

## INVESTIGACIÓN

# LA AUDITORIA TRIBUTARIA EN LA RECUPERACION DE RETENCIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES. CASO: MATERIALES, C. A.

**Jesús Enrique Cruz**  
**Venezuela**

Doctorando en Gerencia en la Universidad  
Yacambú. Auditor Interno titular en  
Fundacite Lara - Barquisimeto.  
Correo Electrónico: [jesuscruz2008@gmail.com](mailto:jesuscruz2008@gmail.com).

**Maribel Elena Petit Marcano**  
**Venezuela**

Especialista en auditoría en la Universidad  
Centroccidental Lisandro Alvarado, UCLA,  
Contador Público Independiente.  
Correo Electrónico: [licmaribelpetit@gmail.com](mailto:licmaribelpetit@gmail.com)

## RESUMEN

Esta investigación tiene por objetivo establecer los fundamentos del proceso de documentación en la recuperación de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA), a través de una Auditoría Tributaria. El estudio es de campo, tipo descriptivo con base documental. Se utilizaron instrumentos Legales: Código Orgánico Tributario, Ley del IVA, Providencia Administrativa 056. La población es la Empresa Materiales, C.A., designada Contribuyente Especial, y agente de retención del IVA. La muestra está conformada por (4) trabajadores administrativos involucrados en Retenciones IVA. El Cuestionario aplicado consta de veintiocho (28) ítems con preguntas cerradas. Se evaluó el procedimiento para la recuperación de las Retenciones del IVA. La evaluación y verificación de obligaciones fiscales y deberes formales se apoya en procedimientos de Auditoría Tributaria, cuya aplicación y elaboración del respectivo programa de Auditoría Tributaria del Impuesto al Valor Agregado, aporta la evidencia de la planificación y alcance de la misma, sirviendo de instructivo para la realización del trabajo encomendado.

**Palabras claves:** Impuesto al Valor Agregado; Recuperación de retenciones; Auditoría tributaria; Contribuyentes especiales.

**Recibido:** 03-02-2013

**Aceptado:** 08-04-2013

### **Abstract**

This research aims to establish the foundations of the documentation process in recovering Withholding Value Added Tax (VAT) through a tax audit. The field study, based descriptive documentary. Legal instruments were used: Tax Code, Tax Law, Administrative Order 056. The population is the Company Materials, CA, designated Special Taxpayer and VAT withholding agent. The sample consists of (4) administrative workers involved in Tax Withholding. The applied questionnaire consists of twenty 28 items with closed questions. We evaluated the procedure for the recovery of tax withholdings. Evaluation and verification of formal tax obligations and duties is based on tax audit procedures, the application and development of the respective tax audit program of value added tax, provides evidence of planning and scope thereof, serving as instructions for the completion of the assignment.

**Keywords:** Value Added Tax, Recovery of deductions, tax audit, Special Contributors

## **AUDIT TAX DEDUCTIONS IN RECOVERY OF VALUE ADDED TAX IN SPECIAL CONTRIBUTORS. CASE MATERIALS, C. A.**

**Jesus Enrique Cruz**  
Venezuela

PhD in Management from the University Yacambú.  
Holder Internal Auditor Fundacite Lara - Barquisimeto.  
Email: [jesuscruz2008@gmail.com](mailto:jesuscruz2008@gmail.com).

**Maribel Elena Petit Marcano**  
Venezuela

Audit Specialist in Lisandro Alvarado University, UCLA,  
Independent Public Accountant. Email: [licmaribelpetit@gmail.com](mailto:licmaribelpetit@gmail.com)

## 1. INTRODUCCIÓN

En Venezuela el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es el tributo que genera un ingreso fiscal no petrolero de manera recurrente y consecuente en relación a los demás impuestos nacionales. Esta situación impulsa al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) a desarrollar mayores y más eficientes programas de control y fiscalización, con miras a minimizar la evasión y lograr la recaudación de los ingresos necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado. También se adopta un sistema de Contribuyentes Especiales, para atender y controlar a los contribuyentes de mayor relevancia fiscal, y se dicta la Providencia Administrativa donde se designa a estos contribuyentes Agentes de Retención.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en el artículo 11, establece que serán responsables del pago del impuesto -en calidad de agentes de retención- los compradores o adquirientes de determinados bienes muebles y los receptores de ciertos servicios, a quienes la Administración Tributaria designe como tales, de acuerdo a lo previsto en el Código Orgánico Tributario. Estos Agentes de Retención tienen la obligación de efectuar gestiones administrativas, incluyendo la preparación de declaraciones mensuales de las retenciones efectuadas en formatos electrónicos por el portal del SENIAT (Internet), y preparar a sus proveedores los comprobantes de retención, así como llevar registros contables especiales, realizar las declaraciones mensuales de las retenciones efectuadas y enterar el IVA retenido. Para los contribuyentes, estas retenciones constituyen, en ocasiones, un anticipo de impuesto indebido o no causado, lo que puede generar un excedente de crédito fiscal en virtud que se hayan efectuado más compras que ventas.

La Providencia Administrativa del Impuesto al Valor Agregado (IVA) 0056, en sus artículos 09 y 10 indica la Recuperación de retenciones acumuladas, la cual estipula que si transcurridos tres (3) períodos de

imposición y aún persiste algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación de dicho monto ante la Administración Tributaria. Este procedimiento de recuperación esta normado en el artículo 10 de la Providencia N°. 0056. Por consiguiente esta investigación se orienta a la Evaluación del Procedimiento de Recuperación de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado, mediante una Auditoría Tributaria a los Contribuyentes Especiales designados como agentes de retención por el SENIAT.

Para ello se procuró establecer los fundamentos teóricos y técnicos del proceso de documentación en la recuperación de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado, partiendo del análisis de dicho proceso, a través de una Auditoría Tributaria, donde se incluyan los objetivos específicos de esta investigación: (a) Identificar el Procedimiento de Recuperación de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado Soportadas y no Descontadas; (b) Examinar ese Procedimiento a través de una Auditoría Tributaria, que permita la verificación de su correcto cumplimiento, y; (c) Evidenciar los Hallazgos de la Auditoría Tributaria aplicada a través del informe final.

A tal efecto se realizó un estudio de campo, tipo descriptivo y documental, analizando las variables que fueron descritas por la obtención de datos originales y primarios, complementándolas con fuentes secundarias, se utilizaron instrumentos Legales como el Código Orgánico Tributario, La Ley del IVA, y la Providencia Administrativa 056, La evaluación y verificación de obligaciones fiscales y deberes formales se apoyaron en procedimientos de Auditoría Tributaria, por medio de las cuales se evaluó el procedimiento para la recuperación de Retenciones del IVA.

La población estuvo representada por una Empresa señalada por la Administración Tributaria como Contribuyente Especial, y designada como agentes de retención del Impuesto al valor Agregado. La selección de la muestra fue mediante la técnica no probabilística

intencional, y estuvo compuesta por 4 trabajadores del área Administrativa y contable involucrados en el manejo de las Retenciones del IVA. Como técnicas de recolección de datos se empleó el Cuestionario y la Observación Directa. El Cuestionario diseñado para las personas que conforman el marco muestral consta de 28 ítems con preguntas cerradas. Se aplicaron técnicas de Auditoría, como la Entrevista no estructurada rápida de tipo informal, Cuestionario de Control Interno y se procedió a reunir y analizar las pruebas y evidencias que apoyan el resultado de la Auditoría.

