

Los deberes formales a cumplir por las personas naturales como contribuyentes del impuesto al valor agregado

Escalante D., Pedro
Hulett R., Neyi

Escalante D. Pedro

Lic. en Contaduría Pública
Especialista en Contaduría,
Mención Auditoría
Profesor Asistente de la Universidad
de Los Andes, Núcleo Universitario
del Táchira
pescal@ula.ve

Recibido: 23-04-2008
Revisado: 23-06-2008
Aceptado: 26-09-2008

Hulett R. Neyi L.

Lic. en Contaduría Pública
Especialización en Gerencia Tributaria
Profesor Asistente de la Universidad
de Los Andes, Núcleo Universitario
del Táchira
lizzethulett@gmail.com
hulet_8@hotmail.com

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), desde su promulgación en 1999, ha sido objeto de varias reformas parciales. Una de las más relevantes fue la efectuada en agosto de 2002 al incluir cambios significativos en cuanto a los sujetos que pueden ser contribuyentes, y trajo como consecuencia que toda persona natural que realice alguna de las actividades tipificadas como hechos impositivos en la ley, se convierta en contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, tanto en la categoría de formales como en la categoría de ordinarios. En esta perspectiva, es importante y necesario analizar las diferentes reformas que hasta la fecha han sido implantadas en relación con este impuesto, a fin de establecer en cuáles situaciones las personas naturales son contribuyentes, así como los deberes formales a los que están obligados. En este análisis de carácter hermenéutico, se explicitan las diversas reformas de las que ha sido objeto la Ley del Impuesto al Valor Agregado, modificaciones que han conducido, entre otros cambios, a la ampliación del universo de contribuyentes. De igual forma, se indican las obligaciones tributarias a cumplir por las personas naturales, y las posibles sanciones en caso de su incumplimiento.

Palabras clave: Impuesto valor agregado, personas naturales, sujeto pasivo, contribuyente: formal, ordinario, obligaciones tributarias.

RESUMEN

Since its promulgation in 1999, the Value Added Tax Law (IVA) has been the object of several partial reforms. The most important reform was carried out in August 2002, when significant changes were included in the base of contributors. It states that any natural person, who performs any of the activities categorized like taxable facts in the law, is considered to be a contributor under the Value Added Tax Law. This applies to the formal and ordinary categories. In this sense, it is important and necessary to analyze the different reforms that have been recently established in relation to this tax. Such study allows establishing under which conditions natural people are considered to be contributors, as well as their corresponding mandatory legal duties. This work presents a hermeneutic essay that specifies the different Value Added Tax Law reforms; modifications that have lead, among other changes, the extension of the contributor universe. Likewise, it is indicated the tributary obligations to be complied by natural people, and associated sanctions in the case of failure to comply.

Key words: Value added tax, natural people, passive subject, formal contributor, ordinary contributor, tributary obligations.

ABSTRACT

1. Introducción

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) constituye un tributo indirecto que grava el consumo como una manifestación mediata de riqueza. Los contribuyentes de derecho trasladan la carga tributaria al contribuyente de hecho, que no es otro que el adquirente del bien o del servicio y quien, en definitiva, soporta el impuesto.

Villegas (2002) plantea que el IVA es un impuesto indirecto por cuanto grava los consumos, que son manifestaciones mediatas de la capacidad contributiva. Es un impuesto real en vista de que no toma en cuenta las condiciones personales del destinatario de la imposición. Así mismo, el autor destaca que éste es plurifásico y no acumulativo, pues al gravar el valor añadido en cada una de las diferentes etapas del proceso productivo de los bienes y servicios, traslada la carga impositiva al consumidor final, quien soporta económicamente la totalidad del tributo e impide la piramidización, o efecto cascada de la carga tributaria.

El artículo 1° de la vigente Ley del Impuesto al Valor Agregado plantea que es un impuesto que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes por parte de personas naturales o jurídicas, comunidades, consorcios económicos públicos o privados y demás entes jurídicos.

El mencionado impuesto fue promulgado en Venezuela en 1993. Sin embargo, su implantación e interpretación generó múltiples controversias que condujeron a su derogación en 1994 y se sustituyó por un nuevo impuesto denominado Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor (ICSVM). A su vez, éste fue derogado el 1 de junio de 1999 cuando entró en vigencia nuevamente el Impuesto al Valor Agregado creado mediante el Decreto Ley 126 del 05 de mayo del mismo

año, y publicado en la *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* (5.341 Extraordinario). Esta Ley ha sido objeto de varias reformas parciales. La última vigente tiene fecha de 1° de marzo de 2007.

