados directa o indirectamente a la actividad empresarial o profesional del contribuyente ordinario, entre otros los créditos fiscales provenientes de la adquisición de:

1. *Bienes que se destine habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.*
2. *Bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.*
3. *Bienes o derechos que no figuren en la contabilidad de la actividad empresarial o profesional del contribuyente ordinario.*
4. *Bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares del personal dependiente de los mismos.*

Al respecto, podemos indicar que entre las modificaciones realizadas en la reforma a la ley del IVA, la del artículo 33, es una de las más importantes, y si se quiere, la que más impacto tiene en las operaciones económicas de los contribuyentes ordinarios, por cuanto limita de manera considerable la deducibilidad de los créditos fiscales en la determinación de la cuota tributaria del periodo, además de que esto genera cambios en la presentación de los deberes formales del contribuyente.

A su vez, al impedir la deducibilidad de los créditos fiscales productos de la recepción de servicios de comidas y bebidas, bebidas alcohólicas y espectáculos públicos, está, en mi opinión contradiciendo el numeral 1 del artículo 33 del decreto ley, puesto que los mismos pueden corresponder a costos, gastos o egresos propios de la actividad económica habitual del contribuyente ordinario.

El párrafo segundo del artículo 33, introduce unos nuevos términos, tales como: bienes de naturaleza no empresarial ni profesional, periodos de tiempo alternativo y uso simultaneo de bienes para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

Aun cuando la reforma a este artículo indica que bienes pueden ser considerados vinculados directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del contribuyente ordinario, no obstante, se podría decir que la redacción de este artículo, es más bien genérica, y no permite definir a ciencia cierta, con excepción del suministro de alimentos y bebidas, que bienes pueden o no ser considerados vinculados directamente a la generación de la renta del contribuyentes, puesto que esto puede ser considerado de manera subjetiva tanto por el contribuyente como por el funcionario actuante ante una fiscalización por parte del SENIAT.

Es así como, por ejemplo, un contribuyente puede considerar que el suministro de un teléfono celular y pago de la renta respectiva por el servicio de telefonía, a los vendedores de la empresa, son considerados gastos vinculados totalmente a la actividad económica de la empresa, sin embargo, el fiscal actuante, puede considerar que dicho servicio, es también de uso personal del vendedor y por tanto los créditos fiscales generados por el pago de la adquisición del bien y del servicio mensual de telefonía, no debe ser deducibles de la cuota impositiva del contribuyente en el periodo respectivo.

ESTABLECER EL ALCANCE DE LA REFORMA DEL ARTICULO 33 DEL DECRETO LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

A fin de entender la naturaleza jurídica del IVA, es necesario analizar lo dispuesto en el Artículo 31 del Decreto Ley del IVA, el cual indica que dada la naturaleza de impuesto indirecto del tributo, el denominado crédito fiscal sólo constituye un elemento técnico necesario para la determinación del impuesto establecido en la Ley y sólo será aplicable a los efectos de su deducción o sustracción de los débitos fiscales a que ella se refiere. Por lo tanto, dicho concepto no tiene la naturaleza jurídica de los créditos contra la República por concepto de tributos o sus accesorios a que se refiere el Código Orgánico Tributario, ni de crédito alguno contra la República por ningún otro concepto distinto del previsto en esta Ley, su deducción solo podrá ser ejecutado contra la cuota tributaria del contribuyente en el periodo impositivo o periodos impositivos sucesivos si hubieren excedentes en los créditos fiscales, de acuerdo con las normas de la ley, a los fines de la determinación del impuesto que le corresponda.

Por lo tanto, el crédito fiscal resultante de las operaciones económicas de la empresa, solo será deducible mediante la compensación con los débitos fiscales del periodo o periodos sucesivos hasta su extinción o mediante el traslado de los excedentes, si lo hubiere, en caso de fusiones a la empresa resultante de la fusión.

Ahora bien, los créditos fiscales derivados de actos jurídicos realizados conforme a la ley del IVA, que correspondan a costos, gastos o egresos propios de la actividad deben ser considerados deducibles en su totalidad, sin que existieran limitación alguna en su deducibilidad, siempre y cuando están debidamente soportados en documentos fidedignos.

Siguiendo con el análisis de los datos obtenidos mediante los diversos instrumentos de recolección de datos, se pudo observar que:

En cuanto a las limitaciones a la deducibilidad de los créditos fiscales, según lo establecido en el artículo 33 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al

Valor Agregado, la reforma contempla términos novedosos, los cuales hace necesario analizar a fin de determinar los efectos de la reforma en las operaciones de la empresa Medicare, C.A.

En este sentido, el artículo 33 del Decreto Ley establece entre las limitaciones, lo siguiente:

- Sólo se tendrá derecho a la deducción de los créditos fiscales soportados en facturas fidedignas en un lapso de doce meses, comprendido desde la fecha de emisión la factura, nota de débito o declaración de aduanas.

En concordancia con este aspecto, considero oportuno citar a lo opinado por la firma Baker & Mc Kenzie, según artículo de opinión publicado en el site de la Cámara Venezolana Española de Industria y Comercio (CAVESPA) (<http://www.cavespa.com/pages/viewnew.asp?CodArt=4425>), *“esta norma, interpretada de manera sistemática y armónica con el artículo 38 del Decreto-Ley, debe entenderse como una limitación al registro y deducción de aquellos créditos fiscales que consten en documentos emitidos con una antigüedad superior a los 12 períodos impositivos, pero en modo alguno deber interpretarse como una limitación temporal al derecho de los contribuyentes de trasladar sus créditos fiscales a períodos subsiguientes hasta su total deducción. Esto quiere decir que los contribuyentes del IVA aún tienen derecho a trasladar indefinidamente el saldo de créditos fiscales de un mes, siempre que hayan deducido el crédito fiscal dentro de los 12 meses siguientes a la emisión del documento respectivo”*.

En otras palabra, si el contribuyente obtuvo un crédito fiscal por la adquisición de algún bien o servicio, y lo registró oportunamente en sus libros de compras, en el lapso comprendido de doce meses desde la fecha de emisión del documento, y al finalizar dicho periodo todavía existe un excedente a favor del contribuyente, podrá seguir deduciéndolo hasta su extinción final, puesto que ya cumplió con el deber formal de incluir como crédito fiscal en el libro de compras y la declaración de impuesto respectivos en el momento oportuno.

De igual manera, la reforma del artículo 33 del decreto ley del IVA, incluye la exclusión de créditos fiscales derivados de ciertos negocios jurídicos, no vinculados directa o indirectamente a la actividad empresarial o profesional del contribuyente ordinario, tales como alimentos y bebidas, bebidas alcohólicas, entradas a espectáculos públicos, etc.

Al respecto, considero necesario hacer referencia a lo establecido en el Art. 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en los numerales 21 y 22, referente a las deducciones permitidas por la ley a efecto de determinar la renta neta del contribuyente:

21. Los pagos hechos por las empresas a sus directores, gerentes, administradores u otros empleados como reembolso de gastos de representación, siempre que dichos gastos estén individualmente soportados por los comprobantes respectivos y sean realizados en beneficio de la empresa pagadora.