## **2. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN VENEZUELA**

A finales del año 1993 se logra en Venezuela un mecanismo de alto rendimiento fiscal que consiste en que el impuesto al valor agregado, presupone la base primordial de los ingresos públicos de naturaleza tributaria, siendo la última reforma en fecha 26 de Febrero del 2007, a través del decreto 5212 con rango valor y fuerza de Ley publicada en Gaceta Oficial N°. 38.632. Señala Garay (2005) que el impuesto recibe este nombre porque grava el valor añadido en cada etapa de la circulación de los bienes, desde su producción o importación, hasta que llega al consumidor. El valor a que se refiere es el valor mercantil, el cual se expresa en la factura de venta.

El Artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo define como: Impuesto que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, aplicable en todo el territorio nacional, que deben pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, entre otras, que realicen actividades definidas como hechos impositivos en la Ley. Se aplica a todas las etapas de comercialización desde el fabricante o quienes presten servicios, hasta el consumidor final, pudiendo compensar todos los contribuyentes ordinarios en la cadena de comercialización los créditos fiscales generados por las compras de bienes y servicios con los débitos fiscales obtenidos de las ventas de esos bienes y servicios, excepto los exportadores que por sus ventas

en el exterior tiene una tasa del 0 por ciento (0%), lo que indica que para recuperar sus créditos fiscales deben seguir el procedimiento establecido en los reglamentos especiales para tal fin.

El Impuesto al valor Agregado puede ser definido como un impuesto ingresado por las empresas por un procedimiento de pagos fraccionados cuya carga se traslada en principio a los consumidores. En cada fase, los precios de los procesos de fabricación y comercialización de los productos, en particular en la última fase, cada empresa hace pagar a sus clientes el IVA liquidado sobre el precio de los bienes que vende, ingresando en el tesoro público la diferencia entre el importe así repercutido y el de las cantidades que ha satisfecho a las empresas que le preceden en el momento de producción; en suma, las empresas ingresan solamente la fracción del impuesto que corresponde a su propio valor agregado.

El impuesto al Valor Agregado es igual a la diferencia entre el impuesto que grava las ventas y el impuesto pagado por las compras, denominado también crédito de impuesto contra impuesto.

### **2.1. Retención del Impuesto al Valor Agregado**

La Retención del Impuesto al Valor Agregado es la obligación que tiene el comprador de bienes o servicios gravados, de no entregar el valor total de la compra, sino el de realizar una retención por concepto de IVA, en el porcentaje que determine la ley para luego depositar al Fisco el valor retenido a nombre del vendedor, para quien este valor constituye un anticipo en el pago de su impuesto.

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), es el órgano encargado de dictar las providencias, por ello emite una donde se designan como agente de retención del IVA a los entes públicos nacionales, y a los contribuyentes calificados como Especiales. Establece la Providencia Administrativa N° SANT/2005/0056 que los Contribuyentes Especiales

se constituyen en agentes de retención del impuesto al valor agregado generado, cuando compren bienes muebles o reciban servicios de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto, ya sea con carácter de mayorista o minoristas.

La retención se efectúa sobre el impuesto al valor agregado que se debe pagar en las adquisiciones de bienes o en la prestación de servicios, gravados con este impuesto. Se retendrá un porcentaje (%) sobre el impuesto al valor agregado causado en la factura.

## **2.2. Quienes deben retener: los agentes de retención, siendo estos:**

1. Los organismos y entidades del Sector Público;
2. Los contribuyentes especiales, sean personas naturales o sociedades;
3. Las empresas emisoras de tarjetas de crédito;
4. Las de seguros o reaseguros; y,
5. Otras en casos especiales

En el Diccionario de contabilidad y finanzas (1999) de Martín F., se define a la retención como “parte que se reserve de un haber, renta o ganancia con el fin de garantizar el cumplimiento de ciertas obligaciones”. Vale decir, la retención es el pago anticipado a un tercero quien se hará responsable por el cumplimiento de la obligación. Este responsable es llamado Agente de Retención.

## **3. RECUPERACIÓN DE RETENCIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

El SENIAT, modificó los requisitos, trámites y mecanismo de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que deben cumplir los sujetos pasivos especiales y entes públicos. Así mismo, estableció el procedimiento de recuperación de las retenciones del IVA acumuladas. Así lo establecen las Providencias del SENIAT, ambas identificadas como N° 056 y 057 publicadas en la Gaceta Oficial N° 38.136 del 28 de febrero de 2005. Estas

providencias entraron en vigencia el 1° de abril de 2005, fecha a partir de la cual quedaron derogadas las Providencias N° 1.455 y N° 212, del 29 de noviembre de 2002 y 10 de septiembre de 1999, respectivamente. Un resumen de las principales modificaciones contenidas en la Providencia en relación a requisitos, trámites y mecanismo de retención del IVA es el siguiente:

### **3.1. Descuento del IVA retenido de la cuota tributaria**

La Providencia señala que si el IVA retenido es superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el contribuyente podrá descontar las retenciones acumuladas contra las cuotas tributarias de los períodos siguientes. Las retenciones acumuladas pendientes de descontar deben reflejarse en la “Forma IVA 30, declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado”. Junto con las retenciones correspondientes al período de imposición, las retenciones acumuladas pendientes se descontarán de la cuota tributaria hasta su concurrencia. Si hubiere un saldo restante, debe reflejarse como retenciones acumuladas pendientes por descontar.

A partir del 01 de abril de 2005, entró en vigencia la nueva Providencia de retención del IVA, que prevé la obligación de los contribuyentes especiales de actuar como agentes de retención del IVA generado cuando compren bienes muebles, o reciban servicios de proveedores, que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto. El monto a retenerse será el 75% del impuesto causado.

Uno de los principales cambios del nuevo instrumento consiste en la consagración de un régimen especial de recuperación que permite la compensación o la cesión de los créditos fiscales cuyo reembolso hubiere sido reconocido por la Administración sin necesidad de la emisión de los llamados certificados especiales de reintegro tributario. La compensación o cesión a los mismos fines, operaría incluso contra la propia cuota

tributaria del IVA por disposición expresa de la Ley.

En este nuevo instrumento normativo de la recuperación de Retenciones de Impuesto al Valor Agregado, sólo resultaría procedente respecto de las cantidades debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención, previa compensación de oficio por parte de la Administración Tributaria. Al respecto observamos que, la falta de enteramiento del IVA o de la acción de enterar este impuesto, por parte del agente de retención no debería perjudicar al sujeto que soportó la referida retención.

### **3.2. Recuperación de Retenciones Acumuladas**

En los casos en que el IVA retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición, y después de traspasarlo tres períodos de imposición, y siga existiendo algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación total o parcial del saldo acumulado ante la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio fiscal. Sólo serán recuperables las cantidades que hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención y se reflejen en el estado de cuenta del contribuyente, previa compensación de oficio conforme al Código Orgánico Tributario (COT), del año 2001.

Sólo podrá presentarse una solicitud mensual y en el caso de solicitudes que contemplen saldos acumulados correspondientes a períodos de imposición anteriores a la entrada en vigencia de la Providencia, el contribuyente no podrá introducir nuevas solicitudes hasta tanto la Administración Tributaria se haya pronunciado sobre dicha solicitud.