Las distintas reformas efectuadas han provocado gran controversia entre los sectores económicos nacionales, y en especial a las personas naturales, como los agregados en la modificación publicada en la *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* (5.601 Extraordinario), de fecha 30 de agosto de 2002, en la cual se eliminó la base de exención consagrada en la ley original. En consecuencia, todas las personas naturales que realicen actividades definidas en la ley como hechos imponible, serán consideradas como contribuyentes ordinarios del impuesto, sin importar el monto de las operaciones realizadas.

Otro cambio significativo incorporado en la mencionada reforma fue la inclusión de la nueva categoría de contribuyente, denominado "formal", que estaría obligado a cumplir con todos los deberes formales de los contribuyentes ordinarios, sin que en ningún momento se le exija el cobro del impuesto. En esta categoría se enmarcan todas aquellas personas naturales o jurídicas que realicen actividades exentas o exoneradas del impuesto.

Estas modificaciones tienen como propósito lograr un mayor control del impuesto por parte de la administración tributaria con miras a reducir a su mínima expresión la evasión fiscal, a través de la ampliación del universo de contribuyentes. Tiene, como principal consecuencia, que las personas naturales, en especial todas aquellas que prestan sus servicios de manera independiente, y que no se consideraban anteriormente sujetos de impuesto, pasen, a partir de la reforma de agosto de 2002, a ser contribuyentes y, por tanto, que sean obligadas a cumplir con los deberes tributarios establecidos en las normas legales.

El día 15 de noviembre del 2002 el Ejecutivo Nacional publica el Decreto 2133 (*Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 37.571), en el que establece una base de exención de tres mil unidades tributarias (3.000 U.T), por lo que todas aquellas personas naturales o jurídicas que realicen actividades tipificadas en la ley como hechos imponibles, por un monto igual o inferior a esta cantidad, estarán exoneradas del pago del impuesto al valor agregado y, en consecuencia, serán consideradas como contribuyentes formales.

Este decreto, en su artículo 3°, disponía que el beneficio de exoneración tendría vigencia hasta que fueran dictadas las normas correspondientes al nuevo régimen simplificado de tributación para pequeños contribuyentes. Es decir, cuando se implantara el monotributo, pero, de acuerdo a diversas opiniones, y en especial, a una nota de prensa publicada en la pagina del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) de fecha 05/12/2007, se indicó que este decreto tuvo vigencia hasta el 15 de noviembre de 2007. De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Orgánico Tributario (2001), “el término máximo de la exoneración será de cinco (5) años.”

Como consecuencia de lo antes expuesto, el 28 de diciembre de 2007 se publica en (*Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.839) el Decreto 5.770, en el que se renueva el régimen de exoneración contenido en el decreto 2.133 y el cual, de acuerdo a lo indicado en el artículo 11°, será aplicable hasta el 31 de diciembre de 2009. De igual forma, dentro de sus disposiciones se enumera una serie de actividades a las cuales no les será aplicable esta exoneración, así como los supuestos en los cuales no es extensible este beneficio. Esto trajo como consecuencia que las personas naturales

o jurídicas que encuadren en cualquiera de ellas pasarán a ser contribuyentes ordinarios del impuesto a partir del 1° de febrero 2008.

Los cambios mencionados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado implican una mayor inclusión de las personas naturales en el universo tributario, puesto que, hasta la fecha, en su mayoría, estas personas sólo formaban parte integrante del sistema tributario venezolano mediante la contribución del impuesto sobre la renta, cuya obligación principal consiste en efectuar una declaración anual, siempre y cuando sus ingresos brutos sean mayores a las mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T.), o sus ingresos netos superen las mil unidades tributarias (1.000 U.T), declaración que debe ser presentada antes del 31 de marzo del año siguiente al ejercicio gravable.

En este sentido, se hace énfasis en las diferentes disposiciones que, en materia del impuesto al valor agregado, se han decretado a fin de explicitar cuáles son los deberes y obligaciones tributarias a los que están sujetas las personas naturales como contribuyentes, así como las sanciones que pueden ser objeto en caso de su incumplimiento. El análisis conduce a considerar dos visiones fundamentales: a) Las personas naturales en su condición de contribuyentes formales, y b) las personas naturales en su condición de contribuyentes ordinarios.