22. Todos los demás gastos causados o pagados, según el caso, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir la renta.

En este aspecto, tanto la ley del IVA como la ley del ISLR, consideran que son deducibles todos los gastos que el contribuyente considere son necesarios para la obtención de la renta, y que por tanto el contribuyente pueda probarlo su necesidad.

A fin de definir lo que se consideran gastos no vinculados directa o indirectamente a la actividad empresarial o profesional del contribuyente, la reforma al artículo 33 del Decreto Ley, incluye un párrafo segundo con los supuestos de actividades o servicios que quedarán excluidos, como primer punto tenemos:

- a. Bienes que se destine habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempos alternativos.

En este punto debemos aclarar que bienes serían aquellos que pueden ser destinados a la actividad empresarial o profesional por periodos de tiempo alternativos. En este sentido, mediante entrevista estructura aplicada a un funcionario del SENIAT, se le consultó al respecto, expresando en su opinión, que el texto del numeral a del artículo 33, no especifica que bienes pueden ser considerados destinados simultáneamente a actividades empresariales o no empresariales ni profesional por periodos de tiempo alternativo, sin embargo acotó que solo se deben incluir en la determinación de los créditos fiscales solamente los gastos normales y necesarios para la obtención de la renta de la empresa.

b. En cuanto a los numerales 2 y 4 del párrafo segundo del artículo 33 del Decreto Ley, se plasma la no deducibilidad de los créditos fiscales provenientes de la adquisición de bienes o servicios, que puedan ser utilizados simultáneamente para actividades empresariales, para actividades personales o necesidades privadas.

Al ser consultada al respecto, la Funcionaria del SENIAT Región Los Llanos, opino nuevamente que dentro de esto supuestos solo se deben incluir los gastos realmente utilizados en la producción de la renta. En cuanto a que bienes y servicios podrían ser clasificados dentro de este renglón, opinó que a efectos de servicios de telefonía celular, los mismos podrían calificar dentro de este párrafo, pero que sin embargo se podría convenir con el personal de la empresa a fin de firmar actas de compromisos para el uso de los celulares, a fin de que los mismos se destinen exclusivamente para uso empresarial.

Así mismo, de la revisión documental practicada, es oportuno presentar los datos aportados por De Huerta (2014), donde analiza el artículo 95 de la Ley 37/1992 del Impuesto al Valor Añadido, España. Al respecto, se vislumbra que el artículo 33 del decreto ley del IVA se asemeja mucho al artículo 95 de la ley 37/1992, sin embargo esta ley es más concisa al detallar las actividades no sujetas o sujetas parcialmente a la deducibilidad de los créditos fiscales:

Artículo 95. Limitaciones del derecho a deducir.

Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o

instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

De la lectura anterior, se infiere, que con la finalidad de incrementar la recaudación del IVA en Venezuela, el ejecutivo nacional tomo parte del artículo 93 de la ley española y la incluyo en la reforma al decreto ley del IVA, a fin de reducir los créditos fiscales soportados en la declaraciones de impuesto al valor agregado de los contribuyentes ordinarios.

De igual manera, en el Foro denominado “Impacto tributario y económico de las leyes promulgadas en el marco de la Ley Habilitante”. impartido por la Firma Rodríguez, Velásquez y Asociados KPMG en 21 de enero del 2015 en el Hotel Eurobuilding Express de Maracay, al ser consultada una de las ponentes sobre cuales bienes y servicios podían ser catalogados dentro de dichos supuestos, expresó que podrían ser: adquisiciones de celulares, vehículos, alquiler de inmuebles con fines residenciales para empleados, pago de servicios de telefonía, internet, entre otros.

Es decir, que aun cuando el contribuyente considere que incurrir en algunos gastos, aun cuando sean eventuales, estos son normales y necesarios para el funcionamiento de las actividades de la empresa, la Administración Tributaria, pudiera considerar lo contrario.

En este mismo sentido, es oportuno citar lo expuesto en la sentencia Nro. 00796-28710-2010-2009-0254 de la Sala Político Administrativa del TSJ de Venezuela correspondiente al caso "INELECTRA, C.A." (Julio 2010), en la cual se ratifica el criterio de la no imprescindibilidad del gasto para admitir su deducción a los efectos de determinar la renta neta fiscal a partir de la cual determinar el Impuesto Sobre la Renta (ISLR).

La sanción recurrida se origina porque el contribuyente, en su declaraciones de renta (consolidada), solicitó como deducción la cantidad total de cuatrocientos ochenta y dos mil setecientos treinta y tres bolívares (Bs. 482.733,00), (hoy Bs. 482,73), correspondiente a los ejercicios fiscales comprendidos desde el 01-06-1989 al 31-05-1990 y desde el 01-06-1990 al 31-05-1991, que corresponden a gastos incurridos en la adquisición de “uniformes de bowling,

un juego de café, intereses de mora, INCE, cauchos para camiones, suscripción de periódicos, compra de licores, regalos navideños y gastos varios.”.

La Administración Tributaria rechazó la deducción solicitada por la contribuyente, porque son gastos no normales ni necesarios, ya que no guardaban relación directa e imprescindible con la producción de la renta; además, que tales gastos no se ajustan a ninguno de los ordinales del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986, aplicable *ratione temporis*.

Para dilucidar sobre el caso, el Juez de la causa, cito las sentencias Nros. 01798, 01631, 02472 y 00538 de fechas 20 de noviembre de 2003, 30 de septiembre 2004, 9 de noviembre de 2006 y 29 de abril de 2009, casos: Santa Fe Drilling Company of Venezuela, C.A., Distribuidora Andimar, C.A., Petróleos de Venezuela, S.A. y MARAVEN S.A., respectivamente, entre otras, en las que los jueces de la causa, han determinado lo que a continuación se transcribe:

“...En cuanto a la calificación del ‘gasto necesario’ a los efectos de la deducibilidad del mismo, ha sido criterio reiterado de este Alto Tribunal, por más de una década, separarse del concepto rígido de la imprescindibilidad del gasto para producir la renta, que se venía sosteniendo anteriormente, alegada por la representación fiscal, al admitir en esas ocasiones que ciertos gastos hechos por las sociedades mercantiles en razón de actividades que puedan contribuir a sus buenas relaciones laborales, previstas o no en sus contratos colectivos, se califiquen de gastos necesarios a los fines fiscales; ello por considerar que tales actividades generadoras de esos gastos pueden efectivamente contribuir a elevar la productividad de sus trabajadores y, en consecuencia, reputarse como gastos que sí contribuyen a una mejor labor de los empleados y por tanto son necesarios para su mayor rentabilidad; y cuyo monto además se corresponda al criterio de absoluta normalidad, es decir, que en su cuantía no representen desproporcionados porcentajes en relación al monto de los ingresos obtenidos.”.

