

INTRODUCCIÓN

Los deberes formales constituyen obligaciones que deben cumplir los contribuyentes, responsables y terceros; de acuerdo a las disposiciones establecidas en las Leyes Especiales y Reglamentos. El Código Orgánico Tributario (2001), como instrumento rector de la tributación en el país contiene los deberes formales de manera general que deben cumplir los sujetos pasivos. De igual forma, establece las sanciones que se aplican en caso del incumplimiento de los mismos.

En este sentido, en Venezuela el ente encargado de recaudar los tributos de carácter general en el ámbito nacional es el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Este organismo en ejercicio de sus funciones ejecuta planes de fiscalización, entre los que se destaca el Plan Evasión Cero, basado en la verificación del cumplimiento de deberes formales en materia de Impuesto Sobre la Renta (ISLR) e Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Cuando los contribuyentes no cumplen con alguno de los deberes formales establecidos en las Leyes Especiales y/o Reglamentos respectivos, corren el riesgo de ser sancionados con penas pecuniarias y clausura del local o establecimiento que va desde uno (1) hasta tres (3) días continuos. Estas sanciones en muchos casos pueden ser catalogadas como drásticas, tomando en cuenta que las mismas representan una pérdida significativa tanto para el sector privado como para el sector público, en vista que por cada día de cierre del establecimiento se dejan de percibir ingresos representativos en la economía de ambos sectores.

Considerando lo anteriormente expuesto, se pretende realizar la presente investigación que tiene por objeto analizar los efectos de la clausura en los establecimientos comerciales por incumplimiento de deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA), Caso: Empresas afiliadas a la Cámara de Comercio e Industria del estado Mérida.

Para efectos del estudio, se presenta la investigación, estructurada en cinco capítulos, los cuales se detallan a continuación.

En el Capítulo I se inicia con la descripción del planteamiento del problema y permite conocer la problemática que representa la aplicación del cierre de los establecimientos comerciales, tanto para los contribuyentes como para el SENIAT. Posteriormente, se presentan los objetivos que guiaron al desarrollo de la investigación, su justificación y alcance.

El Capítulo II contiene el marco teórico, los antecedentes del tema objeto de estudio, las bases teóricas y legales que sustentaron y permitieron el análisis y desarrollo de la presente investigación, definición de términos, así como también, se muestra el sistema de variables.

En el Capítulo III se expone el marco metodológico, que contempla el diseño de la investigación, población y muestra, se describen las técnicas e instrumentos que permitieron la recolección de datos, por medio de la revisión documental y la entrevista, así como la validez, lo cual fue el instrumento para lograr el procesamiento e interpretación de la información.

El Capítulo IV representa el análisis de los resultados obtenidos por la aplicación de los instrumentos y el apoyo en las bases teóricas. Se muestran las respuestas obtenidas de los funcionarios del SENIAT y de los empresarios adscritos a la Cámara de Comercio e Industria del estado Mérida, acompañados de sus respectivas tablas de frecuencia y gráficos.

En el Capítulo V contiene el resultado obtenido en conclusiones estructuradas, las cuales se presentaron en función de los objetivos planteados, así como también, las recomendaciones de la investigadora.

Finalmente, se presentan las referencias bibliográficas, las cuales abarcan el tema de estudio, incluyendo los diferentes textos y leyes con diferentes niveles de profundidad. Adicionalmente, se muestran los instrumentos como anexos que se utilizaron en el estudio, tales como los cuestionarios aplicados a los funcionarios y comerciantes.

Igualmente, en éste estudio se puede afirmar que la temática objeto de investigación, constituye un reto en la formación profesional, específicamente en el área tributaria, lo cual permitirá aplicar los conocimientos adquiridos en el ejercicio de la profesión. A continuación se presenta el planteamiento del problema y las interrogantes planteadas por la autora de la investigación, que darán inicio al desarrollo del presente estudio.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

La finalidad de este capítulo es presentar los aspectos relacionados con el tema, a fin de clarificar los elementos más significativos de este trabajo. Este se ha dividido en cinco secciones: La primera, el planteamiento del problema, donde se desarrolla el argumento que llevó a la pregunta de tal investigación; la segunda sección, referida a los objetivos de la investigación (general y específicos), que representan la guía de estudio; la tercera sección, orientada a la justificación donde se presenta las razones teóricas, prácticas, metodológicas y sociales que motivaron a realizar el estudio y; por último, se presenta el alcance de la investigación, donde se establecen: el contenido, la población, métodos, tiempo y la situación geográfica.

