

RIESGOS TRIBUTARIOS POR EL CAMBIO DE MÉTODOS DE VALUACIÓN DEL INVENTARIO DEL SECTOR FARMACÉUTICO VENEZOLANO

Jaimes María Alejandra¹ Valbuena Dairon²

RESUMEN

El propósito de esta investigación fue determinar los riesgos tributarios producidos por el cambio de métodos de valuación de inventarios del sector farmacéutico venezolano. Este estudio surgió por un problema tributario que genera a las organizaciones del sector, informar o no, el cambio de método de valoración del inventario a la administración tributaria. Para tal efecto se realizó una investigación aplicada, descriptiva, de campo, transversal, bajo enfoque cualitativo con un diseño no experimental. La población estuvo conformada por cuatro Droguerías Registradas ante la Cámara Venezolana de Droguerías. La recolección de la información fue de fuentes documentales y de campo mediante una encuesta con un cuestionario con preguntas dicotómicas. El principal riesgo tributario para el sector farmacéutico es la multa. Las circunstancias agravantes influyentes en los riesgos tributarios son la reincidencia y la magnitud del perjuicio económico.

Palabras Claves: Riesgos Tributarios, Circunstancias Agravantes y atenuantes, Métodos de valuación, Inventarios, Multas.

ABSTRACT

TAX RISKS TO THE CHANGING OF THE INVENTORY VALUATION METHOD IN VENEZUELAN PHARMACEUTICAL SECTOR

The purpose of the investigation was to identify tax risks to the changing of the inventory valuation method in Venezuelan pharmaceutical sector. The investigation came up from a tax problem that creates to the organizations of the sector, report o not report, the changing of the inventory valuation method to the tax administration. For that purpose an applied, descriptive, and documental of area, transverse investigation under a qualitative approach non-experimental design. The population grouped by the four Drug-trades registered in the Cámara Venezolana de Droguerías. The information collected was taken from document and area source by a structured writing test with yes-no questions. The main risk for the pharmaceutical tax is fines. The aggravating circumstances that influence recidivism are tax risks and the extent of economic damage.

Keywords: Tax Risks, Aggravating and mitigating Circumstances, Valuation Methods, Inventories, Fines.

¹ Auditor Senior en Comercial Belloso. Venezuela. Doctorante en Ciencias Gerenciales. Universidad Rafael Belloso Chacín. (URBE, Venezuela). mjaimescobeca.com

² Coordinador administrativo en Agromarina Terrazul. Docente Agregado en Universidad del Zulia. (LUZ, Venezuela). Doctorante: Universidad Rafael Belloso Chacín. (URBE, Venezuela). dvalbuena@cobeca.com

1. INTRODUCCIÓN

Las organizaciones han experimentado cambios significativos en el manejo de sus operaciones, un claro ejemplo son las transacciones a nivel de inventario que representan grandes volúmenes de información, viéndose en la necesidad de cambiar los sistemas de valuación de inventarios para obtener datos, dar respuesta a clientes e igual manera a los accionistas oportunamente. Los sistemas de valuación de inventario se enfocan principalmente en la evaluación de los costos relativos, en este caso de estudio, a la producción con la finalidad de mejorar el flujo de los bienes o materiales y el uso óptimo de las erogaciones para hacer frente a las operaciones de las organizaciones.

Debido a los registros contables y controles implementados para el manejo de los inventarios, las empresas adoptan los sistemas pertinentes para evaluar sus existencias de mercancías y fijar su posible volumen de producción aunado a ventas. Comprender el concepto, características de los sistemas de valoración de inventarios pueden ser de gran utilidad para la empresa, ya que éstos fijan el punto de producción que se pueda tener en un período.

En materia de inventarios existen dos grandes sistemas sobre los cuales se sustenta una empresa, primero se tienen el sistema de inventario periódico donde los comerciantes determinan el valor de las existencias de mercancías mediante la realización de un conteo físico en forma periódica, el cual se denomina inventario inicial o final según sea el caso. El segundo sistema de valuación de inventarios es el de inventario permanente, por medio de éste la empresa conoce el valor de la mercancía en existencia en cualquier momento, sin necesidad de realizar un conteo físico, ya que los movimientos de compra y venta de mercancías se registra directamente en el momento de realizar la transacción a su precio.

A este respecto, (Romero, 2005: 194), dice que los “inventarios están integrados y representados por los bienes que las empresas adquieren para su posterior venta, es decir, son mercaderías sujetas a la compra venta y constituyen el objetivo principal de cualquier entidad comercial o industrial”.