2. Las personas naturales en su condición de contribuyentes formales

Según el artículo 8°, incluido en la reforma parcial de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en agosto de 2002, los contribuyentes formales son todos aquellos sujetos pasivos “que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto” y que tienen como obligación cumplir con todos los deberes formales establecidos a los

contribuyentes ordinarios, sin que se les exija en ningún momento el cobro del impuesto.

Las personas naturales que se enmarcan dentro de esta categoría serán todas aquellas que obtengan ingresos iguales o inferiores a las tres mil unidades tributarias (3.000 U.T) de acuerdo al decreto de exoneración N° 2.133, de fecha 15 de noviembre del 2002 (publicado en la *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 37.571), otorgado por el Ejecutivo Nacional, el cual dispone en su artículo 1° lo siguiente:

Se exoneran del pago del impuesto al valor agregado, las ventas de bienes muebles o prestaciones de servicios efectuadas por los industriales, comerciantes, prestadores de servicios y demás personas que durante el año 2001 o en el año en curso, hayan realizado operaciones por un monto inferior o igual al equivalente de tres mil unidades tributarias (3.000 UT), o hayan estimado realizarlas.

De lo anterior se deriva que toda persona natural que obtenga ingresos que no excedan del monto indicado anteriormente, que provengan de la realización de actividades tipificadas en la Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA) como hechos imponible del impuesto, será sujeto pasivo de la obligación tributaria en la categoría de contribuyente formal. De igual forma, el decreto *ejusdem* señala en su artículo 2° de forma expresa que todos los que realicen las actividades señaladas anteriormente se considerarán contribuyentes formales en los términos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Es importante acotar que esta ley establece qué actividades constituyen hechos imponible entre los cuales se puede resaltar la venta de bienes muebles y la prestación de servicios a título oneroso de servicios independientes, así como el arrendamiento

de bienes muebles y de bienes inmuebles con fines distintos al residencial, actividades que de forma regular son desempeñadas por diversas personas naturales.

En este sentido, se entiende que todas las personas naturales que perciban ingresos diferentes a los obtenidos bajo relación de dependencia, producto de la venta de bienes muebles o de la prestación de servicio originado por su ejercicio laboral independiente mediante el desempeño de su profesión u oficio, a saber, los licenciados, ingenieros, carpinteros, plomeros, albañiles, entre otros, así como los obtenidos por concepto de arrendamientos de bienes muebles, inmuebles e incorporeales con fines distintos al residencial, serán contribuyentes de este impuesto bajo la figura de contribuyente formal y, por lo tanto, sujetos a las obligaciones tributarias que de esta categoría se derivan.

Es necesario resaltar que el beneficio de exoneración emitido por el Ejecutivo Nacional a través del Decreto 2.133 fue renovado el 28 de diciembre de 2007 a través del Decreto 5.770, publicado en *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* 38.839, hasta el 31 de diciembre 2009. Es a partir del 1° de enero de 2010 cuando todas las personas naturales o jurídicas que realicen actividades tipificadas como hechos imponible en la Ley del Impuesto al Valor Agregado pasen a ser contribuyentes ordinarios de este impuesto. Con esto se da tiempo suficiente para que los sujetos involucrados, en especial las personas naturales, adquieran el conocimiento necesario y se eduquen en cuanto a los deberes formales a los que están obligados a cumplir como contribuyentes ordinarios.

Es por ello que, en la actualidad, todos los ciudadanos deben tomar conciencia del papel a asumir dentro de la actividad tributaria, como parte integrante de la sociedad, en razón de que, a través de la promulgación de estas normas,

se les está otorgando una mayor participación en el entorno tributario y, en razón de ello, buscar información y adquirir el conocimiento necesario que les permita ejercer este nuevo rol de manera eficiente, y evitar con ello ser sancionados por la administración tributaria como consecuencia del incumplimiento de sus deberes tributarios.

3. Las personas naturales en su condición de contribuyentes ordinarios

Hasta la vigencia del decreto 2.133, las personas naturales eran considerados contribuyentes formales cuando realizaban actividades tipificadas como hechos imponibles en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a saber, por la venta de bienes muebles o la prestación de servicios, los cuales, en su mayoría, son ejercidos de manera independiente por éstos mediante su desempeño profesional u oficio, siempre que los mismos no excedan de las tres mil unidades tributarias (3.000 U.T.).

Ahora bien, la promulgación del nuevo decreto de exoneración 5.770 del Ejecutivo Nacional incluye una serie de supuestos que ocasionan que las personas naturales que se encuentran dentro de ellos pierdan la condición de contribuyentes formales y pasen a ser contribuyentes ordinarios y, por lo tanto, a ser obligados a cumplir con los deberes formales tipificados para esta categoría de contribuyente, a partir de su entrada en vigencia el 1° de febrero de 2008.

