

Impacto Científico

Revista arbitrada venezolana
del Núcleo LUZ-Costa Oriental del Lago

ISSN: 1836-5042 ~ Depósito legal pp 200602ZU2811

Vol. 5 N° 1, 2010, pp. 87 - 106

Incumplimiento de deberes formales en materia de impuesto al valor agregado y clausura de establecimientos

Oscar Nava Matheus, Aleida Bermúdez y Carlos Silvestri

Núcleo LUZ-COL. Cabimas, Venezuela. eduardo_matheus_3@hotmail.com

Resumen

El objetivo de esta investigación fue describir la relación que existe entre el incumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado y la clausura de establecimientos en Venezuela. La investigación se consideró importante dado que en ella se describen las sanciones aplicables a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, y que pueden ser utilizadas como mecanismo de cautela por parte de los mismos. Para sustentar esta investigación se tomó como base teórica el conjunto de normas que rigen el sistema tributario venezolano, específicamente en materia de Impuesto al Valor Agregado; adicional a ello se utilizó como referencia diferentes textos relativos al tema objeto de investigación. De allí que la metodología utilizada sea de tipo documental y descriptiva. Los resultados obtenidos en esta investigación permiten conocer la existencia de la sanción de clausura temporal del establecimiento prevista en los artículos 101 y 102 del Código Orgánico Tributario como pena ante el incumplimiento de las formalidades en los libros de compra y venta, así como en la emisión de facturas.

Palabras clave: deberes formales, Impuesto al Valor Agregado, clausura de establecimientos.

Lack of Compliance with Formal Duties in Matters of Value Added Tax and the Closing of Establishments

Abstract

The objective of this research was to describe the relationship between the lack of compliance with formal duties regarding Value Added Tax and the closure of establishments in Venezuela. The research was considered important because it describes the sanctions applicable to Value Added Tax taxpayers and can be used as a cautionary mechanism for them. To support this research, the Venezuelan taxation laws were taken as the theoretical basis, specifically in the value added tax area; furthermore, different texts relating to the subject under investigation were also used. The methodology was documentary and descriptive. Results make it possible to be aware of the existence of sanctions by temporary closure of the establishment foreseen in articles 101 and 102 of the Organic Tributary Code as a penalty for failure to comply with formalities in sales ledgers, as well as in the issuance of bills.

Key words: formal duties, value added tax, closure of establishments.

Introducción

La economía venezolana históricamente se ha caracterizado por ser dependiente de la renta petrolera siendo la mayor parte de los ingresos del Estado los correspondientes a la utilidad generada por la explotación y comercialización de este mineral en el mercado internacional. El mismo por ser un escenario tan dinámico, estimulado por múltiples variables (políticas, económicas, bélicas y religiosas), que producen constantes alzas y bajas en los precios del petróleo, crea un clima de incertidumbre e inseguridad en cuanto a los ingresos que debe percibir el Tesoro Nacional por concepto de la comercialización de este hidrocarburo. Aunado a ello, la creciente población venezolana con el consecuente incremento de necesidades colectivas que esto produce, el fenómeno inflacionario, entre otros elementos estructurales, le ha generado al Estado venezolano la necesidad de crear mayores ingresos, nuevas formas de financiamiento del gasto público que le permita solventar las necesidades básicas del colectivo.

En este sentido, el Estado se ha preocupado por activar el sistema tributario nacional mediante la legislación; es así como la Constitución

de la República Bolivariana de Venezuela (1999) en el artículo 133, establece como un deber que toda persona coadyuve a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones.

Por otra parte la carta magna, como máxima norma dentro del ordenamiento jurídico venezolano, en el artículo 316 describe las características del sistema tributario nacional, entre las que destaca procurar la justa distribución de las cargas públicas tomando en cuenta la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, y sustentando su actuación en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Conjugando estos enunciados de la carta magna se encuentra un escenario donde interactúan ambas partes: un sujeto activo, representado por el Estado venezolano por órgano del ente administrador tributario, el cual según el artículo 18 del Código Orgánico Tributario (2001), es el ente público acreedor del tributo, y quien además según el artículo 127 del código *en comento* tiene amplias facultades de fiscalización para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y por otra parte, un sujeto pasivo descrito en el mencionado código como persona natural o jurídica obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias bien sea como contribuyente o responsable.