Los contribuyentes deben acompañar los documentos que acrediten su representación y la Administración Tributaria podrá solicitar que consigne las declaraciones correspondientes a los períodos que reflejan la acumulación de las retenciones cuya recuperación se solicita. En la solicitud debe indicarse si el contribuyente

desea compensar o ceder los créditos cuya recuperación solicita. No serán oponibles a la República las compensaciones y cesiones que se hubieren efectuado en contravención al procedimiento dispuesto en la Providencia. Las solicitudes deben ser resueltas en un plazo no mayor de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de recepción definitiva de la solicitud.

### **3.3. Procedimiento a seguir para la recuperación del Crédito Fiscal**

En la Providencia Administrativa N°. SNAT/2005/056, en sus artículos 9 y 10 estipula la recuperación de retenciones acumuladas, la cual señala: "Si transcurridos tres (03) períodos de imposición aún subsiste algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación de dicho monto al SENIAT", esto se registrará según lo establecido en el artículo 10 de la Providencia 0056.

Para recuperar estas retenciones existen unas condiciones:

- Excedente sin descontar por tres períodos de imposición.
- Retenciones declaradas y debidamente enteradas por los agentes de retención.
- Estar inscrito en el portal fiscal.
- Para la solicitud existen otras condiciones las cuales son:
  1. Se realizará una solicitud por mes y el tiempo para decidir es de 30 días hábiles contados desde la emisión del acta de recepción definitiva.
  2. En caso de solicitudes anteriores a la presente providencias y que sea de saldos acumulados el plazo para pronunciarse es de 90 días hábiles. No se podrán introducir nuevas solicitudes hasta tanto la Administración Tributaria no se haya pronunciado en un plazo no mayor de 90 días hábiles, sobre las solicitudes de reintegro de saldos acumulados correspondientes a períodos de imposición anteriores de la entrada en vigencia de la Providencia Administrativa.

3. En caso de no recibir respuesta en el tiempo establecido se entenderá negada la solicitud.

Existen también unos requisitos para la solicitud de la devolución contemplados en el artículo 49 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Se aplicarán las normas técnicas y procedimientos de la Auditoría Tributaria para fiscalizar el correcto cumplimiento de su obligación tributaria, en este caso se estudiará a los Contribuyentes Especiales en materia de retención del Impuesto al Valor Agregado, así como también a los proveedores que facturan bienes y servicios, y de esta manera evaluar las fallas que puedan tener en las revisiones que tienen su origen en solicitudes de devoluciones de impuestos de los contribuyentes, como son las Devoluciones del Artículo 27 del Código Orgánico Tributario.

Se deberá presentar la siguiente información para la recuperación de los créditos fiscales:

1. Identificación del beneficiario y, en su caso, de la persona natural o jurídica que actúe como su representante, comisionista o mandatario, con expresión de sus nombres y apellidos, domicilio, nacionalidad, estado civil, profesión y número de la cédula de identidad o pasaporte, si se trata de una persona natural; así como de la denominación social, objeto, datos de registro y datos del representante de dicha sociedad, de tratarse de una persona jurídica. En los casos en que el solicitante sea un consorcio o una comunidad, deberá identificar a los asociados, consortes o comuneros que lo integran.
2. Indicación del número de RIF del sujeto solicitante.
3. Copia del acta o documento constitutivo y estatutos sociales del solicitante.
4. Una memoria descriptiva del proyecto al que corresponda la etapa pre operativa, donde se informe acerca de los aspectos técnicos, económicos, financieros y comerciales del mismo, con inclusión de los estudios de mercadeo y de factibilidad técnico-

económica.

5. Un presupuesto de los bienes de capital a adquirir y de los servicios a recibir.

El régimen de recuperación previsto en el presente Reglamento solo procederá para los impuestos que serán soportados y efectivamente pagados en ocasión de las adquisiciones de bienes de capital y la recepción de servicios asociados a éstos que se generen a partir de la fecha de recepción de la solicitud conforme al presente artículo. En ningún caso será procedente la recuperación de créditos fiscales en ocasión de la adquisición de bienes de capital y la recepción de servicios, que fueron soportados y efectivamente pagados antes del pronunciamiento de la Administración Tributaria.

Una vez verificado el cumplimiento de los requisitos y formas exigidos por la Ley y este Decreto, la Administración Tributaria, a través del Superintendente Nacional Tributario, se pronunciará mediante providencia administrativa sobre la procedencia o no de la solicitud presentada de conformidad con el artículo anterior, en un lapso de treinta (30) días continuos contados a partir de dicha manifestación, indicando el período máximo de aplicación de este régimen de recuperación de impuesto.

El impuesto soportado y efectivamente pagado en las operaciones de adquisición de bienes de capital y la recepción de servicios, sujetas al régimen de recuperación de impuesto regido por este Decreto, constituirá un crédito fiscal para los contribuyentes cuya solicitud haya sido considerada procedente en los términos previstos.

La recuperación de los créditos fiscales solicitada, se efectuará mediante la emisión de Certificados Especiales de Reintegro Tributario. A tal efecto, la Administración Tributaria solicitará a la Dirección General Sectorial de Finanzas Públicas del Ministerio de Hacienda la emisión de los referidos certificados especiales.

La Administración Tributaria, dentro de los dieciséis (16) días continuos siguientes al vencimiento del



plazo previsto (treinta días), emitirá una providencia administrativa donde se acuerde la devolución de los créditos fiscales que corresponda y se autorice la entrega de los respectivos Certificados Especiales de Reintegro Tributarios por parte del Banco Central de Venezuela.

Los Certificados Especiales de Reintegro Tributarios constituirán títulos al portador, pudiendo ser utilizados por los contribuyentes para el pago de tributos nacionales y sus accesorios, que ingresen a la cuenta del Tesoro Nacional, o cedidos a terceros para los mismos fines, para lo cual el beneficiario deberá llenar un registro especial y mantenerlo a disposición de la Administración Tributaria, donde deberá dejar constancia de los cesionarios, con indicación de su nombre o razón social, número de R.I.F, la numeración y monto de los Certificados Especiales de Reintegro Tributario cedidos y la fecha de la cesión.

En fecha 4 de Mayo del 2010 se publicó en Gaceta Oficial número 39.416 sobre la Competencia que tiene a partir de esta fecha los Gerentes Regionales de Tributos interno, de conocer y decidir sobre las solicitudes de recuperación de retenciones soportadas y no descontadas del Impuesto al Valor Agregado, competencia que tenían las Divisiones de Recaudación de las Gerencias Regionales de tributos internos, lo cual queda plasmadas en esta Providencia las funciones de tramitar, revisar, comprobar, sustentar y verificar las solicitudes de recuperación, luego los Gerentes Regionales de Tributos internos conocen y deciden.

#### **4. CONTRIBUYENTES: SU DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN**

Contribuyente es toda persona física o jurídica objeto de una obligación tributaria. El Artículo 22 del Código Orgánico Tributario define al contribuyente como los sujetos pasivos (personas naturales, personas jurídicas y demás entes que constituyan una unidad económica), respecto a los cuales se verifica el hecho imponible, los cuales están obligados al pago del tributo y al cumplimiento de los deberes formales establecidos en el

Código Orgánico Tributario. En la legislación venezolana se clasifican a los contribuyentes en (i) ordinarios, (ii) formales y (iii) especiales.