Por consiguiente, para las empresas reviste de suma importancia el control y registro de las partidas que integran la cuantía de inventarios compuesta específicamente por costo y cantidad, ya que, la exactitud de la utilidad bruta, depende de la contabilización, pues la utilidad bruta en ventas se obtiene restando de los ingresos netos el costo de la mercancía vendida, además, las empresas mantienen grandes inversiones en el renglón de inventarios, los cuales forman parte de un activo circulante. Según (Plossi, 2005: 30) en cuanto a la

definición de inventario expone: “el inventario de mercancía es una cuenta de activo corriente realizable o exigible, donde se registra el precio de costo y su saldo siempre es deudor”.

Para este estudio se evaluaron las factibilidades técnicas presentes en el mercado, para el caso, existen tres métodos de valuación de inventarios desde el punto de vista contable, necesario para la posterior realización de actividades tributarias; según (Gitman, 2004: 60), expresa respecto al método de primeras en entrar y primeras en salir del inventario (P.E.P.S.): “se basa en el supuesto de que los primeros artículos y/o materias primas en entrar al almacén o a la producción son los primeros en salir de él”. De acuerdo a (Samino, 2007: 68), menciona del método de últimas en entrar y primeras en salir (U.E.P.S.): “parte de la suposición de que las últimas entradas al almacén o al proceso de producción, son los primeros artículos o materias primas en salir”. Finalmente (Romero, 2005: 221), expone sobre el método de promedio móvil que: “la forma de determinarlo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones aplicables, entre el número de artículos adquiridos o producidos”.

El sector farmacéutico es una de los sectores más antiguos que se han establecido en el territorio nacional, ya que desde los años 1800 se tienen evidencia del uso de remedios o medicamentos para la cura de enfermedades y los primeros fabricantes se pueden decir que fueron los pioneros en la creación de este sector que evoluciono con el paso de los años. Dicho sector está formado por: Laboratorios Farmacéuticos, Casas de Representación, Droguerías Y Farmacias; además de regirse por la normativa impuesta por el Ministerio del Poder Popular para la Salud deben cumplir con la (Ley de Medicamentos, 2000).

El sector farmacéutico venezolano, debido a los altos volúmenes de transacciones que manejan por la diversidad de productos, presentaciones, formas, componentes químicos y dosis existentes en el mercado eminentemente, necesitan de un control para el manejo adecuado de los inventarios. Para el caso de estudio, cabe señalar, que la temática planteada en esta investigación está dirigida a resolver el problema dentro del sector farmacéutico específicamente para las droguerías.

A pesar que el problema está aunado a una necesidad contable - financiera se desprenden situaciones de tipo tributario, por ende se establece que el problema planteado nació de una disyuntiva por parte del sector, que una vez decidido cambiar el método de valoración de inventario, debe informar a la administración tributaria dicho cambio de acuerdo a lo establecido en el (Código orgánico Tributario, 2001) en su artículo 105, 115 y 117 numeral 10 para dar cumplimiento a las exigencias de tipo formal.

De acuerdo a lo anterior, los problemas de tipo tributario pueden verse transformados en riesgos que traerían consecuencias en las actuaciones tanto económicas como tributarias de las organizaciones. Si bien el concepto de riesgo tributario no está definido en su totalidad, se pueden citar expertos en la materia de riesgos; de acuerdo al precepto efectuado en el Curso de Auditoría Interna realizado por la firma internacional (Españera, Sheldon y Asociados, 2008: 8), proponen que los riesgos: “son futuros eventos inciertos, los cuales pueden influir en el cumplimiento de los objetivos de las organizaciones, incluyendo sus objetivos estratégicos, operacionales, financieros y de cumplimiento”.

Producto de los posibles cambios en el método de valuación de inventario se generan una serie de actuaciones de tipo tributario que deben ser cumplidas, éstas consisten básicamente en informar a la administración tributaria a través de su ente representante el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) sobre el método de valuación de inventarios que están operando dentro de cada una de las organizaciones registradas en la base de datos nacional tal como tipifica el artículo 105 del (Código Orgánico Tributario, 2001).