Planteamiento del Problema

El Código Orgánico Tributario (2001), establece los deberes formales a los que se encuentran sometidos los sujetos pasivos bien sea en calidad de contribuyentes o responsables, así como también contempla las sanciones aplicables en el caso de incumplimiento de los mismos. En este sentido, el organismo encargado de recaudar los tributos de carácter nacional, es el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Dentro de sus funciones, se encuentra la ejecución de planes de fiscalización, entre los cuales se dispone el Plan Evasión Cero.

Se entiende que este plan surgió por iniciativa del Superintendente Nacional Tributario José G. Vielma Mora en el portal del SENIAT (2004, p. 7), en esa oportunidad fue definido como "...una filosofía de trabajo y de acción

tendente a disminuir los índices de evasión fiscal presente en el país, y para consolidar la Cultura Tributaria en la sociedad venezolana”.

Desde la creación del plan evasión se han realizado labores de divulgación, a través de operativos de concientización a los contribuyentes y la ciudadanía en general, posteriormente desde el año 2004 este plan “...se ha concentrado en la verificación de los deberes tributarios formales, cumplida por las divisiones de fiscalización de las diferentes Gerencias Regionales del SENIAT, bajo la conducción de la Gerencia de Fiscalización” (SENIAT, 2004, p. 8).

Por otra parte, el plan evasión cero tiene como objeto verificar el oportuno cumplimiento de los deberes formales relacionados con el registro de las operaciones en los libros especiales de compras y ventas previstos en la Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento y los deberes formales relacionados con la correcta emisión de las facturas, tickets y demás documentos equivalentes, así como la oportuna presentación de las declaraciones de Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Sobre la Renta (ISLR) y la Inscripción en el Registro de Activos Revaluados (RAR), entre otros.

En este orden de ideas, cuando los contribuyentes no llevan estos libros o los mismos no cumplen las especificaciones señaladas en la normativa legal corren el riesgo de ser sancionados con una multa que va de veinticinco (25) a cincuenta (50) unidades tributarias (U.T), tal y como lo establece el artículo 102, en los numerales 1 y 2 del Código Orgánico Tributario.

Adicionalmente, en los casos de impuestos indirectos, establece el Código Orgánico Tributario (2001), la clausura del local o establecimiento de uno (1) hasta tres (3) días continuos. La cual podría catalogarse como drástica y que viene aplicando el SENIAT en forma constante, representa una pérdida significativa tanto para el sector privado como para el sector público, debido al hecho que por cada día de cierre del establecimiento se

dejan de percibir ingresos representativos en la economía de ambos sectores.

En tal sentido, con la presente investigación, se pretenden conocer las debilidades que tienen los contribuyentes, así como también los efectos que acarrea esta sanción de clausura por parte del SENIAT. Es por ello, que el incumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado, representa la violación u omisión de los deberes formales establecidos en la Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

Por su parte, El Código Orgánico Tributario (2001), es una Ley Orgánica, que rige a los tributos de carácter nacional, así como las relaciones jurídicas derivadas de éstos, tales como la tipificación de las infracciones tributarias y las sanciones correspondientes a las mismas, dentro de las cuales se encuentran las sanciones pecuniarias (multas), que se expresan en unidades tributarias (U.T), las cuales son progresivas, en algunos casos, dependiendo de la cuantía y la gravedad de los ilícitos. Adicionalmente, establece las penas restrictivas de libertad, la inhabilitación para ejercer ciertas profesiones, el comiso y destrucción de mercancías y la clausura temporal del establecimiento, la cual representa el tema objeto de estudio de la presente investigación. El Código contempla sanciones por incumplimiento de los deberes formales que van desde una (1) hasta doscientos cincuenta (250) unidades tributarias.

La sanción pecuniaria, por no llevar los libros especiales es de cincuenta unidades tributarias (50 U.T) o llevarlos sin cumplir con las formalidades veinticinco unidades tributarias (25 U.T). Así como también por no emitir comprobantes una (01) unidad tributaria por cada comprobante dejado de emitir hasta un máximo de doscientos (200) unidades tributarias (U.T) por cada período fiscal, en los casos que no cumplan con las formalidades reglamentarias una (1) unidad tributaria por cada comprobante hasta un máximo de ciento cincuenta (150) unidades tributarias (U.T). Cuando se trate de impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado

y el impuesto a la producción de alcohol y especies alcohólicas, se aplicara la medida adicional de clausura del establecimiento.