En este escenario, y en aras de cumplir con el principio de eficiencia en la recaudación consagrado en la Constitución, se presenta el denominado Plan Evasión y Contrabando Cero implementado por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en uso de sus amplias facultades de fiscalización, el cual busca fomentar la cultura tributaria mediante sus constantes operativos de fiscalización entre otras estrategias con las cuales busca minimizar los niveles de evasión tributaria.

Caracterización del problema

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, como parte de las estrategias para el logro de la eficiencia en la recaudación de tributos, ha presentado desde el año 2003 lo que se ha denominado Plan Evasión y Contrabando Cero, el cual es un plan orientado a desplegar un intenso esfuerzo de concientización a la población, y par-

ticularmente a los comerciantes, industriales y contribuyentes especiales, para que cumplan con sus deberes tributarios y de esta manera bajar la evasión fiscal.

Es importante acotar que este plan tiene como objetivo fundamental revisar el cumplimiento de las formalidades a las que están obligados los sujetos pasivos, haciendo especial hincapié en aquellas obligaciones relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado, por ser éste el tributo de mayor evasión en Venezuela. En este sentido, se apunta que el mencionado plan está dirigido a la revisión del cumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado, y su fundamento jurídico está contemplado en el artículo 127 del Código Orgánico Tributario donde se establecen las amplias facultades de verificación y fiscalización que el ente administrador de la recaudación tributaria en Venezuela posee.

Por otra parte, se distinguen en el Código Orgánico Tributario una variedad de sanciones aplicables a los contribuyentes infractores ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias, entre estas penas destaca la clausura de establecimientos por un lapso de entre 1 a 5 días continuos situación ha creado un clima de disconformidad por parte de los contribuyentes sancionados quienes se quejan de la severidad de las sanciones y el daño que éstas le causan a sus empresas.

Por los argumentos mencionados se considera pertinente estudiar en detalle los diferentes tipos de obligaciones a las cuales están sujetos los contribuyentes, especialmente las de tipo formal. Adicional a ello, los elementos jurídicos que fundamentan la imposición de sanciones derivados de los procedimientos de fiscalización emprendidos por el ente administrador tributario en Venezuela, todo ello a los efectos de describir la relación que existe entre el incumplimiento de los deberes formales y la clausura de establecimientos en Venezuela.

Metodología

La metodología utilizada en esta investigación fue de tipo documental y descriptiva, ya que trata de describir la relación existente entre el incumplimiento de deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado y la clausura de los establecimientos en Venezuela basándose

la revisión teórica de los instrumentos que regulan tales obligaciones, así como también diferentes textos en el área de estudio. En este sentido, Chávez (2001) señala que los estudios documentales son aquellos que se realizan sobre la base de documentos o revisión bibliográfica. Por otra parte Hurtado (2006: 103) señala que el propósito de los estudios descriptivos es "exponer el evento estudiado, haciendo una enumeración detallada de sus característica, modo tal que en los resultados se pueda obtener un análisis, dependiendo del fenómeno y del propósito del investigador". A este respecto, según Hernández y col. (2003) los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis.

Bases teóricas

Aspectos sustanciales en materia de Impuesto al Valor Agregado

El artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2007: 4) señala:

Es un tributo que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicio y la importación de bienes, según se especifica en esta Ley, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas por la Ley como hechos imponible.

En materia de Impuesto al Valor Agregado los hechos imponible se generan, según el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2007) por la ejecución de cualquiera de las siguientes actividades:

- La venta de bienes muebles corporales.
- La importación definitiva de bienes muebles.
- La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país.

- La venta de exportación de bienes muebles corporales.
- La exportación de servicios.

De igual manera el artículo 36 el Código Orgánico Tributario (2001: 19) define el hecho imponible como "... el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria". De ello, y de la tipificación de los actos mencionados en el artículo 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado como hechos imponibles, se afirma que, cualquier persona natural o jurídica que ejecute cualquiera de los actos supra mencionados incurre en el presupuesto establecido por la ley, que deviene en el nacimiento de la obligación tributaria.