Tomando en cuenta lo anterior pueden producirse dos escenarios que acarrearán riesgos de tipo tributario, para las empresas y/o contribuyentes que se vean enmarcados en este contexto de estudio, una vez que adopten o deseen adoptar un nuevo tipo de valuación de inventarios por ende los métodos respectivos de los mismos:

Escenario 1: Informar a la administración tributaria sobre el posible cambio de método de valuación de inventario tal como lo exige el (Código orgánico Tributario, 2001) en sus artículos 103 y 105 respectivamente relacionado con los deberes formales del contribuyente, el contribuyente no espera respuesta del ente correspondiente y ejecuta dicha transformación.

Escenario 2: No informar a la administración tributaria sobre el posible cambio de método de valuación de inventario y el contribuyente ejecuta dicha transformación.

Para cada escenario planteado con anterioridad existen riesgos tributarios que traen implícitas circunstancias agravantes y/o atenuantes como lo estipulan los artículos 95 y 96 respectivamente del (Código Orgánico Tributario, 2001).

Las circunstancias agravantes y/o atenuantes dependerán en la mayoría de los casos de las actuaciones, actitudes, postura de los contribuyentes ante las situaciones que se generan con la administración tributaria, las cuales aumentarán

o disminuirán los riesgos tributarios que se susciten por el cambio del método de valuación de inventarios, más la aparición de posibles efectos económicos-tributarios en el tiempo que pueden afectar la capacidad económica de los sujetos pasivos del sector farmacéutico venezolano.

Con relación a lo antes expuesto, la presente investigación se orienta a determinar los riesgos tributarios por el cambio de método del sistema de valuación del inventario en el sector farmacéutico venezolano, para cumplir con dicho propósito de investigación es necesario:

- Identificar los tipos de riesgos tributarios que pueden producirse por el cambio del método de valuación en el sector farmacéutico venezolano.
- Determinar las circunstancias agravantes y atenuantes que influyen en el sector farmacéutico venezolano.
- Analizar los tipos de métodos de valuación de inventario que se pueden visualizar en el sector farmacéutico Venezolano.
- Formular lineamientos tendentes a la disminución de los riesgos tributarios producto del cambio de método de valuación de inventario en el sector farmacéutico venezolano.

2. METODOLOGÍA

La investigación se tipificó como, aplicada, descriptiva, mixta transversal, con diseño no experimental - mixto, tomando como método la observación documental y la observación mediante encuesta. Se aplicó como técnica e instrumentos de recolección de datos: para la parte documental, las fichas de autor y los archivos de computadoras, para la parte de campo la encuesta a través de un cuestionario estructurado con 38 ítems contenido con preguntas de tipo dicotómicas.

Por lo tanto, la investigación se enfocó al estudio de los documentos bibliográficos, jurídicos y doctrinarios para dar respuesta a las interrogantes de naturaleza documental, además de enfocarse en los datos obtenidos de fuente de campo recopilados directamente de los sujetos de estudio como fueron las droguerías avaladas por la Cámara Venezolana de Droguerías (CAVEDRO), que desarrollan en conjunto los riesgos tributarios por el cambio del método de valuación de inventario en el sector farmacéutico venezolano.

Para el análisis e interpretación de la información se aplica como técnica con base a un diseño bibliográfico, el análisis de contenido de tipo cualitativo, para la parte de

campo se trabajó con el análisis de estadística descriptiva con el apoyo en las distribuciones de frecuencias relativas y absolutas a través de la tabulación.

3. TEORÍAS QUE SUSTENTAN LA INVESTIGACIÓN

3.1. Riesgos Tributarios

De acuerdo a (Espinoza, 2010: 178) define al riesgo fiscal como:

La probabilidad de que un evento o acción afecten adversamente a la entidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Su evaluación implica la identificación, análisis y manejo de los riesgos relacionados con la determinación, declaración y pago de los tributos y que pueden incidir en el logro de los objetivos del control interno de la entidad.

En un mismo orden de ideas, (Espinoza, 2010: 180) expone más adelante un concepto de riesgo fiscal, cuya concepción según la opinión del investigador se acerca y adapta muy específicamente a un concepto de riesgo tributario: “La incertidumbre que la determinación, declaración y pago de las obligaciones tributarias no cumplan con los requisitos de forma y fondo, implicando con ello un impacto material en las organizaciones y obligaciones adicionales determinadas por las sanciones establecidas en las leyes y reglamentos correspondientes”.

