

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

Luego de realizado el análisis de los resultados relacionados con los efectos de la clausura en los establecimientos comerciales por incumplimiento de deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado en las empresas afiliadas a la Cámara de Comercio e Industria del estado Mérida, se presentan las siguientes conclusiones y recomendaciones.

#### **Conclusiones**

Los ilícitos tributarios implican una acción u omisión dolosa o culposa cometida por los sujetos pasivos, bien sea, en su calidad de contribuyentes o responsables, con esta acción u omisión el sujeto pasivo incumple con sus obligaciones ante la Administración Tributaria. El hecho de cometer estas infracciones conlleva a la necesidad de reparar el daño causado, para ello se debe tomar en consideración el carácter administrativo o penal de la infracción cometida. En la legislación venezolana vigente se encuentra establecida una sanción correspondiente a cada uno de los ilícitos y las mismas varían en función de la naturaleza del mismo.

En relación al primer objetivo, relacionado con describir las sanciones pecuniarias que originan la sanción accesoria de clausura del establecimiento, se puede concluir, que en el marco de un procedimiento de verificación de los deberes formales, las mismas se encuentran consagradas en el Código Orgánico Tributario vigente, específicamente en los artículos 101 y 102.

Así pues, constituye un ilícito formal no emitir facturas u otros documentos obligatorios, cuya sanción pecuniaria será la multa que va de

una unidad (1 U.T) por cada factura o comprobante dejado de emitir hasta un máximo de doscientas unidades tributarias (200 U.T) por cada ejercicio fiscal, si fuera el caso. Adicionalmente, no llevar los libros en materia de Impuesto al Valor Agregado, es sancionado pecuniariamente con multa de cincuenta unidades tributarias (50 U.T); llevar los libros de compras y de ventas del Impuesto al Valor Agregado sin cumplir con las formalidades y condiciones establecidas en el reglamento y, llevar dichos libros con atraso superior a un mes, es sancionado pecuniariamente con multa de veinticinco unidades tributarias (25 U.T).

Con respecto al segundo objetivo, relacionado con caracterizar los ilícitos que han ocasionado la medida de clausura de los establecimientos, se puede concluir, según el análisis a los funcionarios del SENIAT, lo siguiente:

✓ Las principales causas por las cuales la Administración Tributaria aplica la medida de cierre temporal de los establecimientos, de acuerdo con las opiniones de los fiscales encuestados, se pueden dividir en cuatro bloques, uno de manera general, otro referente al libro de compras, otro referente al libro de ventas y el último referente a los contribuyentes formales. En este sentido, los funcionarios consideran que el cierre se aplica, principalmente, debido a que los contribuyentes ordinarios no mantienen en el establecimiento los libros especiales de compras y/o de ventas para el momento de la fiscalización. Además llevan estos libros sin cumplir con los requisitos de forma establecidos.

En este orden de ideas, en lo que respecta específicamente al libro de compras, se puede concluir que las principales informalidades en que incurren los contribuyentes ordinarios son las siguientes: No indicar en el libro de compras, el nombre y apellido del vendedor o la denominación o razón social del vendedor o prestador del servicio, en los casos de personas naturales o jurídicas, respectivamente; no indicar el número de Registro de Información Fiscal del vendedor o de quien prestó el servicio.

En relación al libro de ventas, según la experiencia de los fiscales encuestados, se pudo determinar que los principales requisitos de forma que no cumplen los contribuyentes ordinarios son los siguientes: No indicar en este libro la fecha y número de la factura; no indicar el nombre y apellido del comprador de los bienes o receptor de los servicios, cuando se trata de personas naturales, no indicar la denominación o razón social del comprador de los bienes o receptor del servicio en los casos de personas jurídicas y; no indicar el número de Registro de Información Fiscal del comprador de bienes o receptor de servicios

En el caso de los contribuyentes formales, de acuerdo con la experiencia de los funcionarios del SENIAT encuestados, la principal causa que originan la medida accesoria de clausura del establecimiento se debe al hecho de llevar en forma indebida las relaciones mensuales de todas las operaciones de compras y/o de ventas. En este sentido, respecto a la relación de compras, se pudo concluir que la informalidad más frecuente fue no indicar el nombre y apellido del vendedor que prestó el servicio o la denominación o razón social; y a su vez, en la relación mensual de ventas, el incumplimiento más detectado fue no indicar el número de inicio y final de la facturación del día.