(i) Son contribuyentes ordinarios, los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y, en general, toda persona natural o jurídica que según su objeto u ocupación, realicen actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imponibles de conformidad con el Artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; (ii) se consideran contribuyentes formales los a 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. La Administración Tributaria a través de providencias establece características especiales para el cumplimiento de los deberes formales o simplificar los mismos. Los Contribuyentes Formales no están obligados al pago del impuesto, y no se aplica tal impuesto, y por lo tanto, las normas referentes a la determinación de la obligación tributaria tampoco les serán aplicadas; (iii) Existen contribuyentes que debido a las actividades económicas que realizan, obtienen un elevado índice de ingresos, generando así un alto porcentaje a la recaudación del Fisco Nacional. Es por esta razón que surge el Sistema de Contribuyentes Especiales como una estrategia de modernización del Sistema Tributario Venezolano, cuyo objetivo es el control y administración de aquellos contribuyentes, que a pesar de constituir un número reducido, aportan un alto porcentaje a la recaudación. (Meléndez 2003).

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), selecciona un grupo de Contribuyentes calificados como “Especiales” con las características principales de ser un grupo reducido de Contribuyentes quienes aportan un índice relativamente de tributos al Fisco Nacional según resolución No. 32 de fecha Marzo 1995. Los Contribuyentes Especiales deberán cumplir una serie de requisitos para ser



calificados como tales, estos requisitos son:

1. Altos niveles de ingresos brutos
2. Elevada percepción de impuestos dentro de los cuales se señalan: retención del Impuesto Sobre la Renta e impuesto al valor agregado.
3. Elevado pago de impuesto
4. Representatividad de grupos o sectores.

A través de la resolución No. 33 de fecha 24 de Abril 1998, publicado en Gaceta Oficial, se señalan los criterios para calificar a los Contribuyentes Especiales de la Región Centro-occidental, los define como aquellos que obtienen en el año inmediatamente anterior un total de ingresos anuales superiores al equivalente a 3.000 Unidades Tributarias, como consecuencia y para controlar a este grupo de Contribuyentes, se crea una Unidad de Administración Tributaria de Contribuyentes Especiales, la cual presta servicios de control y supervisión de los mismos.

Debido a que el número de contribuyentes especiales es muy reducido, le permite a la Administración Tributaria atenderlos y administrarlos de una manera muy eficiente con el objeto de que en un corto plazo se obtenga el control de una importante parte de la recaudación.

#### **4.1. Agente de Retención**

En fecha 15 de noviembre del año 2002, el SENIAT dictó unas providencias, mediante las cuales se designó como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado a los entes públicos nacionales, así como a los contribuyentes a los cuales el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) ha calificado como especiales. Dichas providencias fueron publicadas, por segunda vez, difiriendo su entrada en vigencia, en la Gaceta Oficial N° 37.585, de fecha cinco de diciembre del 2002

El Código Orgánico Tributario (COT), en su artículo 27, lo define como las personas designadas por la Ley

o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención del tributo correspondiente.

El proceso de retención se inicia a partir de la designación del Contribuyente como Agente de retención del Impuesto al valor Agregado, quien debe cumplir con la obligación de emitir el comprobante de retención del IVA para su entrega a los proveedores por las transacciones de compra de bienes muebles o cuando reciban servicios de proveedores contribuyentes ordinarios del IVA, así como llevar los registros contables en el libro de compra bajo las especificaciones y modelos señalados en el Portal Fiscal del SENIAT.

El Agente de retención deberá llevar el libro de compra mediante medios electrónicos, cumpliendo con las características y especificaciones del SENIAT, según página Web.

### **5. AUDITORÍA TRIBUTARIA**

Para Alvarado y Cruz (2008), la Auditoría Tributaria es un proceso sistemático con el propósito de verificar y comprobar de una manera objetiva el correcto cumplimiento y determinación de las obligaciones tributarias. En otras palabras, es la aplicación sistemática, ordenada y metódica de un conjunto de procedimientos y técnicas encaminadas a verificar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se trata de un proceso sistemático ejecutado por el Auditor, con el objeto de comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la aplicación de un conjunto de técnicas y procedimientos de auditoría

Otros autores la señalan como, un proceso analítico desarrollado mediante un examen planificado sistemáticamente, que mediante la utilización de procedimientos específicos y el empleo de recursos, compara estándares preestablecidos con la realidad constatada, con el fin de emitir una opinión útil a los

usuarios de la información analizada. Se ha establecido un perfil para el auditor tributario, para desempeñarse como tal, en virtud de los Principios del Control Interno y del perfil del auditor, que guardan una estrecha correlación con los del Sistema Tributario, y es pues, al momento de actuar en la revisión del sistema de control tributario, la connotación muy especial en que el Sistema Tributario le establece bases legales muy específicas cuyo objetivo es regular el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, a través del análisis, derechos y garantías, acciones, instituciones administrativas y jurisdiccionales en función de los fines del Estado.

### **5.1. Aplicación de la Auditoría tributaria en la Evaluación del IVA**

Para realizar una Auditoría tributaria, es necesaria una planificación del trabajo, en la cual se fijan los objetivos, y se especifican los procedimientos de Auditoría a utilizar, para así garantizar el éxito en el desarrollo de la misma. Esa planificación inicial debe ser objeto de un seguimiento continuo durante la ejecución del trabajo, ya que a medida que se va conociendo al ente auditado, se pueden descubrir defectos e inconvenientes, así como también nuevas necesidades que puedan satisfacerse.

En la formulación de los objetivos de la Auditoría Tributaria, el Auditor aplicará su criterio profesional y tomará en cuenta los siguientes aspectos: Naturaleza del negocio, condiciones económicas, y aspectos legales que le atañen en el área económica, contable y tributaria.

Uno de los objetivos de la Auditoría tributaria al Impuesto al Valor agregado (IVA) es obtener la seguridad razonable sobre la declaración del hecho imponible, mediante la verificación de la exactitud de la determinación de la base imponible. En auditoría el concepto de seguridad razonable se refiere en a que los costos de un sistema de control interno, no deberá exceder el monto de los beneficios que se derivan de dicho control, cuando esa seguridad es para comprobar la declaración del hecho imponible, se tiene que evaluar

el control interno con fines tributarios, que no es más que la aplicación de medidas preventivas establecidas para garantizar el cumplimiento del ordenamiento legal, en materia fiscal por parte del contribuyente, lo que indica que el sujeto pasivo debe cumplir con las obligaciones de dar, hacer y no hacer. En el cumplimiento de estas obligaciones, es una sana práctica de control que las Empresas deben:

- Mantener al personal entrenado en las actividades rutinarias de los tributos: Impuesto al valor Agregado, retenciones al impuesto al valor agregado, procedimiento de recuperación de retenciones del impuesto al valor agregado.
- Conservar la documentación adecuada, es decir que los registros de contabilidad deben estar amparados por los soportes que justifiquen ante el ente fiscalizador, las operaciones allí registradas,
- Conservar las declaraciones del IVA, así como también los comprobantes de retención emitidos por los proveedores, en orden cronológico, los cuales deben coincidir con los registrados contablemente.

En una auditoría tributaria del IVA, específicamente en la evaluación del procedimiento de recuperación de las retenciones, proponemos que se deben aplicar las siguientes técnicas:

- a. Estudio general de la fiscalidad de la Empresa.
- b. Cotejo de los comprobantes de retención, así como también de las declaraciones efectuadas con los registros que lo sustentan.
- c. Realizar una investigación o indagación oral de dicho procedimiento.
- d. Realizar observaciones y comprobar los hechos y actividades que guardan relación directa e indirectamente con el tema a auditar.