Sin embargo, (Espinoza, 2010: 182) haciendo una clasificación del riesgo fiscal propone un concepto de riesgo de control tributario, es cual define de la siguiente manera:

El riesgo de que el control interno tributario del cliente no haya evitado o detectado el incumplimiento de una obligación tributaria en forma oportuna, se conoce como riesgo de control tributario. Este riesgo se basa completamente en la efectividad de los controles que conduzcan al cumplimiento de las obligaciones tributarias y sus declaraciones en los lapsos establecidos, que conduzcan al cálculo correcto de los tributos así como al máximo aprovechamiento de las ventajas y los beneficios en las normas tributarias en función de la actividad de la empresa.

Se puede indicar que los riesgos tributarios son contingencias que consisten en la variación en la estructura o normativa tributaria de cualquier impuesto del orden nacional, departamental o municipal, o en la imposición de impuestos, tasas, contribuciones, inversiones obligatorias, créditos obligatorios o figuras similares, que establezca la ley o cualquier otra norma legalmente obligatoria y que se aplique a la celebración, perfeccionamiento, ejecución, cumplimiento o liquidación del presente contrato de obra

Dado esto, se entiende que los efectos, favorables o desfavorables, de las variaciones en la legislación tributaria, se dan de tal manera que el Estado asuma los efectos derivados de la variación de las tarifas impositivas, la creación de nuevos impuestos, la supresión o modificación de los existentes, y en general cualquier evento que modifique las condiciones tributarias existentes.

3.2. Circunstancias Agravantes y atenuantes

Tomando en cuenta lo planteado por (Álvarez, 2002: 5), al manifestar que el automatismo con el que suelen producirse las sanciones tributarias:

No siempre es adecuado a Derecho porque, del mismo modo que el proceso de calificación de infracción exige atender a varios requisitos imprescindibles, tales como: tipificación, autoría, responsabilidad y culpa probada. Que puede llevar a la conclusión de que una conducta aparentemente tipificada como infracción no constituye tal o que una conducta objetivamente tipificada como infracción no lo es por falta de culpa probada. Por lo tanto, el proceso de imposición de las sanciones, exige atender a las circunstancias agravantes o atenuantes.

Por otra parte (Vásquez, 2007: 151) expone que las circunstancias: “es todo lo que modifica un hecho o un concepto sin alterar su esencia, llevado la responsabilidad penal tenemos que las circunstancias agravantes y atenuantes son las que modifican las consecuencias de la responsabilidad...omisis”.

3.2.1 Agravantes

Según lo establece la legislación tributaria venezolana a través del (Código Orgánico Tributario, 2001), en su artículo N° 95, son circunstancias agravantes:

- “1. La reincidencia
2. La condición de funcionario o empleado público que tengan sus coautores o partícipes.
3. La magnitud monetaria del perjuicio fiscal y la gravedad del ilícito.”

Así, tal como le refieren (Acevedo y González, 2003: 67), la repetición de las infracciones o ilícitos:

Al menos en un lapso de cuatro años, genera consecuencias negativas para el infractor en la aplicación de la sanción, es decir, haber sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, según resolución firme administrativa, dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción se convierte en una circunstancia agravante para quien recibe la sanción, incrementando la graduación de la sanción según el funcionario respectivo lo considere pertinente.

Por otra parte, el perjuicio económico, así como lo explican (Agosín, 2005: 43), se trata de:

Un porcentaje o proporción, que resulta de comparar lo que se considera “la base de la sanción”, es decir, lo dejado de ingresar, la menor liquidación que resultaría de la declaración o el importe de aquella cuando no se declaró, así como la devolución obtenida indebidamente. Esto por una parte, y por otra, lo que se debió ingresar, con el ingreso que hubiera resultado de la liquidación basada en una correcta declaración o el importe de la devolución inicialmente obtenida (improcedente o mayor que la procedente).

De esto se puede analizar que, el perjuicio económico no es propiamente el perjuicio, si no la importancia relativa del perjuicio, de modo que puede ser mayor aquel (por ejemplo, en una importante cantidad de dinero dejada de ingresar) y menor este (porcentaje respecto de muchos millones que fuera el importe de la autoliquidación y con esto no se agrava quizás la sanción). Lo cual indica que la sanción ya es mayor cuando lo que se deja de ingresar es más.