✓ Los funcionarios encuestados consideran que los incumplimientos por parte de los contribuyentes se originan, principalmente, por desconocimiento de las normas tributarias, lo cual trae como consecuencia el incumplimiento de los deberes formales. Dichos incumplimientos, en el caso de una verificación de deberes formales, son sancionados con multa pecuniaria y sanción accesoria de clausura del establecimiento que va de uno a tres días continuos.

Continuando con el segundo objetivo, se puede concluir, según el análisis efectuado a las empresas adscritas a la Cámara de Comercio e Industria del estado Mérida, lo siguiente:

✓ La totalidad de las empresas encuestadas fueron sancionadas con la medida de clausura temporal del establecimiento en el procedimiento de verificación de deberes formales, cuyos incumplimientos se deben, principalmente, en el caso para los contribuyentes ordinarios, al hecho de llevar los libros especiales de compras y de ventas del IVA sin cumplir con los requisitos de forma y; a su vez, los contribuyentes formales llevan en forma indebida las relaciones mensuales de todas las operaciones de compras y/o de ventas.

✓ En lo que se refiere al libro de compras, los contribuyentes ordinarios encuestados señalaron que los requisitos de forma que más se incumplen son: No indicar el nombre y apellido del vendedor o de la denominación o razón social del vendedor o prestador del servicio, en los casos de personas naturales o jurídicas, respectivamente; no indicar el número de inscripción en el Registro de Información Fiscal del vendedor o de quién presto el servicio.

En cuanto al libro de ventas, los empresarios señalaron de los ilícitos formales más frecuentes que originaron la medida de clausura se deben a: No indicar en éste libro la fecha y número de la factura; no indicar el nombre y apellido del comprador de los bienes o receptor de los servicios, cuando se trata de personas naturales; no indicar la denominación o razón social del comprador de los bienes o receptor del servicio en los casos de personas jurídicas y; no indicar el número de Registro de Información Fiscal del comprador de bienes o receptor de servicios.

En el caso de los contribuyentes formales encuestados, el ilícito formal más común que generó la medida accesoria de clausura de los establecimientos fue llevar en forma indebida las relaciones mensuales de todas las operaciones de compras y/o de ventas. En este sentido, con respecto a la relación de compras el principal incumplimiento fue no indicar el nombre y apellido del vendedor que prestó el servicio o la denominación o razón social y; en cuanto a la relación mensual de ventas, la informalidad

más frecuente fue no indicar el número de inicio y final de la facturación del día.

✓ La medida de clausura aplicada a los empresarios encuestados, en su mayoría fue aplicada por dos (2) días y el resto de los contribuyentes respondieron que tuvo una duración de tres (3) días, esto coincide con lo establecido en el Código Orgánico Tributario en el artículo 102, en el cual se establece que la medida accesoria de clausura de los establecimientos puede ser aplicada de uno (1) hasta un máximo de tres (3) días por los ilícitos relacionados con los libros especiales de IVA.

En relación al tercer objetivo, el cual estuvo dirigido a determinar la posición de la empresa frente a sus clientes y proveedores después de la clausura, se pudo concluir que:

✓ A pesar de que la aplicación de esta medida tuvo causas evidentes, según la mayoría de los empresarios, éstos consideran que la omisión de algún dato no debería ser motivo para cerrar la empresa y, expresan que esta sanción fue injusta en vista que un error no debería implicar que cierren la empresa, en virtud que con la sanción pecuniaria es suficiente.

✓ La mayoría de los empresarios opinaron que están de acuerdo con la sanción pecuniaria en lugar del cierre del establecimiento, por lo que consideran que la sanción accesoria es arbitraria, en vista que, depende en muchos casos de la discrecionalidad del funcionario. Adicionalmente, esta medida afecta la imagen de las empresas tanto con sus clientes como con los proveedores y público en general. Así mismo, los empresarios manifestaron que la fecha en que fue aplicada esta medida fue muy perjudicial debido al hecho que ocurrió en el mes de Diciembre, temporada en la cual son más altas las ventas.

Con respecto al cuarto objetivo, relacionado con la incidencia financiera y tributaria de la sanción de clausura temporal de los establecimientos, se puede concluir, lo siguiente:

✓ Desde el punto de vista financiero, la medida de clausura si afecta a las empresas, en vista que las mismas dejan de percibir ingresos por los días que están cerradas, lo cual repercute en el flujo de caja en lo que respecta al pago de sus obligaciones con proveedores, empleados y otros; durante el periodo de clausura no se obtienen recursos y de igual forma los comerciantes deben cumplir con sus compromisos.