- e. Realizar inspecciones, cálculos y análisis y confirmar a través de pruebas selectivas aplicadas al caso, realizar confirmaciones de saldos con terceros.
- f. Elaborar cuestionarios que faciliten el desenvolvimiento y claridad del proceso de auditoría, y realizar preguntas indagatorias que comprueben algunos hechos observados y en entrevistas previas realizadas al ente a auditar.
- g. Analizar si el ente a que se va a auditar cumple con la legislación fiscal pertinente al hecho a auditar.

#### **5.1.1. La Auditoría Tributaria para evaluar el Procedimiento para la devolución de retenciones del Impuesto al valor Agregado**

Durante el desarrollo de la Auditoría, desde su concepción hasta su puesta en marcha se genera gran cantidad de información. Por lo que se hace necesario que el auditor utilice métodos que le permitan obtener y organizar información pertinente, suficiente y competente que apoye o sirva de base para emitir las conclusiones alcanzadas.

El auditor deberá conducir una auditoría de acuerdo con ciertas normas que contienen principios básicos y procedimientos esenciales que se han de utilizar. Dichas normas pueden ser adaptadas al ámbito de la auditoría tributaria; en este sentido las Normas de Auditoría de Aceptación General emitidas por la Federación de Contadores Públicos de Venezuela en la declaración sobre Normas y Procedimientos de Auditoría N°. 0, señala: "El Trabajo de Auditoría debe ser planificado adecuadamente. ... Para que el trabajo profesional lleve perspectivas de realizarse con éxito razonable tiene que ser planeado en el sentido de prever, antes de emprender cada fase de trabajo, cuáles procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la profundidad en que van a ser utilizados y los papeles de trabajo en que

van a registrarse los resultados". Un enfoque de la auditoría tributaria basado en estas normas y principios es presentado por Alvarado y Cruz (2008), donde se divide en etapas, aunque aclaran que estos procesos pueden variar de una firma a otra o de un trabajo a otro, sin embargo en esencia son los mismos, por lo tanto señalan las siguientes tres (3) etapas para llevar a cabo una auditoría tributaria: (1) Orientación de la auditoría; (2) Ejecución del trabajo; (3) Informe Final del auditor.

La mayor parte de la información se obtiene en las instalaciones del Cliente, para esta investigación se llevará a cabo en la empresa Materiales, C. A., donde se le realizará un estudio analítico mediante un examen planificado, se evaluará una serie de procedimientos relacionados con las recuperación de retenciones del impuesto al valor agregado, observación, examen o inspección, confirmaciones, seguimiento contable, indagación, cálculos y análisis, para obtener la seguridad razonable sobre la declaración del hecho imponible mediante la verificación y acatamiento de los deberes formales, así como la verificación de la determinación del pago y contabilización del tributo, empleando recursos, comparación de estándares preestablecidos con la realidad constatada, revisión del sistema del control tributario, en relación a los lineamientos legales establecidos por el Sistema Tributario, que le va a permitir al auditor llegar a conclusiones sobre la cual basar los resultados de la auditoría tributaria, con el fin de emitir una opinión útil para la empresa objeto de la auditoría, corrección de errores, así como también deberá conocer la existencias de reparos, actas, resoluciones, y cualquier otra comunicación emitida por la Administración Tributaria.

#### **6. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS**

Los resultados obtenidos se estructuran a efectos de presentación en base a los objetivos de la investigación:

### **6.1. Identificar el Procedimiento de Recuperación de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado Soportadas y no Descontadas.**

El Proceso de Recuperación de Retenciones comienza desde el momento en que la Gerencia determina que existen declaraciones de IVA con exceso significativo en el rubro de Retenciones Acumuladas y no Descontadas. Dado que el proceso de recuperación es bastante engorroso, se hace necesario que la solicitud, documentos y demás recaudos exigidos en el Acta de Requerimiento sean revisados previamente antes de su presentación, además de someter los registros y demás comprobantes que respaldan el movimiento de determinación del IVA a un proceso previo de revisión, y de esta manera evitar posteriores reparos fiscales al momento que la Administración Tributaria aplique un proceso de fiscalización.

Una vez que la Gerencia determine el inicio de Solicitud de Reintegro comienza el Procedimiento a través de un escrito Solicitud conforme a lo señalado en el Artículo 9 de la Providencia Administrativa 056, el cual señala que solo se recuperarán las cantidades que hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los Agentes de Retención, y estas deben estar reflejadas en el estado de cuenta del Contribuyente que solicita el reintegro. La Solicitud se realiza a través del portal fiscal del SENIAT, este debe contener identificación del Contribuyente, montos y períodos solicitados, el propósito de la solicitud, y en caso de cesión identificar el cesionario, aunado a esto deberá entregar ante la Administración Tributaria en la Unidad de reintegros, Acta Constitutiva y Actas de Asambleas registradas, el RIF., declaraciones de IVA relacionada con las fecha indicada en la solicitud objeto de recuperación, una exposición de motivo, petitorio y montos, indicando también el destino que tendrá el monto recuperado, deberá también indicar un escrito bajo fe de juramento donde indique que los créditos fiscales solicitados, no han sido cedidos ni compensados. Los recaudos deben ser en originales y copias para ser verificados.

Una vez estando completos los recaudos consignados ante la Unidad de Reintegro, se emite el Acta de recepción definitiva y comienza a correr el lapso legal para decidir. En este lapso la Unidad de Reintegro procede a realizar un análisis exhaustivo donde se cruzan y se cotejan con técnicas de Auditoría lo siguiente:

1. Hoja de cálculo elaborada con la información extraída del SIVIT, para obtener el saldo disponible de retenciones de IVA. (Esta hoja de cálculo se basa en siete (07) columnas donde se indican: Periodo; Créditos Fiscales; Ajustes; Débitos Fiscales; Cuota Tributaria; Retención del Periodo y Monto de las Retenciones pendientes por descontar)
2. Hoja de cálculo elaborada con la información obtenida de la transcripción de las declaraciones de IVA en el SIVIT, consulta cuenta corriente. (La hoja de cálculo contiene diecisiete (17) columnas a saber: Mes; Año; Numero de Planilla; Excedente créditos fiscales por compras del mes anterior; Créditos fiscales por compras del mes actual; Ajustes a los créditos fiscales; Débitos fiscales por ventas del mes actual; IVA a pagar antes de la retenciones del mes actual; IVA a compensar antes de la retenciones del mes actual; Retenciones IVA mes anterior; Retenciones IVA mes actual; Total Retenciones; Saldo neto de IVA a compensar mes actual; Saldo neto de IVA a pagar mes actual; Saldo del IVA por compras pendiente de compensar; Retenciones de IVA cedido a terceros y Saldo de retenciones por compensar)
3. Declaraciones de IVA desde la fecha indicada en la solicitud hasta la fecha del análisis.
4. Informes técnicos de derechos pendientes recibidos de las distintas divisiones.

Realizado el análisis, se elabora informe técnico sobre la procedencia o denegatoria de la solicitud, basado en la disponibilidad de las retenciones efectivamente enteradas por parte de los Agentes de Retención el

cual se envía al Jefe de División de Recaudación para su aprobación y firma. Hay que hacer notar que en caso de inconsistencias entre los montos reportados como retenciones del período y los montos efectivamente enterados por los agentes de retención, el sistema emite Actas de requerimientos automáticas, la cual se notifica al contribuyente, vía internet y el Contribuyente deberá corregir errores. Se puede presentar el caso que la respuesta sea negativa y la solicitud sea rechazada.