Por esta razón se identifica que las circunstancias agravantes inciden en la valoración en mayor medida en contra del sujeto que las comete, ya que son consideradas como modificadores de la responsabilidad del mismo tal como lo establece (Vásquez, 2007: 151) “(omisis... las circunstancias agravantes y atenuantes son las que modifican las consecuencias de la responsabilidad...omisis)”

3.2.2. Atenuantes

Según lo establece igualmente la legislación tributaria a través del (Código Orgánico Tributario venezolano, 2001), en su artículo N° 96, se consideran circunstancias atenuantes:

1. El grado de instrucción del infractor.
2. La conducta que el autor asuma en el esclarecimiento de los hechos.
3. La presentación de la declaración y pago de la deuda para regularizar el crédito tributario.
4. El cumplimiento de los requisitos omitidos que puedan dar lugar a la imposición de la sanción.
5. El cumplimiento de la normativa relativa a la determinación de los precios de transferencia entre partes vinculadas.
6. Las demás circunstancias atenuantes que resulten de los procedimientos administrativos o judiciales, aunque no estén previstas expresamente por la ley.

En este sentido, y tal como lo expresa (Borges, 2009), las circunstancias atenuantes, deben tener un carácter objetivo, determinado por las definiciones dadas por el referido Código (2001).

Sin embargo, su apreciación en cada caso específico de la Capacidad Económica, será efectuada en forma enteramente subjetiva y directa por el fiscalizador, en forma seria y de acuerdo a su buen criterio (que obviamente podrá ser controlado y evaluado), sin perjuicio que por el trámite de la fiscalización misma tenga acceso a antecedentes objetivos.

Analizando brevemente algunos de los numerales citados del (Código Orgánico Tributario, 2001), en su artículo N° 96, se tiene por ejemplo, que se debe apreciar la conducta pretérita del fiscalizado, especialmente con relación a existencia de denuncias y reclamos, sanciones previas, reincidencias, etc., según consten en las bases de datos del Servicio (principalmente Sistema Informático, boletines y otros); así mismo, se encuentra dentro de circunstancia atenuante el hecho de haber existido la infracción, pero que, al momento de la visita inesperada, ya se encontrare regularizada.

Así mismo, en la legislación, se hace referencia a la mayor o menor capacidad económica del infractor, al patrimonio comprometido en la actividad empresarial, así como al grado de instrucción y/o conocimientos en materia tributaria y legal. Estas circunstancias que son de suyo subjetivas obligan al fiscalizador a aplicar su criterio y observación al máximo, pues debe fijarse en la situación o nivel académico del infractor, así como también en la modernidad de la infraestructura de su establecimiento, maquinarias, tipo de producto, mercado del producto, etc...

Igualmente, como lo explica (Faus, 2003: 98)

Cuando el infractor u obligado tributario hubiera manifestado expresamente su conformidad durante el procedimiento y con su actitud ante la inspección o aplicación sancionatoria, ayude de forma explícita y receptiva al esclarecimiento de los hechos, la sanción se impondrá con la correspondiente reducción, sin perjuicio de que se le exija a posteriori el aumento de la reducción aplicada.

3.3. Inventarios

De acuerdo a (Borges, 2009: 95) los inventarios:

Son bienes tangibles que se tiene para la venta en el curso ordinario del negocio o para ser consumidos en la producción de bienes o servicios para su posterior comercialización. Los inventarios comprenden además de las materias primas, productos en proceso y productos terminados o mercancías para la venta, los materiales, repuestos y accesorios para ser consumidos en la producción de bienes fabricados para la venta o para la prestación de servicios: empaques, envases e inventarios en tránsito.

En ese sentido, la base de toda empresa comercial es la compra y posterior venta de bienes como actividad principal. En el caso de las empresas de servicios consta de prestar este atractivo intangible con alta calidad para cubrir necesidades del mercado. Este manejo contable permitirá a la empresa mantener el control oportunamente, así como también conocer al final del periodo contable un estado confiable de la situación económica de la empresa.

Ahora bien, en el caso de una empresa comercial, el inventario constituye las partidas del activo corriente que están listas para la venta, es decir, toda aquella mercancía que posee una organización en el almacén valorada al costo de adquisición, para la venta o actividades productivas.

Para las organizaciones de tipo comercial, los inventarios forman parte muy importantes para los sistemas de contabilidad de mercancías, porque la venta del inventario es el corazón del negocio. El inventario es, por lo general, el activo mayor en sus balances generales, y los gastos por inventarios, llamados costos de mercancías vendidas, son usualmente el gasto mayor en el estado de resultados.

3.4. Métodos de Valoración del Inventario

Por otra parte (Jiménez y Espinoza, 2007: 53) clasifica los métodos de valoración de inventarios de la siguiente manera:

- Identificación específica.
- PEPS (Primera en entrar, primera en salir)
- UEPS (Última en entrar, primera en salir)
- Promedio.