De la precedente transcripción puede observarse, que la valoración de un gasto como “necesario” a los fines de su deducibilidad de la renta bruta, no depende de su imprescindibilidad para producir la ganancia, sino que sea indispensable para que pueda efectivamente elevar el nivel de rentabilidad de las sociedades mercantiles y que además, la suma del gasto deducible no debe ser desproporcionada con relación al monto de los ingresos obtenidos en razón de las actividades comerciales desplegadas por la contribuyente.

En razón de lo anterior, constata este Alto Tribunal que el monto de los gastos previamente identificados y rechazados por la Administración Tributaria por no ser “necesarios”, fueron destinados por la recurrente “...para contribuir al normal y fácil desarrollo con el público y el personal de la empresa” (sic)... Por tal razón, esta Sala debe calificar los referidos gastos como necesarios por su finalidad para producir la renta neta gravable. En consecuencia, se confirma la declaratoria de procedencia de las deducciones de los referidos gastos. Así se declara.”

La sentencia anterior ratifica nuestro criterio, que algunos gastos incluidos en la contabilidad de la empresa, pueden ser normales y necesarios para la realización de las actividades de la empresa, sin embargo la Administración Tributaria, puede excluir los mismos en virtud de considerar lo contrario, siendo no admisible ni el crédito fiscal proveniente de los documentos de adquisición ni el importe como costo o gasto a fin de determinar la renta fiscal del contribuyente. Así mismo, parece contradictorio, que la adquisición de algunos bienes y servicios, se consideren gastos normales y necesarios y por ende deducibles de la renta, a efectos de una ley tributaria y otra ley impositiva del mismo país y con el mismo ámbito de aplicación los excluya.

En cuanto a los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad de la empresa, se determinó que dentro de estos términos se incluyen vehículos o inmuebles a nombres de socios o terceros, celulares a nombre de empleados o socios, uso de naves y aeronaves, entre otros.

Especial atención requiere la exclusión de créditos fiscales provenientes de documentos derivados de la recepción de servicios de comidas y bebidas, así como bebidas alcohólicas y entradas a espectáculos públicos. En este aparte, es oportuno citar lo expuesto por Miguel Mileo, Febrero del 2015, donde analiza la disposición contenida en el numeral 3 del párrafo primero del artículo 33. Al respecto opina lo siguiente:

“Servicios de Comida” ¿Con qué se come esta premisa?, manifestando que se debe puntualizar que verbalizar “Servicio de Comida” no es lo mismo que decir “Comida”, el redactor del decreto para este caso se inclinó a usar la palabra “Servicio”, lo que a su juicio, cuando el contribuyente compra directamente alimentos en el supermercado de la esquina y estos alimentos se encuentran gravados con IVA, si se genera crédito fiscal, porque no hay ningún servicio de por medio, eso sí, la adquisición de estos alimentos debe pertenecer a la actividad económica habitual del contribuyente, por ejemplo, ante una jornada especial de trabajo se adquieren en el supermercado alimentos que consumirán los trabajadores durante dicha jornada extraordinaria.

Ahora bien, como “Servicios de Comida”, si se deben considerar las provenientes de facturas de restaurantes por concepto de gastos de representación donde la comida es servida para el comensal (Gerente o Directivo), en este caso, aunque sea inexplicable e inédito, se pierde el crédito fiscal para efectos de IVA. Así mismo, gastos de restaurant o servicios de festejos, -alientos y bebidas- para agasajos de empleados en día de celebraciones tales como: día del trabajador, cena de fin de año, día de los Madres, entre otras, las cuales son celebraciones frecuentes entre los entes económicos, a partir de entrada en vigencia de la ley, los créditos fiscales provenientes de los documentos por estos concepto, tampoco serán deducibles del IVA, pero si serán deducibles como gastos a efectos del ISLR.

En cuanto a los viáticos de los vendedores, el mismo autor opina que, en caso de que la empresa tenga fuerza de ventas, cuyos trabajadores reciben ordinariamente asignaciones por concepto de viáticos para su subsistencia en la ruta correspondiente, es cuando la frase “Servicios de Comida” se presenta un poco más compleja, en razón de que los soportes (Facturas) que presenta el vendedor ante la empresa pueden ser del restaurantes o bien de kioscos, en virtud de lo cual la administración tributaria nacional, mediante juicio del funcionario actuante, puede considerar que una comida servida directamente al consumidor puede ser considerada servicio de comida, pero a juicio de la empresa, sin mesonero no hay servicio, por lo cual se quiera desconocer el crédito fiscal por esta vía y el contribuyente insista en que al no existir quien sirva y atienda al vendedor beneficiario del viático, entonces no hay “Servicio de Comida”.

A fin de ahondar en la definición de lo que debe considerarse servicio, el autor expresa que primeramente, se debe revisar la Ley de Impuesto al Valor Agregado y su definición de “Servicio” en su Artículo 4, Numeral 4, donde expresa que es: cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. ... Asimismo, califican como servicios las actividades realizadas por clubes sociales y deportivos, ya sea a favor de los socios o afiliados que concurren para conformar el club o de terceros.

Así mismo, debemos consultar ahora el Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, que a pesar de ser del año 1999 es el que se encuentra vigente, el Artículo 17 del

mismo expresa: “Para los efectos del impuesto se entiende por servicios, cualesquiera actividades independientes consistentes en ejecutar ciertos hechos, actos, contratos u obras remunerados a favor de un tercero receptor de dichos servicios”

“Para tal efecto, deben incluirse entre otras, las siguientes prestaciones onerosas de servicios:”

“6. Servicios de preparación de alimentos con materias primas suministradas por el receptor del servicio. No incluye la venta de comidas preparadas, que constituye el hecho imponible de venta gravada de bienes muebles.”

Sigue el Autor explicando, que en este dispositivo si se define con un nivel de mucho mayor detalle la amplia gama de actividades calificadas como “Servicio”, cuando invertimos una leída al numeral sexto nos percatamos de esta premisa: “no incluye la venta de comidas preparadas”, que constituye el hecho imponible de venta gravada de bienes muebles.”

En opinión del autor, es claro que la venta de comidas preparadas no se considera entonces un “Servicio de Comida”, siendo así, el viático invertido por el vendedor en sitios donde no se sirve la comida en mesas por parte de un trabajador del restaurante en calidad de mesonero, mesero, etc., sino donde exista exclusivamente la venta de comida ya preparada si genera crédito fiscal.

En este mismo orden de ideas, el Autor define los distintos tipos de suministro de comidas de la siguiente manera:

1.- Adquisición de alimentos NO PREPARADOS: como señala anteriormente, esto, de ninguna manera se debe abordar como un “Servicio de Comida” la compra de alimentos en el supermercado, abasto, bodega, distribuidora, etc., para este caso el crédito fiscal es deducible, siempre y cuando la compra de estos alimentos se encuentre referida a la actividad económica habitual del contribuyente, por ejemplo, refrigerios para el personal en jornadas extraordinarias de trabajo.

2.- Servicio de Restaurantes: en su opinión aquí si estamos en presencia de un “Servicio de Comida”, fundamentado en el acto de servir al cliente teniendo como instrumento para ello al personal correspondiente, usualmente mesoneros. Para este caso el crédito fiscal no es deducible.