En el caso de que se corrijan y se efectúe la recepción de lo requerido, la Unidad de Reintegro notifica decisión de reconocimiento del Crédito, y es en este lapso que el SENIAT emita la Resolución.

## **6.2. Examinar el Procedimiento para la Recuperación de retenciones del impuesto al valor agregado a través de una Auditoría Tributaria, que permita la verificación de su correcto cumplimiento.**

Para cumplir con el Segundo Objetivo y de acuerdo con la información obtenida mediante la Entrevista no estructurada, y aplicando las etapas de la Auditoría Tributaria se obtuvieron elementos que permitieron describir las operaciones de la Empresa a nivel de las retenciones del Impuesto al valor Agregado.

La Empresa Materiales, C. A., tiene su sede en la ciudad de Barquisimeto, específicamente en la carrera 22 entre calles 28 y 29, inscrita en el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del Estado Lara, en fecha Doce (12) de Agosto de 1977, bajo el N°. 11, Tomo 5-B, designada como Contribuyente Especial por la Administración Tributaria. Empresa dedicada a la compra y venta de materiales en general al mayor y detal, representaciones, equipos y cualquier otra actividad de lícito comercio, esté o no vinculado con el objeto principal. La mayoría de los clientes son grandes empresas que han sido calificadas como contribuyentes especiales por parte del SENIAT. Esto ha ocasionado que al momento de recibir el pago por parte de sus Clientes, ha sido objeto de retenciones del IVA, en los

términos previstos en la Providencia Administrativa SNTA/2002/1455, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N°. 37.585 de fecha 05/12/2002, vigente hasta el 31/03/2005 y la Providencia Administrativa N°. SNAT/2005/0056 (en lo sucesivo Providencia 0056), publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N°. 38.136 de fecha 28/02/2005, vigente a partir del 01/04/2005.

La Empresa Materiales, C. A., ha acumulado créditos fiscales provenientes de retenciones del IVA, líquidos y exigible que tiene a su favor, por concepto de excedente de retenciones IVA sin descontar, que de acuerdo al marco legal vigente le permite solicitar la recuperación del monto correspondiente a las retenciones, en los términos que autoriza la providencia 0056, de esta manera recuperar la porción del flujo de caja que se encuentra represado en estas retenciones de IVA.

Las Ventas son registradas diariamente por el Asistente Administrativo en el área de cobranzas, el cual es el responsable del registro de la información a nivel operativo en el sistema computarizado, y del manejo y la recepción de las retenciones efectuadas por los clientes, a través de la recepción de los Comprobantes de Retención. Luego el analista de Impuestos encargado del manejo de los impuestos a nivel físico y de sistema, se encarga de cotejar los comprobantes de retención con el libro de ventas, y debe verificar la veracidad de los datos contenidos en el comprobante al igual que el debido registro de los mismos. Por último el Asistente Contable verifica toda la información a nivel de sistema, para la transcripción del asiento contable.

Las Compras son registradas diariamente, por el asistente administrativo, responsable del registro de la información a nivel operativo en el sistema computarizado. La información es revisada y autorizada por el analista de cuentas por pagar encargado del manejo de las retenciones a nivel de proveedores. Luego el analista de impuestos se encarga de emitir mediante la utilización del sistema computarizado,

todos los Comprobantes de Retención del Impuesto al valor Agregado quincenalmente. Los Comprobantes de Retención son entregados a los Proveedores mediante varias modalidades: retirados por representantes del Proveedor, enviados por encomiendas a través de MRW a la dirección fiscal del proveedor, o son enviados vía correo electrónicos luego de ser escaneados. Quincenalmente el Analista de Impuesto prepara el archivo TXT con toda la información de las compras registradas para luego emitir mediante la utilización del portal del SENIAT ([www.seniat.gov.ve](http://www.seniat.gov.ve)) la declaración de Retenciones del Impuesto al valor Agregado.

Esta información se obtuvo de los procedimientos de control interno en materia de Retenciones del Impuesto al valor Agregado aplicados en la empresa Materiales, C. A.

Los resultados producto de la aplicación del cuestionario, dirigidos al personal de Materiales, C. A. compuesto por 04 trabajadores, fueron analizándose a través de tablas de frecuencias, de forma de evaluar el comportamiento de las variables estudiadas, expresándolas en forma de porcentajes por ítems aplicado, para así cuantificar las respuestas obtenidas, luego se presentan gráficos que permiten visualizar claramente las respuestas obtenidas en cada ítem por cada uno de los sujetos que forman parte de la muestra de estudio, aquí se llevará a cabo un examen de procedimiento que podrá identificar, examinar, y evaluar el procedimiento de Recuperación de Retenciones a través de los entrevistados, dependiendo de sus respuestas se podrá describir las funciones que realiza cada personal involucrado en el proceso de recuperación, si conocen y manejan el procedimiento, siempre bajo los lineamientos legales, la elaboración de facturas, cumplimiento de deberes formales, archivos de comprobantes de Retención, y una serie de factores que puedan ayudar a analizar e interpretar permitiendo la identificación de los problemas una vez analizadas las necesidades a fin de indicar la solución para resolverlo con eficiencia y eficacia y presentar las conclusiones a esta investigación. Parte de la información analizada se materializa en el Memorando de Planificación:

## MEMORANDO DE PLANIFICACIÓN

Procedimiento de Recuperación de Créditos Fiscales

Descripción de la Unidad: La Empresa Materiales, C. A., inscrita en el Registro Mercantil del Estado Lara, el Doce (12) de Agosto de 1977, bajo el N°. 11, Tomo 5-B, designada como Contribuyente Especial, dedicada a la compra y venta de materiales en general al mayor y detal, representaciones, equipos. La mayoría de los clientes son grandes empresas que han sido calificadas como contribuyentes especiales por parte del SENIAT. La unidad a Auditar es el área Administrativa y Contable.

Objetivo: Localización de posibles fallas en el desarrollo del Procedimiento de Recuperación de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado.

Alcance y Muestra:

En cuanto a la evaluación del Procedimiento de recuperación de Créditos Fiscales, el alcance se efectuará basándose en el nivel de respuestas que suministran el personal del área administrativa y contable, la revisión de los Comprobantes de retención, las Declaraciones de IVA, y solicitudes de recuperación.

En lo que respecta a las pruebas realizadas para evaluar el cumplimiento de los deberes formales en el procedimiento de recuperación, se tomó una muestra del personal de la Empresa involucrado al procedimiento a Auditar, así como también se tomaron muestras de los Comprobantes de retención en el período comprendido de Enero 2010 a Junio 2010.

Resultados:

1.-Se efectuó un cuestionario de control interno al personal del departamento Administrativo y Contable, específicamente que tenga que ver con operaciones del área tributarias para determinar fallas en el Procedimiento de recuperación de créditos fiscales.

2.-Se realizó una entrevista a la muestra compuesta



por 4 trabajadores que están involucrados en el área a auditar, un Asistente Administrativo, un Asistente Contable, un Analista de Cuentas por Pagar, y un Analista de Impuestos, obteniendo información referente al Procedimiento de recuperación de créditos fiscales.