Por otra parte, el artículo 13 del Código Orgánico Tributario (2001: 10) define la obligación tributaria de la siguiente manera "la obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley".

En este orden de ideas, se considera de importancia comentar las opiniones de algunos autores en materia jurídica, en este sentido Maduro y Pittier (2001) clasifican las obligaciones según el contenido de la prestación en obligaciones de dar, obligaciones de hacer, y obligaciones de no hacer. Donde las obligaciones de dar tienen por objeto la transmisión de la propiedad o de otro derecho real. Las obligaciones de hacer son todas aquellas obligaciones en las cuales la prestación del deudor consiste en la realización de una conducta o actividad distinta a la transmisión de la propiedad u otro derecho real. En tanto que las de no hacer son aquellas que consisten en la realización de una abstención por parte del deudor, en la no ejecución o no realización de una determinada conducta; es decir, en un no hacer.

En este sentido se apunta que en materia de obligación tributaria aplica esta clasificación, en primer término la obligación de dar manifestada en la materialidad de la obligación tributaria (pago), más específicamente en el aspecto pecuniario que impone la Ley de Impuesto al Valor Agregado, luego las de hacer expresadas por el cumplimiento de ciertas actividades de tipo formal (deberes formales), y las de no hacer manifestadas por la prohibición de ciertas actividades o conductas por parte del ente legislador.

Características del Impuesto al Valor Agregado

La naturaleza del Impuesto al Valor Agregado, así como los elementos que configuran su existencia dentro de los sistemas tributarios le generan características propias que la distinguen de las otras formas de tributos, éstas son según Prieto (2008) las siguientes:

- Es establecido en una ley cumpliendo con el principio de reserva legal, y es que todo tributo tiene que estar establecido en una ley, de acuerdo al aforismo latino que dice: *nullum tributum, sine lege*. Conocido por otros autores, como el principio de legalidad.
- Es un impuesto indirecto, ya que grava los consumos que son manifestaciones mediatas de riquezas o exteriorización de la capacidad contributiva.
- Es un impuesto real, ya que no toma en atención las condiciones subjetivas del contribuyente, tales como sexo, nacionalidad, domicilio.
- Es un impuesto a la circulación, ya que grava los movimientos de riqueza que se ponen de manifiesto, con el movimiento económico de los bienes.
- No es un impuesto acumulativo o piramidal.
- No se incurre en una doble tributación con el gravamen del impuesto.
- El impuesto es soportado o trasladado al consumidor final.

Deberes formales

Para Prieto (2008: 34), los deberes formales "son obligaciones impuestas por el Código Orgánico Tributario (COT) o por otras normas tributarias a los contribuyentes, responsables o determinados terceros". De ello se puede comentar que los deberes formales constituyen fuentes primarias de información, puesto que permiten a la administración tributaria conocer el acontecer fiscal de cada sujeto pasivo, mediante una reelaboración analítica de cada uno de los datos consignados en los libros, facturas, documentos, declaraciones, entre otros, que le proporciona a la Administración Tributaria todos los elementos necesarios para determinar sobre base cierta la existencia o inexistencia de créditos fiscales a su favor, en su contra o, simplemente, su inexistencia.

Con el procedimiento de verificación de deberes formales la Administración Tributaria pretende conocer si el contribuyente o responsable cumple adecuadamente sus obligaciones de forma, o sea, las de carácter informativo que, en una futura determinación, le permitan ejercer un adecuado control fiscal y medir la capacidad económica del sujeto pasivo.

De manera pues, que el primero constituye la base fundamental del segundo, aun cuando, es de advertir, que el desacato de los deberes formales no debe constituir un obstáculo que impida la determinación de la obligación material, ya que la Administración Tributaria tiene el deber legal de efectuar la investigación sobre fuentes secundarias, o sea, sobre base presuntiva.