En los supuestos establecidos en el decreto 5.770 se destaca el hecho de reflejar en sus cuentas bancarias débitos y créditos iguales o superiores a las tres mil unidades tributarias (3.000 U.T), no comprobarse que hubieran producto de la venta de bienes particulares no vinculados con su actividad económica, y no haber realizado actividades u operaciones distintas al suministro de bebidas

y comidas, a entes públicos o a personas jurídicas que hubieran sido calificadas como sujetos pasivos especiales, designados como agentes de retención o percepción del Impuesto al Valor Agregado.

Este cambio implica que las personas naturales que cumplan con estos supuestos tengan una mayor participación y responsabilidad frente a la actividad tributaria, por cuanto están obligadas a cumplir con todos los deberes y obligaciones que hasta la fecha de entrada en vigencia de este decreto no les correspondía por no calificar como contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado.

De acuerdo a lo anterior, esta responsabilidad radica en el hecho de que todas las operaciones realizadas por las personas naturales que estén enmarcadas dentro de estos supuestos van a estar obligadas a cobrar el impuesto, declararlo y enterarlo al fisco nacional dentro de los plazos establecidos en el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado. De lo contrario, será considerado un ilícito tributario sancionado por el Código Orgánico Tributario.

Como consecuencia del establecimiento de estas nuevas disposiciones en materia del impuesto al valor agregado, una amplia base de ciudadanos que prestan sus servicios a grandes empresas, o a entes gubernamentales, pasan a ser contribuyentes ordinarios de este impuesto, y por tanto, obligados a cumplir con los deberes formales en los términos establecidos para esta categoría de contribuyente.

4. Deberes formales a los que están sujetos las personas naturales como contribuyentes del impuesto al valor agregado

Los deberes formales se consideran como un conjunto de procedimientos que la ley ha establecido para dar cumplimiento a

la obligación tributaria. Marrero (citado por Hernández, 2002, p. 20) considera que los deberes formales son “el conjunto de normas reguladoras de los procedimientos que la administración tributaria utiliza, para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo finalmente percibido”.

En esta línea de acción, el artículo 145° del Código Orgánico Tributario (2001) enumera un conjunto de deberes formales generales para los contribuyentes y responsables, los cuales sirven como referencia para el establecimiento de aquellos deberes que se incluyen en las leyes especiales o disposiciones emitidas por la administración tributaria. En la ley y reglamento que establece y regula el impuesto al valor agregado se explicitan los deberes formales de obligatorio acatamiento por todos los contribuyentes, así como los lineamientos a seguir para materializar su cumplimiento.

Ahora bien, la administración tributaria, de acuerdo a la potestad otorgada por la ley en comento, el 14 de marzo de 2003 dicta la providencia administrativa 1.677, publicada en la *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* 37.661, de fecha 31 de marzo de ese mismo año y reimpresa para corregir error material mediante Providencia Administrativa 1.748, publicada en *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* 37.677, de fecha 25 de abril de 2003, en la que simplifican los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes formales del impuesto al valor agregado con vigencia a partir del 01 de mayo de 2003. De acuerdo a lo establecido en la Ley y Reglamento del Impuesto al Valor Agregado y en la Providencia Administrativa 1.677 se desprende que las personas naturales, indistintamente de la categoría de contribuyente en la que se encuentren, a saber, contribuyente ordinario o formal, están obligados a su observancia, la diferencia radica en que los contribuyentes

formales deben cumplir con los lineamientos que de forma simplificada están reseñados en la providencia anteriormente indicada, mientras que los contribuyentes ordinarios deben seguir las disposiciones establecidas en la ley y el reglamento.