3.4.1. Primero en entrar Primero en salir (PEPS)

Este método identificado también como "PEPS", según (Gitman, 2004: 78), "se basa en el supuesto de que los primeros artículos y/o materias primas en entrar al almacén o a la producción son los primeros en salir de él".

Se ha considerado conveniente este método porque da lugar a una valuación del inventario concordante con la tendencia de los precios; puesto que se presume que el inventario está integrado por las compras más recientes y esta valorizado a los costos también más recientes, la valoración sigue entonces la tendencia del mercado. (Catacora, 2009: 153) expone que el método PEPS (Primeras en Entrar Primeras en Salir:

Asume que el costo de los productos vendidos o consumidos está determinado por el costo más antiguo, ya que fueron los primeros costos que ingresaron al inventario. El

método PEPS puede aplicarse tomando dos premisas: se lleva un sistema de inventarios periódicos, se lleva un sistema de inventarios continuos. En el primer caso de inventarios periódicos, las unidades de inventarios finales deben ser valoradas con los últimos costos ya que los primeros que entraron fueron los que primero salieron. En el caso de que se tuvieran más unidades que la de las últimas compras, se utilizan tantas capas de compras como sean necesarias para cubrir las unidades del inventario inicial. En el segundo caso el método PEPS lleva un costo menor de ventas y un mayor valor en los inventarios en economías inflacionarias, lo cual hace que se puedan distorsionar los resultados de las operaciones en un ejercicio económico, sin embargo, los saldos de inventarios en el balance general reflejan los valores más recientes, por lo cual se muestran mejor las condiciones prevalecientes a la fecha del balance general.

3.4.2. Últimas en entrar primeras en salir (UEPS)

Este método, según (Samino, 2007: 68), “parte de la suposición de que las últimas entradas en el almacén o al proceso de producción, son los primeros artículos o materias primas en salir”. Por otra parte, (Catacora, 2009: 155) expresa respecto al método UEPS (Última en Entrar Primera en Salir):

Establece que los últimos costos de inventarios que ingresaron a los registros contables, son los primeros que salen, por lo que los inventarios están valorados a los primeros costos que se contabilizaron. Se pueden dar dos condiciones: se lleva un sistema de inventarios periódico o se lleva un sistema de inventarios continuo. Para la primera, la valoración del inventario inicial se efectúa utilizando los costos más antiguos ya que son los que contablemente permanecen en los registros. En el segundo caso se procede tomando los costos más recientes o los últimos que ingresaron.

3.4.3. Promedio móvil o ponderado

Según (Gitman, 2004: 67), el promedio móvil o ponderado: “es usado cuando se valúa el inventario en una base periódica. El inventario inicial y las compras netas se suman en unidades e importes y se dividen obteniéndose un costo promedio ponderado que sirve para valuar las unidades vendidas”. Se emplea cuando las existencias y el costo de las ventas se valúan permanentemente al estar los costos promedios al día, a través del sistema de inventarios perpetuos.

3.4.4. Método de identificación específica

Como lo señala (García, 2008: 56) en cuanto al método de inventario por identificación específica:

En este método se valúan artículos que se compran y venden en pequeñas cantidades y tienen un alto costo y precio de venta. Como ejemplo: automóviles,

joyería de alto valor, computadoras, etc. Periódicamente se hace un inventario para su control y se integra su valor en el balance y estado de ganancias y pérdidas.

4. Resultados y Conclusiones

En primera instancia, se creó un concepto de Riesgos tributarios ausente en fuentes documentales dentro de la bibliografía del área tributaria, es definido como futuros eventos inciertos basados en la variación de la estructura o normativa tributaria correspondiente, que amplían la incertidumbre de los sujetos pasivos para evitar el incumplimiento de algún deber que afecten las transacciones tributarias generando un impacto material en los objetivos de la organización.

Aunado al punto anterior, se identifica que el principal riesgo tributario es el no cumplimiento de lo establecido en el numeral 3 del artículo 105 del (Código Orgánico tributario, 2001) referente al deber de informar, como consecuencia para el sector farmacéutico se produce una multa, cuya cuantía es de diez (10) unidades tributarias la cual se incrementará en diez unidades tributarias (10 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.). Además para el sector Farmacéutico, pero específicamente para el caso de estudio, las Droguerías, no poseen exoneraciones, ya que, los medicamentos son adquiridos en el país.