3.- Adquisición de alimentos preparados: de conformidad con el Artículo 17, numeral sexto del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (1999) y el Artículo 4 Numeral 1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (2014), esta actividad no se considera servicio sino la venta de un bien mueble, por tanto, el crédito fiscal es deducible completamente, por ejemplo, el IVA contenido en una factura de panadería correspondiente a un par de cachitos y un jugo, de ningún modo se considera “servicio de comida” y el impuesto generado en la operación es aprovechable como crédito fiscal del ejercicio.

En cuanto a lo opinado por la Administración Tributaria, a través del funcionario al cual se le aplico la entrevista estructura, expreso al respecto que la Administración Tributaria no ha publicado criterio alguno al respecto, por lo cual sugiere la realización de consulta escrita a la división de Jurídico Tributario del SENIAT. Así mismo, expreso el funcionario, que los gastos de no deducibles como crédito fiscal, podrán ser incluidos en el libro de compras, en la columna de compras exentas y/o sin derecho a crédito fiscal, por cuanto la totalidad de la factura, incluyendo el IVA, si es deducible como gasto a efectos del ISLR.

Al ser consultado el funcionario del SENIAT, sobre las posibles sanciones por incumplimiento de las disposiciones establecidas en el artículo 33 del decreto ley, expreso que las mismas son desde clausura del establecimiento hasta la imposición de multas pecuniarias desde 50 U.T. en adelante.

**DETERMINAR LOS FACTORES QUE INCIDEN EN LA NO DEDUCIBILIDAD
CRÉDITOS FISCALES EN LAS OPERACIONES ECONÓMICAS DE LA EMPRESA
MEDICARE, C.A.**

Para el tercer y último objetivo presentamos los siguientes resultados:

Gastos de operaciones normales y necesarios de la empresa Medicare, C.A.:

La empresa Medicare, C.A., para la realización de sus actividades incurre en una serie de gastos normales y necesarios, los cuales mostramos a continuación:

Cuadro No 6.
Plan de Cuentas Medicare, C.A.

GASTOS DE OPERACIONES:	BOLIVARES
Sueldos Gerentes	354.000,00
Sueldos Empleados	132.100,00
Bono De Alimentación	132.306,96
Bonificación	1.600,00
Comisiones Por Ventas	396.946,44
Prestaciones Sociales - Antigüedad	129.610,92
Vacaciones	41.696,42
Utilidades	76.778,43
Intereses S/Prest. Sociales	6.527,54
Gastos S.S.O	66.317,29
Gastos I.N.C.E.	6.328,30
Gastos L.P.H.	5.139,14
Seguro Hcm Empleados	51.439,00
Gastos De Representación	157.778,30
Gastos De IVA	70.217,32
Donaciones	770,99
Servicios Básicos	71.159,46
Gastos De Administración	1.800,37
Gastos Generales	64.663,28
Gastos Varios	25.128,57
Gastos De Intereses	2.970,48
Viáticos Y Pasajes	89.270,00
Tasas Y Contribuciones	11.508,73
Hospedaje	43.691,40
Comisiones Bancarias	25.539,22
Papelería	39.098,56
Capacitación Y Adiestramiento	5.774,97
Reparación Y Mant. Vehículos	103.052,73
Pasajes Internacionales	104.458,75
Rep Y Mantenimiento Local	29.005,70
Reparación Y Mant. Equipos	52.276,86

Honorarios Profesionales	241.183,36
Condominio	43.583,17
Fletes Y Encomiendas	11.559,42
Gastos De Seguro	39.974,28
Publicidad Y Propaganda	28.767,85
Impuesto A Las Actividades Económicas	35.104,14
Alquiler Local	228.502,40
Alimentos Y Bebidas	66.829,50
Multas No Deducibles	389,00
Gastos Bancarios	18.000,00
Intereses bancarios	175.727,28
Gastos depreciación mobiliario	1.169,28
Gastos depreciación vehículos	57.069,59
TOTAL GASTOS OPERACIONES	3.246.815,39

Fuente: Contabilidad de la empresa Medicare, C.A.

Dentro del plan de cuentas presentado en el cuadro anterior, podemos destacar algunas cuentas que de acuerdo a lo estudiado, son propensas a ser afectadas por la reforma al artículo 33 del Decreto Ley del IVA. Estas son:

- Alimentos y Bebidas
- Gastos de Representaciones
- Servicios básicos (incluye pagos de telefonía celular)
- Reparación y mantenimiento Vehículos

La partida de alimentos y bebidas, se refiere a la adquisición de alimentos y bebidas suministrados a los empleados de la empresa, ya bien sea como desayuno o almuerzos, dentro de las instalaciones de la empresa, generalmente, son alimentos y bebidas para llevar comprados en loncherías, panaderías, o restaurantes.

Los gastos de representaciones, son pagos de gastos por suministro de alimentos y bebidas a los socios y gerentes de la compañía, en restaurantes, derivados de actos empresariales necesarios para la consecución de los objetivos económicos de la empresa, tales como; reuniones

de negocios, firmas de convenios, traslados a otras ciudades para la adquisición de mercancías y activos fijos, entre otras.

Entre los gastos por servicios básicos, se incluyen el pago de las rentas por servicio telefonía celular a los gerentes y vendedores de la empresa, a la empresa telefónica Movistar.

Y por último, los gastos de reparación y mantenimiento vehículos, se incluyen como afectos al artículo 33 de la ley del IVA, por cuanto, aun cuando están a nombre de la empresa y figuran en la contabilidad, son utilizados por los socios, para su uso particular y/o personal, a su total disposición, por lo cual no hay una separación clara de cuáles son los periodos de uso para actividades empresarial y/o personales.

Al realizar el análisis de las partidas y sus posibles efectos en la declaración de IVA, por la no deducibilidad de los créditos fiscales correspondientes, tenemos lo siguiente:

Cuadro No 7.

Efectos económicos de la no deducibilidad de los gastos

GASTOS DE OPERACIONES:	GASTOS	CRÉDITO FISCAL
Gastos De Representación	157.778,30	18.933,40
Servicios Básicos	71.159,46	8.539,14
Gastos De Administración	1.800,37	216,04
Reparación Y Mant. Vehículos	103.052,73	12.366,33
Alimentos Y Bebidas	66.829,50	8.019,54
TOTAL GASTOS OPERACIONES	400.620,36	48.074,44

Fuente: propia de la investigadora.

Es decir, durante el año 2014, la empresa Medicare, C.A., no podrá deducir de sus créditos fiscales aproximadamente, la cantidad De Bs. 48.074,44.

El importe no deducible como crédito fiscal obtenido del cuadro anterior, debido a la reforma de la ley del IVA, representa para la empresa Medicare, C.A., el equivalente al pago del salario mínimo de un empleado de todo un año.