Por otra parte, es importante destacar las obligaciones formales a las cuales están sujetos los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y estas según la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2007) son:

1. Inscribirse en los registros correspondientes

Los contribuyentes y responsables del Impuesto al Valor Agregado deben inscribirse en el Registro de Información Fiscal (RIF), ante la Gerencia Regional de Tributos Internos con jurisdicción de su domicilio fiscal. En aquellos casos en donde el contribuyente incumpla con la formalidad de la inscripción, la Administración Tributaria procederá de oficio, imponiéndole la sanción pertinente. En adición a ello la providencia N° 0073 que establece el RIF, señala lo siguiente:

Artículo 1: Se crea del Registro Único de Información Fiscal (RIF) para fines de control tributario de los impuestos, tasas y contribuciones administrados por los Servicios Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Artículo 2: Las personas naturales o jurídicas, las comunidades y entidades con o sin personalidad jurídica que, conforme a las leyes vigentes, resulten sujetos pasivos de tributos administrados por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o que deban efectuar trámites ante el mismo deberán inscribirse en el Registro Único de Información Fiscal (RIF).

Los contribuyentes que califiquen como ordinarios no podrán desincorporarse, a menos que cesen en el ejercicio de sus actividades no

sujetas, exentas o exoneradas, sin perjuicio del registro existente para los contribuyentes formales del impuesto igualmente deben comunicar a la Administración Tributaria todo cambio operado en los datos básicos proporcionados al registro.

2. Obligación de emitir facturas

El artículo 54 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que todo contribuyente ordinario debe emitir factura por sus ventas, por la prestación de servicios y por las demás operaciones gravadas que realice, indicando por partida separada el impuesto, y en los casos de operaciones asimiladas a ventas que por su naturaleza no dan lugar a la emisión de facturas, un comprobante en el que se indique igualmente el impuesto causado.

Estas facturas, las cuales pueden ser emitidas de forma manual, en comprobantes fiscales emitidos por máquinas fiscales, o en forma libres emitidas por sistemas computarizados, así como comprobantes, deben cumplir con los requisitos dispuestos en el artículo 57 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Providencia 0257 (Disposición sobre impresión y emisión de facturas y otros documentos, publicada en Gaceta Oficial N° 38.997 de fecha 19 de Agosto de 2008).

De igual manera, el mismo artículo establece que la Administración Tributaria puede sustituir la utilización de facturas por otros documentos, o por el uso de sistemas, máquinas o equipos que garanticen la inviolabilidad de los registros fiscales, así como establecer regímenes simplificados de facturación para aquellos casos en que la emisión de la factura conforme a las disposiciones establecidas puedan dificultar el desarrollo eficiente de las actividades, en virtud del volumen de las operaciones del contribuyente.

En este orden de ideas se señalan los aspectos referidos a la temporalidad del impuesto los cuales están contenidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2007), en ella se señala que los contribuyentes deben emitir las facturas en las oportunidades siguientes:

1. En los casos de ventas de bienes muebles corporales, en el mismo momento cuando se efectúe la entrega de los bienes muebles.
2. En la prestación de servicio, a más tardar dentro del periodo tributario en que el contribuyente perciba la remuneración o contrapresta-

ción, cuando le sea abonada en cuenta o se ponga ésta a su disposición.

Cuando las facturas no se emitan en el momento de efectuarse la entrega de los bienes muebles, los vendedores deberán emitir y entregar al comprador en esa oportunidad, una orden de entrega equivalente o guía de despacho, y la factura que se emita posteriormente deberá hacer referencia a la orden de entrega o guía de despacho.

En los casos de ventas de bienes o prestaciones de servicios que quedaren sin efectos parcial o totalmente u originaren un ajuste, por cualquier causa, y por las cuales se otorgaron facturas, documentos equivalentes o comprobantes, el contribuyente deberá emitir notas de débitos o de crédito al adquirente original, en las que se hará referencia a la fecha, número y monto de las facturas original.

3. Declarar y cancelar el impuesto

Los contribuyentes ordinarios deberán declarar y pagar el Impuesto al Valor Agregado si corresponde, mensualmente dentro de los primeros quince (15) días continuos al periodo de imposición, que corresponde a un mes calendario, ante las oficinas receptoras de fondo nacionales, utilizando la planilla de declaración denominada forma 0030 que se adquiere en las oficinas del Instituto Postal Telegráfico de Venezuela (IPOSTEL).