3.-Se tomaron muestras de Comprobantes de Retención, al igual que las declaraciones de IVA realizadas en el período a Auditar, donde aparece el acumulado de las retenciones soportadas y no descontadas que se refleja en las panillas de declaración del IVA, para constatar que estas fueron declaradas de acuerdo al calendario establecido por la Administración Tributaria para los Contribuyentes Especiales, es así como también la verificación y evaluación de los libros de compra y ventas, para constatar que se registraron según la normativa legal.

4.- Se revisaron los archivos referentes a los Comprobantes de Retención emitidos por los Clientes que recibe el Asistente Administrativo en el área de Cobranza, al igual que los elaborados por el Analista de Cuentas por Pagar encargado del manejo de las retenciones a nivel de Proveedores, y que éstos tengan un correlativo y sean archivados correctamente.

5.- Con la información recabada de los Comprobantes de retención se elaboró un cuadro demostrativo de Retenciones de IVA soportadas y declaradas desde enero hasta junio 2010, el cual indica: período, cuota tributaria, monto de retenciones acumuladas, retención del período, monto de retenciones y por último monto de retenciones pendientes por descontar, este último rubro debe coincidir con lo solicitado ante la Unidad de Reintegro, según el monto establecido a recuperar.

6.-Se elaboró un resumen de Hallazgos.

7.-Se elaboraron propuestas para el mejoramiento del proceso.

### **6.3. Evidenciar los Hallazgos de la Auditoría Tributaria aplicada a través del informe final.**

Una vez ejecutado el trabajo de Auditoría se obtienen las evidencias suficientes y competentes que apoyan el resultado de la auditoría, este resultado de la evaluación de la evidencia de la Auditoría es lo que se denominan Hallazgos, para luego plasmarlos en un informe final donde se le notifica a la gerencia sobre las fallas y desviaciones existentes recomendando mejoras a los controles internos tributarios de la Empresa.

Se considera que los Hallazgos en Auditoría son las diferencias significativas encontradas en el trabajo de Auditoría con relación a la Norma o a lo presentado por la Gerencia. Una de las técnicas de auditoría consiste en presentar los atributos del hallazgo, es decir la formulación del mismo debe contener cuatro atributos básicos:

**Condición:** Realidad encontrada

**Criterio:** Cómo debe ser (la norma, la ley, el reglamento, lo que debe ser)

**Efecto:** Qué efectos puede ocasionar la diferencia encontrada.

**Causa:** Qué originó la diferencia encontrada.

Los hallazgos determinados en la auditoría se presentan en dos secciones, en una los aspectos fiscales y contables, y en la otra los aspectos administrativos.



**HALLAZGOS DETECTADOS DURANTE LA AUDITORÍA TRIBUTARIA  
(Procedimiento de recuperación de retenciones del Impuesto al Valor Agregado)**

**ASPECTOS FISCALES Y CONTABLES**

CONDICION	CRITERIO	EFEECTO	CAUSA
El Asistente Administrativo registra la retención, pero no verifica la emisión del Comprobante de Retención	Providencia 056 Artículo 18. Código Orgánico Tributario. Artículo 99 numeral 2 y Artículo. 101	No se podrá recuperar el monto de lo retenido sino se tiene el Comprobante de Retención.	Insuficiente supervisión del Trabajo.
No se maneja un listado de Clientes que operan como Agentes de Retención	Providencia 056 Artículo 18 Parágrafo Segundo y Artículo 20	Se aumentará el tiempo de entrega de los recaudos	Descuido en el desarrollo de Tareas
No se verifica si el Agente de Retención es un contribuyente especial	Deber Formal Artículo 5 literal C, Providencia 0056	Si el Cliente no es contribuyente especial no se podrá recuperar el crédito fiscal.	Falta de conocimiento de las Normas
El Comprobante de Retención no es entregado dentro de los 3 días continuos al periodo de imposición siguiente	Artículo 18 Providencia 056	No se podrá comprobar ante la Administración Tributaria la existencia del Comprobante de Retención en el período declarado.	Descuido en el desarrollo de Tareas
Diferencias entre lo reflejado en el rubro de Retenciones del mes declarado con lo enterado por el Cliente en la Administración. Tributaria	Artículo. 7 Providencia 056	Se emitirá posible emisión de Acta de inconsistencias o rechazo de la Solicitud de Recuperación de Retenciones de IVA.	Insuficiente capacitación de personal clave para el procedimiento de Recuperación de Retenciones de IVA.

**Fuente:** Elaboración Propia

**ASPECTOS ADMINISTRATIVOS**

CONDICION	CRITERIO	EFECTO	CAUSA
Las Copias de facturas emitidas no presentan anexado el Comprobante de Retención	Se debe anexar a cada factura emitida al Contribuyente Especial el Comprobante de Retención emitido por este.	Se dificulta el control de recepción de los Comprobantes de Retención IVA	Inadecuada segregación de funciones
Comprobantes de Retención con firmas distintas en su recepción	Debe ser una sola persona la encargada de la recepción de los Comprobantes de Retención	Se dificulta el control de recepción de los Comprobantes de Retención IVA	Se dificulta el control de recepción de los Comprobantes de Retención IVA
No hay coordinación entre las funciones que le competen a cada trabajador	Se debe aplicar los Manuales y Normas de Procedimientos.	No están delimitadas las funciones	Falta de conocimiento de manuales y normas de procedimientos

**Fuente:** Elaboración Propia

La comunicación de los hallazgos y la evaluación de las respuestas significan que el Auditor, ha concluido la fase ejecución y que ha acumulado en sus papeles de trabajo toda la evidencia necesaria para sustentar el trabajo efectuado y el producto final a elaborar el informe de auditoría, el cual consta del análisis, observaciones y recomendaciones sobre la situación tributaria de la empresa. Al plasmar un extracto del mismo a modo de propuesta, en esta investigación, es la siguiente:

**Propuesta para el mejoramiento del procedimiento.**

\*El personal encargado de elaborar las facturas y registrar la retención correspondiente, deberá verificar que el Cliente sea un Contribuyente Especial, así como verificar el cálculo de la retención.

\*Otro personal distinto al que elabora y registra la retención se deberá encargar y ser responsable de la recepción del Comprobante de Retención y firmarla como recibida, y conservar el original en el Archivo Especial y

una copia del mismo anexarla a las copias de las facturas emitidas. Esta persona también llevará un registro de Clientes que operan como Agentes de Retención trimestralmente.

\*El Analista de Cuentas por Pagar, al momento de recibir las facturas de Compras verificará que el Proveedor esté inscrito en el Registro de Información Fiscal, realizará la respectiva retención, y archivará en forma correlativa los comprobantes de Retención, así como también será responsable de la entrega a los Proveedores de los respectivos comprobantes en los lapsos que establecidos en la normativa legal.

\*El Analista de Impuesto, realizará las retenciones de los Proveedores y verificará el pago del mismo, a través del Portal Fiscal, a su vez verificará junto al Asistente contable que los montos retenidos por los Clientes coincidan con los Comprobantes de Retención recibidos y enterados al fisco.

\*El Asistente Contable además de registrar los asientos contables, verificará que el monto retenido al Proveedor es el mismo que el Analista de Impuesto enteró al fisco, comprobando el pago a través de la recepción de la planilla de pago, así como también verificará que el Comprobante esté archivado.

\*El Asistente Contable llevará un cuadro demostrativo de las retenciones de IVA Soportadas y declaradas, indicando el número de planilla donde fue descontada y reflejando un acumulativo donde indicará el monto que debe coincidir con la planilla de Declaración del IVA en el rubro "Saldo Retenciones IVA no aplicado".