En cuanto a los libros de compras de la empresa tenemos lo siguiente:

Cuadro No 8

Libro de Compras antes de las reformas al artículo 33 del decreto ley del IVA

MEDICARE C.A.												
RIF: J-30744928-4												
Avda Bolívar, C.C. Vía Veneto, Piso 1, local 29 30 y 31, San Juan de los Morros, Estado Guárico												
Compras correspondientes a: DICIEMBRE 2014												
Fecha	Nº de factura / documento	No Compreh. Retención IVA	Fact. Afect.	Proveedor	R.I.F.	Total compras mas L.V.A.	compras Exento sin derecho a	Compras No Sujetas	Compras Exoneradas	Nacionales alicuota general		
										Base Impon.	%	Impuesto
19/11/2014	SERIE-A-9283			Equipos Médicos Guárico, C.A.	J-31116339-5	3.938,84	0,00	0,00	0,00	3.516,82	12,00	422,02
20/11/2014	SERIE-A-9287			Equipos Médicos Guárico, C.A.	J-31116339-5	12.874,40	0,00	0,00	0,00	11.495,00	12,00	1.379,40
21/11/2014	00017102			Olym VT, C.A.	J-29753999-9	34.692,20	34.692,20	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
21/11/2014	00017103			Olym VT, C.A.	J-29753999-9	69.384,41	69.384,41	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
25/11/2014	00000044			Marbellis Nathalie Velásquez Sánchez	V-14147882-2	3.360,00	0,00	0,00	0,00	3.000,00	12,00	360,00
27/11/2014	00007998			Ricarjuan Tv, C.A.	J-29772984-4	249,76	0,00	0,00	0,00	223,00	12,00	26,76
27/11/2014	00009245			Los Helá2, C.A.	J-40059103-1	70,00	0,00	0,00	0,00	62,50	12,00	7,50
27/11/2014	00088494			AutoCentro Guárico, C.A.	J-06004767-6	1.568,00	0,00	0,00	0,00	1.400,00	12,00	168,00
27/11/2014	00120545			Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	77.504,00	0,00	0,00	0,00	69.200,00	12,00	8.304,00
27/11/2014	00265994			Panadería y Pastelería BOLIVAR, C.A.	J-30472479-9	40,00	0,00	0,00	0,00	35,71	12,00	4,29
28/11/2014	00037718			Librería y Variedades Roscio 2.0, C.A.	J-40412351-2	432,86	0,00	0,00	0,00	386,48	12,00	46,38
28/11/2014	00120573			Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	15.344,00	0,00	0,00	0,00	13.700,00	12,00	1.644,00
28/11/2014	00120574			Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	30.912,00	0,00	0,00	0,00	27.600,00	12,00	3.312,00
30/11/2014	201411056958365			Instituto Venezolano De Los Seguros Sociales	G-20004076-9	6.079,73	6.079,73	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
01/12/2014	00001306			La Casona Universitaria, C.A.	J-40001661-4	30,00	0,00	0,00	0,00	26,79	12,00	3,21
01/12/2014	00001307			La Casona Universitaria, C.A.	J-40001661-4	30,00	0,00	0,00	0,00	26,79	12,00	3,21
01/12/2014	00001313			La Casona Universitaria, C.A.	J-40001661-4	30,00	0,00	0,00	0,00	26,79	12,00	3,21
01/12/2014	00065989			Import Med, S.A.	J-00336389-8	9.178,86	9.178,86	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
02/12/2014	00000314			Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	800,00	800,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
02/12/2014	00001314			La Casona Universitaria, C.A.	J-40001661-4	30,00	0,00	0,00	0,00	26,79	12,00	3,21
02/12/2014	00007925			MRW Inversiones C & C 2012,CA	J-40051236-0	100,00	0,00	0,00	0,00	89,29	12,00	10,71
03/12/2014	00000315			Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	800,00	800,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
03/12/2014	00001334			La Casona Universitaria, C.A.	J-40001661-4	90,00	0,00	0,00	0,00	80,36	12,00	9,64
03/12/2014	00007929			MRW Inversiones C & C 2012,CA	J-40051236-0	150,00	0,00	0,00	0,00	133,93	12,00	16,07
03/12/2014	00269953			Panadería y Pastelería BOLIVAR, C.A.	J-30472479-9	144,00	0,00	0,00	0,00	128,57	12,00	15,43
04/12/2014	00000316			Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	800,00	800,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
04/12/2014	00000317			Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	800,00	800,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
04/12/2014	00000534			Judith Villarreal	V-03806035-6	6.048,00	0,00	0,00	0,00	5.400,00	12,00	648,00
04/12/2014	00001349			La Casona Universitaria, C.A.	J-40001661-4	60,00	0,00	0,00	0,00	53,57	12,00	6,43
04/12/2014	00270671			Panadería y Pastelería BOLIVAR, C.A.	J-30472479-9	260,00	0,00	0,00	0,00	232,14	12,00	27,86
05/12/2014	00001350			La Casona Universitaria, C.A.	J-40001661-4	105,00	0,00	0,00	0,00	93,75	12,00	11,25
05/12/2014	00008078			Ricarjuan Tv, C.A.	J-29772984-4	249,76	0,00	0,00	0,00	223,00	12,00	26,76
05/12/2014	00008292			DF Technology, C.A.	J-31201594-2	150,00	150,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
05/12/2014	00039575			Ice King, C.A.	J-30235302-5	130,00	0,00	0,00	0,00	116,07	12,00	13,93
08/12/2014	00000021			Cesar Gerónimo Castillo Pottella	V-1118092-6	4.928,00	0,00	0,00	0,00	4.400,00	12,00	528,00
08/12/2014	00000318			Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	1.600,00	1.600,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
08/12/2014	00000319			Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	800,00	800,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
08/12/2014	57542002			Telefónica Venezolana ,CA	J-00343994-0	4.581,79	406,62	0,00	0,00	3.727,83	12,00	447,34
09/12/2014	00120714			Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	20.160,00	0,00	0,00	0,00	18.000,00	12,00	2.160,00
09/12/2014	00127433			Distribuidora de Licores Vicjordan, C.A.	J-30078975-6	55.750,14	0,00	0,00	0,00	49.776,91	12,00	5.973,23
09/12/2014	00176356			Comercializadora EDS, C.A.	J-30185213-3	19.883,00	19.883,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
11/12/2014	00120766			Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	19.768,00	0,00	0,00	0,00	17.650,00	12,00	2.118,00
11/12/2014	00120767			Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	53.200,00	0,00	0,00	0,00	47.500,00	12,00	5.700,00
11/12/2014	00294176			GAESCA "Gasa Esterilizadas, C.A."	J-00267650-7	6.943,78	0,00	0,00	0,00	6.199,80	12,00	743,98
12/12/2014	00000320			Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	800,00	800,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
13/12/2014	00000321			Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	1.200,00	1.200,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
16/12/2014	00007310			Isa, C.A	J-30711788-5	180,00	180,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
16/12/2014	00007311			Isa, C.A	J-30711788-5	20,00	20,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
20/12/2014	00000322			Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	1.200,00	1.200,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
29/12/2014	00000323			Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	4.600,00	4.600,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
29/12/2014	SERIE-A-3232739			Cestaticket Accor Services, C.A.	J-00327444-5	11.065,38	0,00	10.001,25	0,00	950,12	12,00	114,01
Total compras y créditos fiscales						483.115,91	153.374,82	10.001,25	0,00	285.482,00		34.257,84