En los deberes formales que deberán cumplir las personas naturales como contribuyentes, formales u ordinarios, del impuesto al valor agregado se detallan los siguientes:

- a) Inscribirse en el Registro de Información Fiscal (RIF). Así mismo, comunicar todo cambio operado en los datos básicos proporcionados al registro y, en especial, el referente al cese de sus actividades, el cual deberá ser cumplido en los mismos términos por ambas categorías de contribuyente.
- b) Emitir comprobantes: Todos los contribuyentes deben generar documentos que soporten las operaciones de ventas o prestaciones de servicio por duplicado, y cumplir con los requisitos que establecen las normas tributarias. Tales documentos deberán ser elaborarlos de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3° de la providencia administrativa que los regula.
A partir del 1° de febrero del 2007, todas las facturas que se emitan como soporte de las operaciones que realicen las personas naturales, tanto las que se mantengan en la categoría de formal como aquellas que, por consecuencia del decreto 5.770 pasen a ser contribuyentes ordinarios, deberían ser emitidas de acuerdo a las normas de emisión y elaboración de facturas establecidas en la Providencia Administrativa 591, publicada en *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* 38.759 de fecha 31 de agosto de 2007. Es importante acotar que esta providencia fue derogada y sustituida por la Providencia Administrativa 0257, publicada en *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* 38.997 de fecha

19 de agosto de 2008, con vigencia a partir de esa misma fecha.

Cabe resaltar que los comprobantes emitidos por contribuyentes formales que obtengan ingresos anuales inferiores a las mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T) y que no sean empleados como prueba del desembolso del adquirente o receptor del servicio, conforme a lo previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, continuarán cumpliendo con las disposiciones que en materia de facturación establece la Providencia Administrativa N° 1.677.

- c) Llevar libros o registros contables o especiales: Todos los contribuyentes de este impuesto están obligados además de los libros exigidos por el Código de Comercio (sólo comerciantes), a saber, libro diario, mayor y de inventarios y balances, a llevar un libro de compra y otro de ventas en el que registren de forma cronológica todas las operaciones de compras y de ventas, y los cuales podrán realizarse en medios magnéticos o electrónicos. Los contribuyentes formales, de acuerdo a la providencia administrativa que simplifica sus deberes, están obligados a llevar sólo relaciones de compra y de venta y deben contener la información prevista en los artículos 5° y 6° de dicha providencia, mientras que, para los contribuyentes ordinarios, los libros han de ser llevados conforme a lo dispuesto en los artículos 70° al 78° del Reglamento General del Impuesto al Valor Agregado. Estas relaciones y libros de compra y de venta deberán presentarse ante la administración tributaria cuando ésta lo requiera.
- d) Conservar los duplicados de todos los documentos que respaldan las operaciones de venta, los documentos originales de compras, las relaciones de compras y ventas, demás documentos contables, así como los medios magnéticos, discos, cintas y similares u otros elementos que se hayan utilizado para efectuar los regis-

tros correspondientes por el lapso de prescripción establecido en las normas legales. De acuerdo a lo anterior, el lapso de conservación de los documentos citados, según el Código Orgánico Tributario (2001) no será mayor a seis años.

- e) Presentar declaraciones y comunicaciones: Los contribuyentes de este impuesto deben presentar ante las instituciones bancarias autorizadas por la administración tributaria la declaración de todas sus operaciones mediante la forma N° 00030. El lapso y tipo de declaración dependerá de la categoría de contribuyente en la cual se encuentre. La categoría de contribuyente formal debe presentar una declaración informativa trimestral de sus operaciones durante los quince días continuos siguientes al vencimiento del periodo, considerándose el año civil para determinar cada trimestre, a saber, primer trimestre, enero-marzo, segundo trimestre, abril-junio, tercer trimestre, julio-septiembre, y cuarto trimestre, agosto-diciembre. Cabe resaltar que los contribuyentes formales podrán presentar la declaración informativa en forma semestral, dentro de los quince días siguientes al vencimiento del periodo, siempre que sus ingresos brutos anuales sean inferiores a las mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T), considerándose igualmente el año civil para determinar el periodo semestral, a saber, primer semestre, enero-junio y segundo semestre, julio-diciembre. Las personas naturales que se encuentren en la categoría de contribuyente ordinario tienen la obligación de presentar la declaración de forma mensual, en la cual se reflejarán la suma de los débitos fiscales contenidos en las facturas emitidas en el periodo de imposición, así como la suma de los créditos fiscales correspondientes al impuesto soportado, la diferencia que surge entre la suma de los débitos menos la suma de los créditos será el impuesto

que deberá pagar. La determinación y su pago deberán realizarse dentro de los quince días continuos siguientes al periodo de imposición. Cabe resaltar que aquellos contribuyentes ordinarios que le facturen a sujetos catalogados como agentes de retención del impuesto al valor agregado deberán tomar en cuenta el impuesto retenido como una rebaja al momento de determinar el monto a pagar.