\*La Gerencia deberá tomar un correctivo para la coordinación entre las funciones que le competen a cada trabajador involucrados en el proceso de declaración del IVA, así como también deberá incorporarlos al Proceso de Recuperación de Retenciones.

\*Se le recomienda a la Gerencia revisar y evaluar el manual de normas y procedimientos y ponerlo en práctica, al igual que preparar y elaborar un manual de procedimientos tributarios, que involucren la posibilidad de realizar solicitudes de recuperación de créditos fiscales.

## 7. CONCLUSIONES

Una vez culminada la investigación que tuvo como finalidad establecer los fundamentos del proceso de documentación en la recuperación de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA), a través de una Auditoría Tributaria en los contribuyentes especiales, aplicada en la Empresa Materiales, C. A., y finalizado el proceso de estudio mediante la aplicación de instrumentos de recolección de datos, revisión bibliográfica, análisis e interpretación de la información recolectada, la revisión de datos contables, de leyes, reglamentos y providencias tributarias vigentes, se emiten las siguientes conclusiones en función de los objetivos formulados en esta investigación.

El Procedimiento de recuperación de Retenciones del Impuesto al Valor Agregado soportadas y no descontadas donde intervienen el Contribuyente y los funcionarios de la Administración Tributaria, es complejo, por lo cual se hace necesario que la solicitud de reintegro, los documentos involucrados en este proceso y demás elementos que componen dichos requerimientos, sean revisados previos a su presentación y sometidos a un procedimiento de evaluación y seguimiento que evite la emisión de soportes con inconsistencias que pueden demorar el proceso.

La revisión previa puede desarrollarse a través de la aplicación de una Auditoría Tributaria interna, la cual va a permitir que los contribuyentes que se acojan a dicha recuperación, planifiquen sus actividades, apliquen normas de control interno tributario y organicen la documentación respectiva que permita recuperar lo realmente señalado en la Ley, y el Estado a su vez debe estar consciente que al momento de elaborar el presupuesto debe tomar en cuenta el dinero que por derecho se le reintegrará a los Contribuyentes, tomando como referencia los montos reflejados en los estados de cuentas de los Contribuyentes, en el rubro de retenciones soportadas y no descontadas que sean significativos de posible recuperación.

En cuanto al cumplimiento por parte de los Agentes de Retención de los deberes formales y de la normativa legal del procedimiento de recuperación, al ser evaluados a través de la aplicación de una Auditoría tributaria, se determinó que (a) conocen la existencia de los deberes formales, (b) no existe en la planificación la elaboración de un manual interno de retenciones o de una agenda de deberes formales, lo que se refleja en un descuido en el desarrollo de tareas por parte de los empleados involucrados en el procedimiento en estudio, (c) se posee un nivel entre los rangos medio-alto de cultura tributaria, tomando en consideración las características con que son transmitidos los conocimientos, que inciden en el cumplimiento favorable de los deberes formales.

En cuanto a la información contable y tributaria referente a la determinación del tributo estudiado, es conocida y comprendida por la mayoría del personal administrativo involucrado en el procedimiento evaluado. Sin embargo se constató cierto grado de desconocimiento en algunos procedimientos, como es la coordinación que deben tener para llevar a cabo el control de la recepción de los Comprobantes de retención emitidos por los Clientes y constatarlos con los montos declarados ante el portal fiscal. Este procedimiento es indispensable para poder constatar que si se efectuó la referida retención en su oportunidad.

Así mismo se pudo evidenciar que la empresa cuenta con un moderno sistema computarizado contable, tributario y administrativo, el cual le permite llevar a cabo todas sus operaciones de manera automatizada, y disponer de toda la información contable en el momento que se requiera para la toma de decisiones y disponer de manera oportuna de la misma, para la respectiva determinación y pago de las obligaciones tributarias, e información requerida por la Administración Tributaria.

La aplicación de una Auditoría Tributaria y la elaboración del programa de Auditoría Tributaria del Impuesto al Valor Agregado, aporta la evidencia de la planificación y alcance de la auditoría, sirviendo de instructivo para la realización del trabajo encomendado, por cuanto en él están plasmados los pasos específicos que debe ejecutar la persona o responsable de llevar a cabo la auditoría, dejando constancia de su participación y tiempo empleado. Esto permite obtener la información de apoyo necesaria para hacer el diagnóstico de la fiscalización efectuada a los contribuyentes en correspondencia con el tributo en referencia emitiendo para ello las conclusiones y recomendaciones respectivas.

Por último, se evidencian los hallazgos de la Auditoría Tributaria, a través del informe final, donde se analizan previamente las comunicaciones que se dan entre la entidad auditada y los Auditores, comparación que se realiza entre un criterio y la situación actual relevada

durante el examen a un área, actividad u operación, obteniendo las evidencias que fueron determinadas como suficientes y competentes, las cuales van a apoyar el resultado final de la auditoría. Este resultado final se transforma en los hallazgos encontrados para luego plasmarlos en un informe definitivo, notificándole a la gerencia sobre las fallas y desviaciones encontradas, donde el auditor recomendará mejorar los controles internos tributarios para obtener resultados positivos y esperados en el proceso de recuperación de retenciones, de esta manera la respuesta de la Administración Tributaria se efectúe en el menor tiempo posible y según los lapsos estipulados en la normativa legal.

## 8. REFERENCIAS

- Alvarado Víctor., Cruz Jesús E. (2008). Auditoría Tributaria. 4ta. Edición. Jurídicas Rincón. Barquisimeto-Venezuela
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial Extraordinaria N°. 5.453 del 24 de marzo de 2000.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Ley de Reforma Parcial de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial N° 37.480 de 09 de julio de 2002.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Declaración de Normas de Auditoría N° 0. DNA-0. Directorio Nacional Ampliado celebrado en San Cristóbal, estado Táchira el 19 de mayo de 2001.
- Garay Juan. (2005). Ley de Impuesto al Valor Agregado. Ediciones Juan Garay. Caracas-Venezuela

Hernández Sampieri, R. (1998) Metodología de la Investigación. Mc.Graw-Hill Interamericana Editores, S.A. México

Martin A. Fernando. (1999). Diccionario de Contabilidad y Finanzas. Editorial Cultural, S.A Madrid-España.

Meléndez, Alexis. (2001) La Tributación local y la Armonización del Sistema Tributario Nacional. Revista Compendium. Vol. 4, No. 7, pp. 25-35.

Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela. Decreto N° 5212 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto 5189 con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial N° 38.632 del 26 de febrero del año 2007..

SENIAT. Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056. Caracas, 27 de enero de 2005. Gaceta Oficial N° 38.136 de fecha 28 de febrero de 2005.

SENIAT. Providencia por la cual se revoca la competencia atribuida a las Divisiones de Recaudación de las Gerencias Regionales de Tributos Internos, para conocer y decidir las solicitudes de recuperación de retenciones soportadas y no descontadas del Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial N° 39.416, martes 4 de mayo de 2010.

SENIAT. Resolución N° 32 sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del SENIAT. Gaceta Oficial N° 4.881 de fecha 29 de marzo de 1995.

SENIAT, Procedimiento para la Recuperación de Retenciones de I.V.A. Soportadas y no Descontadas Gerencia de Recaudación. (Documento en Línea). Fuente: <http://www.avipla.org/.../Recuperacion%20Retenciones%20del%20IVA.pdf> (Consultado el 20-01-2012)