Cuadro No 9

Libro de Compras según reformas al artículo 33 del decreto ley del IVA

MEDICARE C.A.										
REF. J-30744928-4										
Avda Bolívar, C.C. Vía Veneto, Piso I, local 29 30 y 31, San Juan de los Morros, Estado Guárico										
Compras correspondientes a: DICIEMBRE 2014										
Fecha	N° de factura / documento	Proveedor	R.I.F.	Total compras mas I.V.A.	Compras Exentas y/o sin derecho a CF	Compras No Sujetas	Compras Exoneradas	Nacionales alicuota general		
								Base Impon.	%	Impuesto
19/11/2014	SERIE-A-9283	Equipos Médicos Guárico, C.A.	J-31116339-5	3.938,84	0,00	0,00	0,00	3.516,82	12,00	422,02
20/11/2014	SERIE-A-9287	Equipos Médicos Guárico, C.A.	J-31116339-5	12.874,40	0,00	0,00	0,00	11.495,00	12,00	1.379,40
21/11/2014	00017102	Olym VT, C.A.	J-29753999-9	34.692,20	34.692,20	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
21/11/2014	00017103	Olym VT, C.A.	J-29753999-9	69.384,41	69.384,41	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
25/11/2014	00000044	Marbellis Nathalie Velásquez Sánchez	V-14147882-2	3.360,00	0,00	0,00	0,00	3.000,00	12,00	360,00
27/11/2014	00007998	Ricarjuan Tv, C.A.	J-29772984-4	249,76	0,00	0,00	0,00	223,00	12,00	26,76
27/11/2014	00009245	Los Hela2, C.A.	J-40059103-1	70,00	70,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
27/11/2014	00088494	AutoCentro Guárico, C.A.	J-0600467-6	1.568,00	0,00	0,00	0,00	1.400,00	12,00	168,00
27/11/2014	00120545	Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	77.504,00	0,00	0,00	0,00	69.200,00	12,00	8.304,00
27/11/2014	00265994	Panadería y Pastelería BOLIVAR, C.A.	J-30472479-9	40,00	40,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
28/11/2014	00037718	Librería y Variedades Roscio 2.0, C.A.	J-40412351-2	432,86	0,00	0,00	0,00	386,48	12,00	46,38
28/11/2014	00120573	Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	15.344,00	0,00	0,00	0,00	13.700,00	12,00	1.644,00
28/11/2014	00120574	Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	30.912,00	0,00	0,00	0,00	27.600,00	12,00	3.312,00
30/11/2014	201411056958365	Instituto Venezolano De Los Seguros Sociales	G-20004076-9	6.079,73	6.079,73	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
01/12/2014	00001306	La Casona Universitaria, C.A.	J-40001661-4	30,00	30,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
01/12/2014	00001307	La Casona Universitaria, C.A.	J-40001661-4	30,00	30,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
01/12/2014	00001313	La Casona Universitaria, C.A.	J-40001661-4	30,00	30,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
01/12/2014	00065989	Import Med, S.A.	J-00336389-8	9.178,86	9.178,86	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
02/12/2014	00000314	Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	800,00	800,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
02/12/2014	00001314	La Casona Universitaria, C.A.	J-40001661-4	30,00	30,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
02/12/2014	00007925	MRW Inversiones C & C 2012,C.A	J-40051236-0	100,00	0,00	0,00	0,00	89,29	12,00	10,71
03/12/2014	00000315	Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	800,00	800,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
03/12/2014	00001334	La Casona Universitaria, C.A.	J-40001661-4	90,00	90,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
03/12/2014	00007929	MRW Inversiones C & C 2012,C.A	J-40051236-0	150,00	0,00	0,00	0,00	133,93	12,00	16,07
03/12/2014	00269953	Panadería y Pastelería BOLIVAR, C.A.	J-30472479-9	144,00	144,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
03/12/2014		Grevimar del Milagro Carpavire	V-14147783-4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
03/12/2014		Grevimar del Milagro Carpavire	V-14147783-4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
04/12/2014	00000316	Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	800,00	800,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
04/12/2014	00000317	Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	800,00	800,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
04/12/2014	00000534	Judith Villarreal	V-03806035-6	6.048,00	0,00	0,00	0,00	5.400,00	12,00	648,00
04/12/2014	00001349	La Casona Universitaria, C.A.	J-40001661-4	60,00	60,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
04/12/2014	00270671	Panadería y Pastelería BOLIVAR, C.A.	J-30472479-9	260,00	260,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
04/12/2014		Equipos Médicos Guárico, C.A.	J-31116339-5	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
05/12/2014	00001350	La Casona Universitaria, C.A.	J-40001661-4	105,00	105,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
05/12/2014	00008078	Ricarjuan Tv, C.A.	J-29772984-4	249,76	0,00	0,00	0,00	223,00	12,00	26,76
05/12/2014	00008292	DF Tecnología, C.A.	J-31201594-2	150,00	150,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
05/12/2014	00039575	Ice King, C.A.	J-30235302-5	130,00	130,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
05/12/2014		Marbellis Nathalie Velásquez Sánchez	V-14147882-2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
05/12/2014		Judith Villarreal	V-03806035-6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
08/12/2014	00000021	Cesar Gerónimo Castillo Pottella	V-11118092-6	4.928,00	0,00	0,00	0,00	4.400,00	12,00	528,00
08/12/2014	00000318	Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	1.600,00	1.600,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
08/12/2014	00000319	Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	800,00	800,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
08/12/2014	57542002	Telefónica Venezolana ,C.A	J-00343994-0	4.581,79	406,62	0,00	0,00	3.727,83	12,00	447,34
09/12/2014	00120714	Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	20.160,00	0,00	0,00	0,00	18.000,00	12,00	2.160,00
09/12/2014	00127433	Distribuidora de Licores Vicjordan, C.A.	J-30078975-6	55.750,14	55.750,14	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
09/12/2014	00176356	Comercializadora EDS, C.A.	J-30185213-3	19.883,00	19.883,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
09/12/2014		Cesar Gerónimo Castillo Pottella	V-11118092-6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
10/12/2014		Distribuidora de Licores Vicjordan, C.A.	J-30078975-6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
11/12/2014	00120766	Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	19.768,00	0,00	0,00	0,00	17.650,00	12,00	2.118,00
11/12/2014	00120767	Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	53.200,00	0,00	0,00	0,00	47.500,00	12,00	5.700,00
11/12/2014	00294176	GAESCA "Gasa Esterilizadas, C.A."	J-00267650-7	6.943,78	0,00	0,00	0,00	6.199,80	12,00	743,98
11/12/2014		Telefónica Venezolana ,C.A	J-00343994-0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
12/12/2014	00000320	Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	800,00	800,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
12/12/2014		GAESCA "Gasa Esterilizadas, C.A."	J-00267650-7	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
12/12/2014		Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
12/12/2014		Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
12/12/2014		Distribuidora Clamar, C.A.	J-00217796-9	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
12/12/2014		La Super Pantalla, C.A.	J-40073612-9	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
13/12/2014	00000321	Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	1.200,00	1.200,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
16/12/2014	00007310	Isa, C.A	J-30711788-5	180,00	180,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
16/12/2014	00007311	Isa, C.A	J-30711788-5	20,00	20,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
20/12/2014	00000322	Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	1.200,00	1.200,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
29/12/2014	00000323	Ima Josefina Sanz Suarez	V-08785685-9	4.600,00	4.600,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
29/12/2014	SERIE-A-3232739	Cestaticket Accor Services, C.A.	J-00327444-5	11.065,38	0,00	10.001,25	0,00	950,12	12,00	114,01
29/12/2014		Cestaticket Accor Services, C.A.	J-00327444-5	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
29/12/2014		Hotel Venetur Maracaibo, C.A.	G-20010426-0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
29/12/2014		Restaurantes Internacionales, C.A.	J-07001620-5	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12,00	0,00
		Total compras y créditos fiscales		483.115,91	210.143,96	10.001,25	0,00	234.795,27		28.175,43