4. Obligación de llevar Libros

Los contribuyentes deberán llevar libros, registros y archivos adicionales que sean necesarios para el cumplimiento de las disposiciones establecida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento. En este sentido, se debe llevar un libro de compra y otro de ventas, además de los libros exigidos por el Código de Comercio en caso de comerciantes, en los que se reflejen de forma cronológica todas y cada una de las operaciones que se realicen, incluyendo las que no fueren gravables con el impuesto, así como las nuevas facturas o documentos equivalentes y las notas de débito o crédito que emitan o reciban. Los mismos se realizarán con base a las disposiciones establecidas en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RLIVA), en su artículos del 70 al 78, y se deben mantener permanentemente en el establecimiento del contribuyente. Asimismo, las operaciones deberán registrarse en el mes

calendario en que se consideren perfeccionadas, y las notas de créditos y de débitos, se registraran según el caso, en el mes calendario en que se emitan o reciban los documentos que las motivan.

5. Conservar documentos

Se deben conservar en forma ordenada, mientras no esté prescrita la obligación tributaria, tanto los libros, facturas y demás documentos contables, como los medios magnéticos, discos, cintas y similares u otros elementos, que se hayan utilizado para efectuar los asientos y registros correspondientes.

Igualmente el original de los documentos emitidos de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias establecidas, que sean anuladas o sustituidos por cualquier motivo deberá ser conservado por los contribuyentes o responsables y tenerlos a disposición de las autoridades fiscales, mientras no esté prescrito el tributo.

Concepto de ilícitos tributarios

Para Moya (2006: 565) los ilícitos tributarios "son las acciones u omisiones tipificadas en el Código Orgánico Tributario y que consisten en el quebrantamiento de una norma." En adición a esto, el artículo 80 del Código Orgánico Tributario (2001: 37) establece: "constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias". De estas definiciones, una académica y otra jurídica, se concluye que el elemento fundamental de la ilicitud tributaria es la acción u omisión contraventora de las disposiciones legales, disposiciones éstas que se constituyen en deberes de cumplimiento obligatorio por parte de los que están sujetos al impuesto; entonces del análisis de estos argumento se señala que el ilícito tributario se origina por el incumplimiento de los deberes tipificados en las normas tributarias a los que están sujetos los contribuyentes.

Clasificación de los ilícitos tributarios

Por la naturaleza de la conducta infractora de los contribuyentes, según la legislación tributaria venezolana, los ilícitos tributarios se clasifican en las siguientes categorías:

Ilícitos formales. Se originan por el incumplimiento de los deberes de forma ó formales que según el artículo 99 del Código Orgánico Tributario (2001) son:

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
2. Emitir o exigir comprobantes.
3. Llevar libros o registros contables o especiales.
4. Presentar declaraciones y disposiciones.
5. Permitir el control de la Administración Tributaria.
6. Informar y comparecer ante la Administración Tributaria.
7. Acatar las órdenes de la Administración Tributaria dictadas en uso de sus facultades legales.

Ilícitos materiales. Se originan por el incumplimiento de los deberes relativos a la cuantía del pago de la obligación tributaria, así como la temporalidad del mismo, y según el artículo 109 del Código Orgánico Tributario (2001) son:

1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones.
2. El retraso u omisión en el pago de anticipos.
3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir.
4. La obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

Ilícitos relativos a especies gravadas y fiscales, según el artículo 99 del Código Orgánico Tributario (2001) son:

1. Ejercer la industria o importación de especies gravadas sin la debida autorización de la Administración Tributaria Nacional.
2. Comercializar o expender en el territorio nacional especies gravadas destinadas a la exportación o al consumo en zonas francas, puertos libres u otros territorios sometidos a régimen aduanero especial.
3. Expende especies fiscales, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria.
4. Comercializar o expender especies gravadas, aunque sean de lícita circulación, sin autorización por parte de la Administración Tributaria.