✓ Adicional a la sanción de clausura, las empresas deben cancelar una multa pecuniaria por el incumplimiento de los deberes formales, es decir, los contribuyentes se ven doblemente afectados, en vista que deben pagar la multa monetaria, la cual no estaba presupuestada y; también son objeto de la sanción accesoria de clausura del establecimiento.

✓ Las empresas que manejan productos perecederos, se vieron afectadas financieramente, porque al dañarse los productos para la venta, se generaron pérdidas.

✓ Desde el punto de vista tributario, se puede concluir que la medida de cierre si afecta a las empresas. Tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta (ISLR), en el cual la sanción pecuniaria se considera un gasto no deducible, lo cual trae como consecuencia un aumento del enriquecimiento neto gravable y por ende un incremento del Impuesto Sobre la Renta a pagar; en materia de IVA, al dejar de facturar, los contribuyentes dejan de generar débitos fiscales, lo cual se traduce en una disminución de la cuota tributaria del periodo; en materia de Impuestos Municipales, los días de cierre se siguen ocasionando gastos fijos para la empresa, tales como propiedad inmobiliaria, patente de industria y comercia, aseo domiciliario, etc., lo cual es perjudicial para el empresario, quien de igual manera debe cumplir con sus obligaciones tributarias sin importar que fue objeto de cierre por unos días.

✓ Finalmente, se puede concluir que el ente recaudador, también se ve afectado con la medida de clausura, en virtud que al aplicar dicha medida los empresarios no pueden facturar por la venta del bien o prestación del

servicio, según el caso y; por ende tampoco pueden facturar el debito fiscal, lo cual reduce la cuota tributaria del mes, lo que se traduce en una disminución de la recaudación por este concepto para el SENIAT.

### **Recomendaciones**

✓ En virtud de la frecuencia y forma minuciosa en que se vienen aplicando los operativos de verificación de deberes formales por parte del SENIAT, realizados en el marco del Plan Evasión Cero, se recomienda a los contribuyentes buscar el apoyo de profesionales capacitados y actualizados en materia tributaria a fin de cumplir con la normativa legal y así evitar ser sancionados con multas pecuniarias y clausura del establecimiento.

✓ Se sugiere al SENIAT incentivar la cultura tributaria en los contribuyentes, aumentando los operativos de divulgación tanto de los ilícitos tributarios como de las sanciones por el incumplimiento de los mismos; ofrecer cursos de actualización, conferencias y foros, de manera tal que los empresarios participen, aclaren dudas y establezcan recomendaciones, con la finalidad de unificar criterios y dar cumplimiento a los deberes formales, especialmente en materia de Impuesto al Valor Agregado.

✓ Se recomienda a los empresarios a participar y prestar atención a los operativos de divulgación y charlas dictados por la Administración Tributaria, con la finalidad de informarse en lo que respecta a las obligaciones tributarias y a las consecuencias del incumplimiento de las mismas, así como también de criterios que aplica la Administración tributaria, entre otros.

✓ Se sugiere al SENIAT examinar el impacto que generan los cierres de los establecimientos en materia de impuestos indirectos, especialmente en relación al IVA, en vista que la recaudación del ente también se ve afectada negativamente.

✓ Se recomienda estimular a los contribuyentes en el registro y autoevaluación, en lo que respecta, a los requisitos de forma que deben

cumplir los libros especiales de compras y de ventas o las relaciones de compras y de ventas, según el caso, sin necesidad de que intervenga la Administración Tributaria, esto con el apoyo de un personal capacitado y actualizado. Así pues, resulta útil invertir recursos en la promoción del cumplimiento voluntario. Para que el planteamiento resulte eficaz, los contribuyentes deben, no obstante, estar convencidos de las ventajas que se derivan para ellos.

✓ Finalmente, se sugiere a las empresas buscar asesoría tributaria lo cual permite tener conocimientos amplios y actualizados de las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, así como también en el manejo de criterios, sentencias, consultas, etc., y así cumplir a cabalidad con los deberes formales, especialmente en materia de Impuesto al Valor agregado, lo cual reduciría el costo fiscal de las empresas dentro del marco legal en el momento de una verificación de deberes formales o una investigación fiscal.