Analizando las modificaciones al libro de compras presentado anteriormente, se puede observar que con las reformas al decreto ley del IVA, durante el mes de Diciembre del 2014, la empresa Medicare, C.A., tiene un impacto económico de Bs. 6.874,00, los cuales si lo proyectamos con la inflación estimada para el año 2015, el efecto económico de la reforma podría ser de Bs. 120.420,00.

Es decir, la reforma del decreto ley del IVA, si tiene un efecto económico bien importante, en las operaciones económicas de la empresa Medicare, C.A.

CAPITULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES DE LA INVESTIGACIÓN:

La reforma a la ley del IVA, enmarcada dentro de la reforma al sistema tributaria instaurada por el Ejecutivo Nacional en Noviembre del 2014, es, si se quiere una de las reformas más importante realizada a este impuesto desde su aplicación en Venezuela, por cuanto elimina exenciones, exoneraciones, reduce los créditos fiscales y el periodo de deducción de los mismos, entre otras reformas puntuales.

La reforma que se estudió en la presente investigación es la referente al artículo 33 del decreto ley, la cual contempló lo siguiente:

- Establece que el derecho a deducir el crédito fiscal no podrá ejercerse después de transcurridos 12 meses a partir de la fecha de emisión de la factura, de la fecha de la declaración de aduanas o de la fecha del comprobante de pago de impuestos en el caso de recepción de servicios provenientes del exterior

- Se incluye parágrafo primero para indicar cuando no son deducibles los créditos fiscales e incluye la no deducibilidad de los créditos fiscales cuando no estén vinculados directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del contribuyente ordinario, así como créditos fiscales soportados con ocasión a la recepción de servicios de comidas y bebidas alcohólicas y espectáculos públicos

- Se incluye el parágrafo segundo para indicar que se entiende por actividades que no están vinculadas directa o exclusivamente a la actividad empresarial

Con fundamento en el análisis de la investigación y a los resultados obtenidos, se puede concluir que:

La reforma al artículo 33 del decreto ley del IVA, tiene consecuencias importantes, tanto en el aspecto material de los contribuyentes, por cuanto al excluir cierta categorías de gastos por concepto de adquisición de bienes y servicios, disminuye los créditos fiscales deducibles y por ende aumenta la cuota tributaria del contribuyente, como en el aspecto formal por cuanto incrementa las formalidades a considerar por parte del contribuyente a la hora de la recepción de los documentos que soporten el gasto.

La interpretación a los párrafos primero y segundo de decreto ley debe ser minuciosa, y a criterio de la investigadora, debe ser consultado con un experto legal, en virtud de su ambigüedad, y delicadeza del tema, puesto que cualquier interpretación errónea puede ser causal de sanciones por parte de la administración tributaria. Sin embargo, de acuerdo a los datos obtenidos de los distintos instrumentos, se puede concluir, que a la hora de una fiscalización, prevalecerá el criterio del fiscal actuante, y corresponderá al contribuyente tratar de defender su posición ante alguna discrepancia.

Así mismo, esta reforma significa un cambio en la presentación de los libros de compras del contribuyente, por cuanto los créditos fiscales no deducibles deben incorporarse como gastos, en la columna de compras exentas y/o sin derecho a crédito fiscal. La incorrecta incorporación de los documentos en los libros del contribuyente genera severas sanciones de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario vigente en el país.

De igual manera, la exclusión de ciertos créditos fiscales, genera la modificaciones en la contabilidad de la empresa por cuanto estos, que anteriormente eran contabilizados como “crédito fiscal” dentro de los activos de la empresa, ahora deberán ser sumados al gasto respectivo en el periodo de imposición correspondiente, lo que a su vez origina una modificación a la configuración de los sistemas contables cuando los contribuyentes tengan la contabilidad automatizada.

Y por último, la empresa Medicare, C.A., debe hacer un análisis minuciosos de sus gastos a fin de determinar si los mismos son normales y necesarias para la realización de las actividades económicas, puesto que de lo contrario, además de no poder utilizar los créditos fiscales provenientes de los documentos que soportes dichos gastos, los mismos pueden ser además rechazados por la administración tributaria como gasto deducibles a efectos de otros impuestos, y por ende incrementar la renta neta del contribuyente, lo que a su vez, generaría el pago un diferencia en los impuestos respectivos, más intereses de mora y multas adicionales.

En fin, la reforma del artículo 33 del decreto ley del IVA, tiene consecuencias importantes en las operaciones económicas de los contribuyentes, que ameritan una re planificación fiscal, a fin de considerar sus efectos y ponderar los cambios pertinentes si fuera el caso, así como la afectación al flujo de caja de la empresa en virtud del posible incremento de la cuota tributaria de los periodos impositivos.

RECOMENDACIONES DE LA INVESTIGACIÓN:

Con base a la información recabada, al análisis realizado y a las conclusiones planteadas, se sugieren una serie de recomendaciones que deben implementarse para lograr los objetivos que se esperan y minimizar los efectos de la reforma al artículo 33 del decreto ley del IVA:

Como primer punto, se recomienda a la Gerencia de la empresa hacer un análisis minucioso (legal y tributario) de lo dispuesto en el texto del artículo 33, a fin de determinar si los gastos por adquisición de bienes y servicios, son normales y necesarios para la realización de las actividades empresariales, y así tener los argumentos necesarios para defender su posición ante la administración tributaria ante una posible fiscalización.

Como segundo punto, se recomienda realizar la consulta a la División Jurídico Tributaria del SENIAT, a fin de exponer las dudas que se tengan al respecto, así como la forma en que hasta ahora se ha venido registrando las operaciones en el libro de compras, a fin de tener un pronunciamiento oficial al respecto y corregir en adelante, si es el caso.

Como última recomendación, debido a la afectación al flujo de caja de la empresa, se sugiere a la empresa, evaluar el efecto económico en las operaciones de la empresa a fin de tratar de minimizar el costo, sin afectar notablemente los beneficios a los empleados especialmente, así como lo concerniente a las relaciones publicas con clientes y proveedores.