5. Producir, comercializar o expender especies fiscales o gravadas sin haber renovado la autorización otorgada por la Administración Tributaria.
6. Efectuar sin la debida autorización, modificaciones o transformaciones capaces de alterar las características, índole o naturaleza de las industrias, establecimientos, negocios y expendios de especies gravadas.
7. Circular, comercializar, distribuir o expender de especies gravadas que no cumplan los requisitos legales para su elaboración o producción, así como aquellas de procedencia ilegal o estén adulteradas.
8. Comercializar o expender especies gravadas sin las guías u otros documentos de amparo previstos en la Ley, o que estén amparadas en guías o documentos falsos o alterados.
9. Circular especies gravadas que carezcan de etiquetas, marquillas, timbres, sellos, cápsulas, bandas u otros aditamentos o éstos sean falsos o hubiesen sido alterados en cualquier forma, o no hubiesen sido aprobados por la Administración Tributaria.
10. Expende especies gravadas a establecimientos o personas no autorizados para su comercialización o expendio.
11. Vender especies fiscales sin valor facial.
12. Ocultar, acaparar, o negar injustificadamente las planillas, los formatos, formularios o especies fiscales.

Ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad.

Constituyen ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad las contravenciones a las normas tributarias que, por la cuantía de daño al patrimonio del Estado o a terceros, generen sanciones de tipo penal, y que según el artículo 115 del Código Orgánico Tributario (2001) son:

1. La defraudación tributaria.
2. La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.
3. La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos, sujetos pasivos y sus representantes, autori-

dades judiciales y cualquier otra persona que tuviese acceso a dicha información.

Concepto de sanción tributaria

Según Villegas (2001) las sanciones tributarias están referidas a la facultad que tiene el Estado para reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras. Por otra parte señala el autor español Sainz (1993: 413) que las sanciones tributarias pueden definirse como "las impuestas como consecuencia de infracciones tributarias."

Clasificación de las sanciones tributarias

En Venezuela el Código Orgánico Tributario hace una clasificación de las sanciones por el incumplimiento de los deberes por la legislación establecidos, es así como a título enunciativo el artículo 94 del referido código menciona la prisión, multa, comiso de los efectos materiales objeto del ilícito, clausura temporal del establecimiento, y suspensión o revocación de autorizaciones; y a los efectos de ahondar en ellos a continuación se describen:

Prisión. Para Prieto (2008: 46) la prisión es "cárcel u otro establecimiento penitenciario donde se encuentran los privados de libertad, ya sean como detenidos, procesados o condenados". El Código Orgánico Tributario establece que las personas jurídicas responden por los ilícitos tributarios, en tanto que por la comisión de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de la libertad, serán responsables sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que hayan personalmente participado en la ejecución del ilícito.

Además de lo anteriormente expuesto, se indica que las sanciones, salvo las penas privativas de libertad, serán aplicadas por la Administración Tributaria, sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes o responsables. Las penas restrictivas de libertad y la inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, sólo podrán ser aplicadas por los órganos judiciales competentes, de acuerdo al procedimiento establecido en la ley procesal penal.

Multa. Según Villegas (2001: 391) las multas tributarias "tienen por fin castigar al infractor en sus bienes, y por tanto ese patrimonio benefi-

ciado debe ser el que sufra la pena". Éstas tienen carácter pecuniario, dado que afectan los intereses económicos del sujeto infractor que las origina.

Clausura del establecimiento. Señala Prieto (2008: 47) que la clausura de establecimiento como sanción para ilícitos tributarios es "cierre temporal, parcial o definitivo del local comercial perteneciente a la persona natural o jurídica que comete un ilícito tributario, y que emana de una ordenanza administrativa del ente recaudador del tributo"

Revocatoria o suspensión de licencias. La revocatoria o suspensión de licencias es definida por Prieto (2008: 47) como "decisión administrativa de la autoridad tributaria en virtud de la cual se revoca o suspende la licencia de una persona natural o jurídica para que continúe comercializando o prestando sus servicios en el espacio donde esa autoridad, ejerce su jurisdicción."