En relación a la medida de clausura, el artículo 102 del Código Orgánico Tributario (2001), en su tercer aparte establece lo siguiente:

En caso de impuestos indirectos la comisión de los ilícitos tipificados en cualesquiera de los numerales de este artículo acarreará, además de la sanción pecuniaria la clausura de la oficina local o establecimiento, por un plazo máximo de tres (3) días continuos. Si se trata de una empresa con una o más sucursales, la sanción abarcará la clausura de los mismos, salvo que la empresa lleve libros especiales por cada sucursal de acuerdo a las normas respectivas, caso en el cual sólo se aplicará la sanción a la sucursal o establecimiento en donde se constate la comisión del ilícito.

En el ámbito nacional, se ha podido observar, en la prensa nacional, regional y en el portal del SENIAT, cómo se han venido ejecutando las medidas de cierre como consecuencia de la aplicación del “Plan Evasión Cero”. Para tal efecto, cabe pensar que existe cierta debilidad por parte de los contribuyentes, en materia de Impuesto al Valor Agregado, especialmente al considerar la correcta emisión de las facturas de ventas o documentos equivalentes y a las formalidades que deben cumplir los libros especiales de compras y de ventas.

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), realizó durante el año 2004 alrededor de Veintitrés Mil (23.000) fiscalizaciones en el marco del plan evasión cero, de conformidad con las declaraciones del Superintendente Nacional Tributario José Gregorio Vielma Mora, según las cuales, indicó este funcionario, que como resultado de estas acciones, se produjeron seis mil setecientos nueve (6.709) cierres, es decir, el equivalente a 23,53% de los establecimientos visitados. (SENIAT 2005, p.6).

En lo que respecta a la Región los Andes, en el primer semestre del año 2004, la jornada aplicada por el SENIAT denominada “Plan Evasión

Cero”, según resultados arrojados por la gerencia regional, fueron visitadas trescientos veintiocho (328) empresas, de las cuales ciento setenta y siete (177) fueron sancionadas y sesenta y nueve (69) clausuradas, dando una proporción de veintiún por ciento (21%) del total de los establecimientos visitados. SENIAT (2004).

En el estado Mérida, que es donde se ubica el área de estudio, el SENIAT ha realizado diferentes operativos de fiscalización, pudiéndose señalar que durante el mes de Noviembre de 2005, específicamente durante la segunda semana del mencionado mes esta institución sancionó a cincuenta y siete (57) locales comerciales, Grau (citado en Ortega en el Diario Frontera, 2005), quien a su vez expresa lo siguiente:

Los comercios que han sido cerrados o sancionados es en función de que los contribuyentes lleven o no los libros de compra y venta de la mercancía al día, ya que se tiene conocimiento de que en el estado, los empresarios no entregan facturas y, por ende, no pueden hacer asentamientos correspondientes en los libros, lo cual no demuestra el giro comercial real del establecimiento (p. 2a)

De acuerdo con esta funcionaria los establecimientos han sido sancionados y cerrados por el SENIAT, en vista de no llevar los libros y registros especiales (de compras y de ventas), o si los llevan no cumplen con las formalidades reglamentarias. La funcionaria, además señaló, que las medidas de sanción o cierre se seguirán aplicando según los resultados de las distintas fiscalizaciones realizadas por los funcionarios del SENIAT.

En virtud de la frecuencia con que se vienen aplicando los operativos de verificación de deberes formales por parte del SENIAT, realizados en el marco del plan evasión cero, han aumentado también la imposición de sanciones a los contribuyentes, incluidas las clausuras temporales de los establecimientos. En este sentido, Álvarez (2005), señaló que representantes de esta institución solicitarán a las autoridades del SENIAT que cese el cierre de establecimientos como sanción, indicando además:

Apoyamos la creación de la cultura tributaria, pero no estamos de acuerdo con los atropellos contra algunos comerciantes. Solicitamos al SENIAT y al gobierno que cese el cierre y se dé un margen a los comerciantes para corregir el problema. Si aún persiste después de unos días, entonces proceder al cierre, explicó. Argumentó que con ese tipo de sanción las pérdidas son muy altas y afecta a los empresarios, al gobierno y al país. Nadie gana con estos cierres intempestivos. (Disponible en Globovision.com)

Como se puede apreciar en la cita anterior, la opinión de los representantes de los empresarios es que esta medida de clausura es perjudicial tanto para las empresas, como para la economía, afectando además al gobierno y al país en general.