En fin, la empresa debe tener en cuenta que cualquier recomendación realizada por la investigadora, así como por los asesores legales y tributarios, quedan a expensas de los funcionarios de la Administración Tributaria, quienes al fin decidirán si los argumentos presentados son válidos o no, y si los créditos fiscales son deducibles a efectos de la determinación de la cuota tributaria.

LISTA DE REFERENCIAS BIBLIOGRAFIA

ARIAS, Fridas. (1999). Bases Metodológicas de la Investigación Educativa. Barcelona: Ediciones Ceac.

Blanco, Lorena. (2010). Análisis Del Efecto Económico Que Genera El Proceso De Recuperación De Retenciones De Impuesto Al Valor Agregado (IVA), En Los Contribuyentes Especiales De Los Clientes De La Firma Blanco Castillo & Asociados, C.A. Trabajo de grado como requisito parcial para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria. Universidad De Carabobo, Facultad De Ciencias Económicas Y Sociales. Escuela De Administración Comercial Y Contaduría Pública. Campus La Morita, Estado Aragua. <http://produccion-uc.b.c.uc.edu.ve/documentos/trabajos/60002C49.pdf>

CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2001). Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de Octubre de 2001.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999.

Cosciani, Cesare. (1960). El Impuesto al Valor Agregado. De Palma. España.

Crespo Méndez, Norisnel. (2012). ESTUDIO DE LAS RETENCIONES DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES Y SU INCIDENCIA FINANCIERA EN LA EMPRESA. Caso: Poly Print de Venezuela, C.A. Trabajo Especial de Grado presentado para optar al Título de Especialización en Tributación. Universidad Centroccidental "Lisandro Alvarado". Decanato De Administración Y Contaduría. http://bibadm.ucla.edu.ve/edocs_baducla/tesis/TGE_HJ4653.A3_CRESPO.pdf

Decreto con Rango, valor y Fuerza de ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (2014). Gaceta Oficial No 6.152 extraordinario. 18 de Noviembre del 2014.

Díaz Valdez, Julio César. (2013). La Compensación de los excedentes de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) versus el Impuesto Sobre la Renta (ISLR). <http://apuntesdetrabajo.blogspot.com/2013/12/la-compensacion-de-los-excedentes-de.html>.

El Diccionario de la lengua española (DRAE). 23ª edición. Octubre de 2014.

Ferreira de Guerrero, Zulay. (2012). *Tratamiento Tributario Aplicado A Los Entes Públicos En Venezuela*. (Haciendo referencia a la Providencia Administrativa mediante la cual se designan a los entes públicos nacionales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado). Trabajo Especial de Grado presentado para optar al grado de Especialista en Tributación. Universidad del Zulia (LUZ). Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas. División de Estudios para Graduados. Maracaibo – Venezuela. http://tesis.luz.edu.ve/tde_arquivos/129/TDE-2012-05-03T14:57:23Z-2951/Publico/ferreira_de_guerrero_zulay_maria.pdf

Legislación Económica, C.A. (1990). Impuesto al Valor Agregado. Forum Editores, C.A.

Mileo, Miguel. (2015). El “SERVICIO DE COMIDA” y el Crédito Fiscal (IVA). <http://www.mileoconsultores.com/blog/opinion/serviciodecomida/>

Pérez, Greicy. (2010). La Gestión Contable De Las Retenciones Del Impuesto Al Valor Agregado Y Su Impacto En Los Resultados Financieros En Los Contribuyentes Especiales. Caso De Estudio: Almacenes Frigoríficos Del Centro, C.A. Trabajo de Grado presentado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria. Bárbula. Universidad De Carabobo. Facultad De Ciencias Económicas Y Sociales. Dirección De Estudios De Post Grado. Especialización En Gerencia Tributaria. <http://produccion-uc.bc.uc.edu.ve/documentos/trabajos/600029E5.pdf>

Quintana, Eduardo. (2000) El IVA en Venezuela. Centro de Estudios Fiscales. Ediciones SENIAT.

REGLAMENTO GENERAL DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (1999). Decreto de la República de Venezuela N° 206, de fecha 9 de julio de 1999.

SABINO, Carlos. (2003). Metodología de la Investigación (2a. ed.). Buenos Aires: El Cid.

Sainz de Bujanda, Fernando. (1977). Sistema de Derecho Financiero, tomo I, volumen II. Pag. 22. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid. 1977.

Valdés Costa Ramón. (1996). Curso de Derecho Tributario, 2ª edición. De Palma. Montevideo. Uruguay.

VILLEGAS, Héctor. (1999). Curso de Derecho Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Argentina. Editorial Astrea.

ANEXOS

Anexo 1.

Entrevista

GUIA DE ENTREVISTA			
Día		Hora	
Lugar		Entrevistado	
Tema: Limitación en la deducibilidad de los créditos fiscales (at. 33 del Decreto Ley con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al valor Agregado)			
Pregunta 1:	Conoce Usted los cambios al artículo 33 de la Ley del IVA?		
Apuntes			
Pregunta 2:	Cual es su opinión sobre los cambios realizados?		
Apuntes			
Pregunta 3:	Que considera Usted que son gastos normales y necesarios para la realización de actividades económicas?		
Apuntes			
Pregunta 4:	Cuales serian gastos o costos no vinculadas directa o indirectamente a la actividad empresarial o profesional del contribuyente ordinario.		
Apuntes			
Pregunta 5:	A su juicio, que son bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas?		
Apuntes			
Pregunta 6:	En su opinión cuales podrian ser bienes o derechos que no figuran en la contabilidad de la actividad empresarial o profesional del contribuyente ordinario?		
Apuntes			

Pregunta 7:	Cuales son los bienes propensos a ser usados por periodos de tiempo alternativos en las actividades habituales de la empresa?
Apuntes	
Pregunta 8:	Como deberian registrarse las facturas que soportan créditos fiscales no deducibles en los libros de compras del contribuyente ordinario?
Apuntes	
Pregunta 9:	Los contribuyentes especiales del IVA deben retener el IVA correspondientes a los proveedores o prestadores de servicios por el suministro de bienes o servicios aun cuando los créditos fiscales no sean deducibles?
Apuntes	
Pregunta 10:	Cuales son las sanciones a que estarian expuestos los contribuyentes que no cumplan con las disposiciones del art. 33 del Decreto Ley del IVA?
Apuntes	

Anexo 2.

REGISTRO DE OBSERVACION DIRECTA

Descripción	B R D	Observaciones
La empresa lleva los libros de compra de acuerdo a lo establecido en la Ley del IVA y su reglamento?		
Registra oportunamente las operaciones económicas en los libros de compra?		
Realiza las declaraciones de IVA oportunamente?		
Las facturas soportadas corresponden a facturas fidedignas, otorgadas por contribuyentes ordinarios del IVA?		
El IVA detallado en las facturas de compra, corresponde al legalmente deducible?		
Los egresos soportados corresponden a gastos normales y necesarios para el funcionamiento de la empresa?		
La empresa ha realizado cambios en los deberes formales y materiales a partir de la entrada en vigencia del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de ley del IVA?		