La evasión fiscal

Para Villegas (2001: 382) la evasión fiscal o tributaria es "toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a aborarlos y que no lo hacen utilizando medios fraudulentos o emitiendo conductas ya normales por la ley". En este orden de ideas Sainz (1993) señala que la evasión en el pago del tributo tiene como elemento distintivo la caracterización de privar al fisco de ingresos tributarios legalmente debidos por el contribuyente o responsable.

En adición a estas definiciones Prieto (2008) apunta que la evasión tributaria se fundamenta en los siguientes eventos:

1. No sólo se presenta por evadir el pago al cual está obligado el contribuyente, sino cuando también existe disminución del monto debitado.
2. Debe referirse a determinado país, cuya norma transgredida tiene un ámbito de aplicación en una determinada nación.
3. Se produce sólo para aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un determinado tributo.
4. Es comprensiva de todas las conductas contrarias a derecho, que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tri-

butaria con prescindencia de que la conducta sea fraudulenta u omisiva.

5. Es siempre antijurídica, ya que toda evasión tributaria es violatoria de disposiciones legales.

Causas de la evasión fiscal

Para Prieto (2008) las conductas contraventoras de las normas tributarias, específicamente las relativas a la materialidad de la obligación tributaria obedecen a diferentes motivaciones de los sujetos infractores, y a los efectos de dar una descripción de ellas se señalan:

1. **Carencia de conciencia tributaria:** implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado. Se considera que el Estado lo conforman todos los ciudadanos, y que el vivir en una sociedad organizada implica que todos tengan la obligación de contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia.
2. **Sistema tributario poco transparente:** es la manera en la que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, y ésta se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. Este principio exige que las leyes tributarias sean estructuradas de tal manera que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los contribuyentes.
3. **Administración Tributaria poco flexible:** la Administración Tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política recaudadora del Estado para el logro de sus objetivos, razón que conlleva a la exigibilidad de la condición de la maleabilidad de la misma. Uno de los inconvenientes que se plantea es que en la medida en que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr.
4. **Bajo riesgo de ser detectado:** el contribuyente al saber que no se le puede controlar se siente tentado a incurrir en conductas infractoras, la que produce la pérdida de la equidad horizontal y vertical. La evasión es difícil de contrarrestar, en un ámbito de evasión es im-

sible competir sin ubicarse en un ritmo similar a ella, aparece así la evasión como autodefensa ante la inacción del Estado y la aquiescencia de la sociedad.

Sanciones aplicables a los ilícitos formales

El Código Orgánico Tributario en su título III enuncia las sanciones que son aplicables ante el incumplimiento de los deberes formales, siendo la multa la sanción que opera por excelencia, no obstante, adicionalmente el texto del mencionado código establece como sanción accesoria la clausura de establecimientos ante determinados ilícitos formales. A los efectos de mostrar la sanción correspondiente para cada ilícito se expone la tabla 1 que contiene las sanciones aplicables a los ilícitos formales.

Resultados

Los resultados obtenidos producto de la presente investigación permitieron establecer una serie de conclusiones que se exponen a continuación:

Obligación Tributaria: el Código Orgánico Tributario define el hecho imponible como el supuesto preestablecido por la legislación para tipificar los tributos, y condiciona su realización al nacimiento de la obligación tributaria. Por otra parte, la ley de Impuesto al Valor Agregado define determinadas operaciones como hechos imponibles, o hechos generadores de la obligación tributaria, pudiendo ser ésta de dos tipos: obligación de dar ó deber material, y obligación de hacer ó deber formal.

Deberes formales del Impuesto al Valor Agregado: la ley del Impuesto al Valor Agregado, en varios de sus artículos, impone algunas obligaciones de tipo formal a las cuales están sujetos los contribuyentes del mencionado tributo y éstas son: inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias, emitir o exigir comprobantes, llevar libros y registros especiales y contables, presentar declaraciones y comunicaciones ante la Administración Tributaria, permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la Administración Tributaria y acatar las órdenes de la Administración Tributaria.