Por otra parte, el SENIAT ha clausurado sesenta y cinco (65) comercios en el estado Mérida por incumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado IVA, especialmente por informalidades de los libros de compras y de ventas, entre los cuales destacan: mercerías, comercializadoras de línea blanca, colchones, muebles, ventas de bisuterías, agencias de loterías, constructoras, panaderías, distribuidoras, licorerías, farmacias, centros de estética y ferreterías, entre otros comercios. (SENIAT 2009a).

En ese orden de ideas, para el segundo semestre del año 2009, el SENIAT, a través de la Gerencia de Tributos Internos Región los Andes y el Sector Mérida, adelantó un operativo especial de verificación de deberes formales, donde visitaron 484 establecimientos comerciales, de los cuales 443 no acataron las disposiciones jurídicas vigentes contempladas en el Código Orgánico Tributario, lo que obligó a multas que ascendieron a 2mil 117 bolívares fuertes y al cierre de 293 negocios, (SENIAT 2009b)

De continuar esa situación, continuarán los cierres de establecimientos al no llevar un registro adecuado de sus actividades contables apegadas a la Ley y se notará la imposibilidad de comercializar bienes y servicios, dificultando así la economía del país. Por lo antes expuesto y dada la importancia que tiene el tema en materia de impuestos, se hace necesario el

análisis de los efectos de la clausura en los establecimientos comerciales por incumplimiento de los deberes formales, para formular los correctivos que han de aplicarse, a fin de proporcionar respuesta a las inquietudes planteadas que originan esta investigación.

Así mismo, en atención a la problemática expuesta, se hace necesario identificar los puntos débiles que se presentan en las formalidades de las facturas y los libros especiales de compras y de ventas del Impuesto al Valor Agregado, cuyo incumplimiento ha traído como resultado la aplicación de una sanción pecuniaria y la clausura del establecimiento, por parte de la Administración Tributaria.

Por lo antes expuesto surge la siguiente interrogante ¿Cuáles son los efectos de la clausura en los establecimientos comerciales por incumplimiento de deberes formales en materia de IVA?. De esta interrogante surgen otras inquietudes, tales como:

¿Cuáles son las sanciones pecuniarias que originan la sanción accesoria de clausura del establecimiento por incumplimiento de los deberes formales?

¿Cuales son los ilícitos que han ocasionado la medida de clausura?

¿Cómo es la posición de la empresa frente a sus clientes y proveedores después de la clausura?

¿Cuál es la incidencia financiera y tributaria de la sanción por clausura?

A continuación se presentan los objetivos (general y específicos), cuyo desarrollo permitirán responder las interrogantes planteadas en la presente investigación.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar los efectos de la clausura en los establecimientos comerciales por incumplimiento de deberes formales en materia de IVA en las empresas afiliadas a la cámara de comercio e industria del estado Mérida.

Objetivos Específicos:

1. Describir las sanciones pecuniarias que originan la sanción accesoria de clausura del establecimiento por el incumplimiento de los deberes formales.
2. Caracterizar los ilícitos que han ocasionado la medida de clausura temporal de los establecimientos.
3. Determinar la posición de la empresa frente a sus clientes y proveedores después de la clausura temporal de los establecimientos.
4. Establecer la incidencia financiera y tributaria de la sanción de clausura temporal de los establecimientos.

Justificación de la Investigación

Desde el punto de vista práctico, ésta investigación se realiza con el propósito de analizar minuciosamente las consecuencias de la clausura de los establecimientos comerciales por incumplimiento de deberes formales en materia de IVA de las empresas afiliadas a la Cámara de Comercio e Industria del estado Mérida.