Las circunstancias agravantes que pueden incidir en el caso de estudio, son la reincidencia siempre y cuando se compruebe que los contribuyentes cometan reiteradamente ilícitos formales referentes a la no emisión de comunicaciones a la Administración tributaria cuando se cambien operaciones que alteren la actividad de la empresa, o cuando informen de manera errónea.

Otra circunstancia agravante que puede presentarse para el caso de estudio sería la magnitud monetaria del perjuicio económico, si de acuerdo a la problemática planteada se realiza un cambio en el sistema de valuación del inventario derivado de la necesidad de procesar información contable producto del incremento de demandas, por ende aumento de las ventas, al producirse un alza en las ventas, estos ingresos califiquen como netos anuales y disponibles evidentemente se incrementó la capacidad contributiva de la empresa; si esta realiza determinaciones junto a declaraciones de impuesto en base a la metodología antigua se convierte en evasor, generando un perjuicio económico en contra de la Administración Tributaria.

Las circunstancias atenuantes que pueden incidir en el caso de estudio, son el grado de instrucción del infractor, ya que, siempre y cuando se compruebe que el actor actuó bajo un eximente de responsabilidad denominado error excusable

cuando el contribuyente actúa en desconocimiento de la norma, cabe destacar que este alegato se ve anulado al instante ya que en materia legal existe un pensamiento: el desconocimiento de la ley no implica la causa de su no cumplimiento.

Otra de las situaciones atenuantes que pueden presentarse en este caso sería la conducta que el autor asuma en el esclarecimiento de los hechos, si el contribuyente apoya a la Administración Tributaria en sus procedimientos de verificación de deberes formales y busca esclarecer los hechos en un lapso de tiempo corto, es probable que el fiscal reduzca la imposición del sanción.

Es el método del promedio móvil o costo promedio el método de valoración de inventario idóneo para ser aplicado por el sector farmacéutico venezolano, ya que, la valoración de los costos de inventario se actualizara cada vez que se genere una entrada y/o salida de inventario permitiendo tener la disponibilidad del costo en el momento que se desee y llevando la información contable a la realidad y actualidad.

Efectuar un cambio de método de valoración de inventario incide altamente en el área tributaria de las organizaciones desde la determinación hasta el cumplimiento de deberes formales, por ende es sumamente importante realizar una evaluación previa de la situación y diseñar escenarios de lo que se desea, en caso de no poseer conocimientos es inminente la ayuda de expertos tributarios.

Solo un sujeto no tuvo respuesta de la administración tributaria en cuanto a comunicaciones efectuadas a la misma en un lapso no mayor a 6 meses, evidenciando la falta de atención y celeridad del proceso por parte de este ente ante las consultas efectuadas por los sujetos pasivos. Para las organizaciones integrantes del sector farmacéutico venezolano, la administración tributaria ha dado cumplimiento a los procedimientos tributarios iniciados por los contribuyentes sin afectar la capacidad económica de los mismos.

El 75 % de las multas aplicadas por la administración tributaria a las organizaciones integrantes del sector farmacéutico venezolano son por el incumplimiento de un deber formal, más sin embargo se detectó un caso de multas elevadas y exorbitantes.

El 75 % de los cierres de establecimientos de las organizaciones integrantes del sector farmacéutico venezolano ocurren por el incumplimiento de un deber formal. Al respecto, solo un sujeto expresó que las sanciones impuestas fueron por desconocimiento de las normas.

No se identifican dentro de las organizaciones que integran el sector farmacéutico venezolano hechos u acciones que generen penas restrictivas de libertad.

5. Consideraciones finales

Derivada de las conclusiones planteadas con anterioridad respecto de los resultados de la investigación, se presentan recomendaciones a considerar por el sector farmacéutico venezolano, con la intención de prevenir riesgos tributarios por el cambio de método de valuación del inventario:

- Divulgar el concepto de riesgos tributarios diseñado por la investigadora, sirviendo como fuente documental para posteriores investigaciones en materia tributaria. Este puede ser difundido a través de la Cámara Venezolana de Droguerías (CAVEDRO), la Universidad Privada Rafael Belloso Chacín en sus revistas electrónicas y biblioteca virtual.
- Antes de efectuar un cambio de método de valoración de inventario es necesario evaluar la situación actual de la organización mediante análisis de estados financieros y las valoraciones que poseen los inventarios de las mismas; además es recomendable diseñar escenarios tributarios para la aplicación de un nuevo método de valoración de inventarios para tomar la mejor de decisión.
- En caso de presentar desconocimientos de las normas contables y tributarias que estén relacionadas con el cambio de método de valoración de inventario, es inminente efectuar consultas a expertos en dichas áreas con la finalidad de evitar riesgos. En Venezuela existen un gran número de firmas de consultores y expertos tributarios que pueden contribuir con sus conocimientos a evitar riesgos de este tipo.
- Dentro de las Organizaciones del sector farmacéutico venezolano, es necesario crear el cargo de un gerente de tributos o experto tributario. En caso que el punto anterior no pueda ejecutarse, los jefes de contabilidad deben poseer dentro de su perfil académico dominio en la interpretación de las normas en materia tributaria. Esto puede alcanzarse a través de la capacitación de una Maestría en Gerencia Tributaria.
- Como recomendación final para el sector farmacéutico venezolano, se menciona que la Cámara Venezolana de Droguerías (CAVEDRO) debería funcionar como fuente de divulgación de las acciones establecidas en esta investigación y todo los aspectos que involucran al sector, esto puede alcanzarse efectuando foros anuales invitando a personal instruido en esta

área para tratar temas de interés común, incluir información tributaria en sus revistas anuales e incluso en su portal web.

6. Referencias Bibliográficas

Acevedo, C. y M.A. González. (2003), *El Salvador: Diagnóstico Del Sistema Tributario Y Recomendaciones De Política Para Incrementar La Recaudación*. BID, Serie De Estudios Económicos Y Sectoriales, RE2-03-011.

Agosín, M. (2005). *Recaudar Para Crecer*. B Estados Unidos: editorial BID.

Álvarez, M. (2002). *Paradigmas Del Liderazgo, Claves De La Dirección De Personas*. España: Editorial Mcgraw-Hill Profesional.

Asamblea Nacional De La República Bolivariana De Venezuela. (2000). *Ley De Medicamentos*. Venezuela: Gaceta Oficial La República Bolivariana De Venezuela N° 37.006.

Asamblea Nacional De La República Bolivariana De Venezuela. (2001). *Código Orgánico Tributario*. Venezuela: Gaceta Oficial La República Bolivariana De Venezuela N° 38.603.

Borges, A. (2009) *Los Retiros, Desincorporaciones Y Autoconsumo Como Hecho Imponible En La Ley De Impuesto Al Valor Agregado En El Sector De Distribución De Medicamentos Del Municipio Maracaibo* Trabajo De Grado En La Maestría En Gerencia Tributaria Universidad Rafael Belloso Chacin. Venezuela.

Catacora, F. (2009). *Contabilidad: la base para las decisiones gerenciales*. Venezuela: Mc Graw Hill.

Espinoza, R. (2010). *Auditoria tributaria y riesgo fiscal, Homenaje al Dr. Fernando Chumaceiro*. Venezuela: Ángeles Editores.

Espiñeira, Sheldon y asociados (2008). *Curso de auditoría interna*. Caracas, Venezuela.

Faus, J. (2003). *Políticas Y Decisiones Financieras Para La Gestión De Valor En Las Empresas*. México: Editorial Finanzas IESE Navarra.

García, J. (2008). *El derecho a la Libertad Personal (Detección, privación y restricción de libertad)*. España: Editorial Tirant Lo Blanck Universitat de Valencia.

Gitman, L. (2004). *Principios De Administración Financiera*. México: Editorial Adalson Wesley Longman.

Jiménez, F. y Espinoza, C. (2007). *Costos Industriales*. Costa Rica: Editorial Tecnológica de Costa Rica.

Plossi, G. (2005). *Control de la producción e inventarios: principios y técnicas*. México: Editorial Prentice Hall.

Romero, J. (2005). *Principios de Contabilidad*. México: Editorial Mc Graw Hill.

Samino, R. (2007) *La Orientación Al Mercado En Las Organizaciones Privadas No Lucrativas De Madrid Capital*. Trabajo De Grado En El Doctorado En Comercialización E Investigación De Mercados, De La Universidad Complutense De Madrid, España

Torrents, J. (2006). *El Valor Añadido Como Medida De La Eficacia Empresarial*. Trabajo De Grado En El Doctorado En Administración Y Dirección De Empresas, De La Universidad Politécnica De Catalunya, España

Vásquez, J. (2007). *Circunstancias Agravantes, Atenuantes Y Eximentes De Responsabilidad Penal Por Ilícitos Tributarios En La Legislación Venezolana*. Trabajo De Grado En La Maestría En Gerencia Tributaria Universidad Rafael Bellosó Chacín, Venezuela.