Tabla 1. Sanciones aplicables a los ilícitos formales

Deber Formal	Previsto en el Art. N°	Sanción por Incumplimiento	Sanción Accesorias	Previsto en el Art. N°
Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias	51 LIVA / Prov. 0073	De 25 a 200 U.T		100 COT
Emitir o exigir comprobantes	54 LIVA / PROV. 0257	De 1 a 200 U.T	Clausura del establ. de 1 a 5 días	101 COT
Llevar libros y registros especiales y contables	56 LIVA / 70 RLIVA	De 25 a 250 U.T	Clausura del establ. de 1 a 3 días	102 COT
Presentar declaraciones y comunicaciones ante la Administración Tributaria	47 LIVA / 59 RLIVA	De 5 a 750 U.T		103 COT
Permitir el control de la Administración Tributaria	145 COT / 75 LIVA	De 10 a 500 U.T		104 COT
Informar y comparecer ante la Administración Tributaria	145 COT / 75 LIVA	De 10 a 200 U.T		105 COT
Acatar las órdenes de la Administración Tributaria	145 COT / 75 LIVA	De 200 a 500 U.T		106 COT
Cualquier otro incumplimiento de deber formal sin sanción definida	LIVA y otras	De 10 a 50 U.T		107 COT

Fuente: Elaboración propia (2009).

Sanciones por incumplimiento de deberes formales: la lógica jurídica indica que ante la contravención de alguna norma debe establecerse castigos o sanciones que afecten al sujeto contraventor para de alguna manera corregir tales faltas. En materia tributaria, específicamente en lo que respecta al incumplimiento de deberes formales tributarios, la legislación venezolana prevé las sanciones de multas que van en el rango desde 1 hasta 750 Unidades Tributarias, pero adicionalmente se establece la clausura de establecimientos como sanción accesoria dependiendo del tipo de ilícito.

Casos donde opera la sanción de clausura de establecimientos: el Código Orgánico Tributario en su artículo 101 establece la sanción de clausura de establecimientos por un lapso desde (1) hasta (5) días continuos como pena ante el incumplimiento de los deberes formales relativos a la emisión de comprobantes en el caso que sean requeridos por las normas respectivas, específicamente en los casos en que se omita la emisión de los mismos. De igual manera, el artículo 102 de la citada norma prevé la clausura de establecimiento como sanción accesoria ante el incumplimiento de los deberes de llevar libros y registros especiales, específicamente lo relativo a libros de compras y ventas en materia de Impuesto al Valor Agregado.

Referencias bibliográficas

- Chávez, N. (2001). **Introducción a la Investigación Educativa.** Maracaibo, Venezuela: Editorial Universal. 1ª Edición.
- Hernández, Fernández y Baptista (2003). **Metodología de la Investigación.** México: Editorial Mc Graw Hill. 2ª Edición.
- Hurtado, J. (2006). **Cómo Formular Objetivos de la Investigación.** Caracas, Venezuela: Editorial Gavilán.
- Maduro y Pittier (2001). **Curso de Obligaciones. Derecho Civil III.** Caracas, Venezuela: Universidad Católica Andrés Bello. 11ª Edición.
- Moya, E. (2006). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario.** Caracas, Venezuela: Editorial Mobilibros. 5ª Edición.
- Prieto, C. (2008). **Ilícitos Tributarios más Frecuentes Detectados por la Administración Tributaria en el Municipio Cabimas (Plan Evasión Cero).** Cabimas, Venezuela: Trabajo Especial de Grado para Optar al Título de Especialista Tributario. Universidad del Zulia.

- República Bolivariana de Venezuela. **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**. Gaceta Oficial N° 36.860 (Extraordinaria), de fecha 30 de Diciembre de 1999.
- República Bolivariana de Venezuela. **Código Orgánico Tributario**. Gaceta Oficial N° 37.305, de fecha 17 de Octubre de 2001.
- República Bolivariana de Venezuela. **Ley del Impuesto al Valor Agregado**. Gaceta Oficial N° 38.632 de fecha 26 de Febrero de 2007.
- República Bolivariana de Venezuela. **Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**. Gaceta Oficial N° 5.363 de fecha 10 de Septiembre de 1999.
- Sainz de Bujanda, F. (1993). **Lecciones de Derecho Financiero**. España: Editorial Universidad Complutense. 10^a Edición.
- Villegas, H. (2001). **Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma. 7^a Edición.