La clausura de los establecimientos que viene efectuando la Administración Tributaria, se crea por el no-cumplimiento de los deberes formales, específicamente en materia de impuestos indirectos, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado. Situación que afecta directamente a los contribuyentes, quienes deben estar conscientes de la cantidad considerable de obligaciones que deben cumplir y, adicionalmente, estar atento a cualquier cambio en las disposiciones legales y reglamentarias,

pues *“la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento”* según lo establece el artículo 2 del Código Civil (1982).

Cabe destacar que el cierre de los establecimientos representa una medida drástica que aplica el SENIAT el cual trae como consecuencia un desequilibrio en la economía del Estado, afectando a toda la cadena de producción desde el productor o fabricante hasta el consumidor final. De tal manera, el hecho de ser sancionado, deja en entredicho el buen nombre y prestigio del establecimiento colocando en posición favorable al sujeto pasivo que cumple a cabalidad con sus obligaciones tributarias.

En vista del daño que ocasiona la clausura del establecimiento por incumplimiento de deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado, tema que se analizará en la investigación, se hace necesario realizar un estudio de campo para investigar los efectos que produce la medida de clausura aplicada por el SENIAT a los contribuyentes que han sido objeto de verificación y han resultado sancionados con multas pecuniaria y con sanción accesoria de clausura del establecimiento.

Esta investigación representará un aporte en al área de la tributación tanto para los contribuyentes y profesionales de la Contaduría Pública, así como para la Administración Tributaria, en vista que los resultados de la misma puedan ayudar en la toma de decisiones y servir de guía en el cumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado en esta localidad y, a la Administración Tributaria, en el sentido que se sensibilice e involucre un poco más sobre las consecuencias que acarrea el cierre de un establecimiento comercial. Sanción accesoria que se sigue aplicando en la actualidad.

Adicionalmente, puede servir como soporte a futuras investigaciones que se realicen en esta materia. De tal forma, la investigación busca efectuar una minuciosa revisión de las fuentes bibliográficas y basamentos legales con el propósito de obtener información para darle mayor profundidad a las

ideas expuestas, confrontado autores y llegando a una opinión en materia de Impuestos al Valor Agregado.

Desde el punto de vista metodológico, es la intención acumular y compartir los conocimientos adquiridos durante el proceso a fin de poderlos aplicar de forma practica en el área y aportar elementos de valor agregado a las empresas objeto de estudio, beneficiando así a la economía de Venezuela y, más aún, a los comerciantes del estado Mérida, así como también servirá de gran aporte a otros investigadores que consideren evaluar el tema objeto de este estudio o consultar algunos datos significativos que sirvan de ayuda a su investigación.

Desde el punto de vista social, la investigación se justifica, considerando los resultados de la misma, se podrá construir un estímulo tanto para las empresas objeto de estudio como otras organizaciones, con el fin de atenuar el incumplimiento de los deberes formales. Igualmente, el estudio permitirá formular conclusiones y recomendaciones con la finalidad de contribuir al mejoramiento del mercado de las empresas ubicadas en el estado Mérida.

Alcance de la Investigación

a. De contenido: La investigación tomará en consideración los aspectos relacionados con los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado, los ilícitos tributarios, y las sanciones tributarias, haciendo énfasis en la clausura temporal de establecimientos.

b. Bajo la óptica poblacional: Los resultados obtenidos tendrán un alcance general para todas aquellas empresas afiliadas a la Cámara de Comercio e Industria del estado Mérida, que se han visto afectadas por la medida de clausura por incumplimiento de deberes formales.

c. Desde el punto de vista metodológico: De acuerdo con los objetivos planteados la investigación se corresponde con una investigación de campo de tipo analítica.

d. Desde el punto de vista bibliográfico: La investigación se realizará tomando en consideración la normativa legal venezolana (vigente para la realización de la investigación) relacionada con los “deberes formales” en materia de IVA, los ilícitos tributarios, y las sanciones por incumplimiento de deberes formales, específicamente la clausura de establecimientos, tales como la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, el Código Orgánico Tributario de 2001, la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 2005, el Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, la Resolución 320 y la Providencia 1.677 (vigentes para la fecha de aplicación de las encuestas), entre otras.

e. Desde el punto de vista geográfico: El estudio se realizará concretamente a las empresas afiliadas a la Cámara de Comercio del estado Mérida y a los funcionarios del SENIAT.

f. Desde el punto de vista temporal: el estudio está comprendido en el período del mes de Enero de 2007 a Enero de 2009.