En este contexto, si bien las normas en materia de impuesto al valor agregado establecen los deberes formales para los sujetos contribuyentes de este impuesto, a saber, la ley, el reglamento y la providencia administrativa que simplifica los deberes formales para los contribuyentes formales, éstos no son los únicos que deben cumplir, puesto que, por ser sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, y de acuerdo a la jerarquía de la norma, deberán cumplir con los demás deberes tipificados en el Código Orgánico Tributario (2001). Entre éstos, se puede destacar el deber de comparecer ante las oficinas de la administración tributaria cuando su presencia sea requerida, así como el de dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

5. Sanciones derivadas del incumplimiento de los deberes formales

Los deberes formales constituyen, dentro de la actividad tributaria, valores éticos de obligatorio cumplimiento de cuya inobservancia se producen sanciones claramente establecidas en los artículos 99, 100, 101, 102 y 103 del Código Orgánico Tributario vigente, entre las cuales cabe destacar las siguientes:

- a) El no inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas, es decir, en el Registro de Información Fiscal

(R.I.F), así como el no notificar cualquier cambio de domicilio o actualización de los datos dentro de los plazos establecidos tendrá una sanción de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.), la cual se incrementará por cada nueva infracción, hasta un máximo de doscientas unidades tributarias (200 U.T.).

- b) El no emitir comprobantes, tendrá una sanción de una unidad tributaria (1 U.T.) por cada factura o comprobante dejado de emitir, hasta un máximo de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) por cada periodo o ejercicio fiscal. Cuando el monto total de las facturas exceda de las doscientas unidades tributarias (200 U.T.), el contribuyente será sancionado adicionalmente con la clausura temporal del establecimiento por el lapso de uno a cinco días continuos.
- c) El no llevar libros o registros contables o especiales, llevarlos con atraso superior a un mes, o no cumplir con las formalidades y condiciones establecidas por las normas correspondientes tendrá una sanción pecuniaria de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.), la cual se incrementará por cada nueva infracción, hasta un máximo de doscientas cincuenta unidades tributarias (250 U.T.). Adicionalmente, acarreará la sanción de clausura temporal del establecimiento por un plazo máximo de tres días continuos.
- d) El no presentar las declaraciones en los lapsos establecidos, es decir, mensualmente para los sujetos en categoría de ordinarios, y trimestral o semestral, si fuera el caso, para los contribuyentes formales, tendrá una sanción de diez unidades tributarias (10 U.T.), la cual se incrementará por cada nueva infracción, hasta un máximo de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.).

Bajo estas consideraciones descritas, las personas naturales, frente a estos cambios incorporados en las normas que establecen

el impuesto al valor agregado, deben asumir una actitud favorable en el cumplimiento de los deberes tributarios, caracterizada por responsabilidad, disposición e interés, no solamente por ser una obligación de carácter jurídico, sino por corresponder al sentido de cooperación que debe existir entre los miembros de una sociedad para lograr los objetivos que ésta se propone en conjunto con el Estado.

6. Conclusiones

Las consideraciones señaladas permiten inferir las siguientes conclusiones:

1. A partir de 1999, fecha en la cual se implanta de nuevo el impuesto al valor agregado, y a raíz de la incorporación de los diferentes cambios contenidos en las reformas parciales a la ley original, se ha generado como principal consecuencia que el universo de contribuyentes se haya incrementado, y haya ocasionado que aquellas personas no consideradas como sujetos pasivos de este impuesto sean, a partir de esas modificaciones, contribuyentes del impuesto y, por tanto, sometidos a las obligaciones tributarias que de ello se derivan.
2. Desde el 15 de noviembre del 2002, cuando el Ejecutivo Nacional, a través del Decreto 2.133, otorgó una exoneración al impuesto al valor agregado a toda persona natural que obtenga ingresos diferentes a los obtenidos bajo relación de dependencia producto de la realización de actividades tipificadas en la norma como hechos imposables, y que los mismos no superen las tres mil unidades tributarias (3.000 U.T.) serán contribuyentes de este impuesto en la categoría de formal.
3. Con la entrada en vigencia del decreto 5.770, que renueva el régimen de exoneración otorgado por el Ejecutivo Nacional en noviembre de 2002, se incorporan, adicionalmente, una serie de

supuestos que ocasionan que las personas naturales que se encuentran en ellos pierdan la condición de contribuyentes formales y pasen a ser, de forma anticipada, contribuyentes ordinarios, y obligados a cumplir con los deberes formales tipificados para esta categoría de contribuyente, a partir de su entrada en vigencia el 1° de febrero de 2008.

4. Finalmente a partir del 1° de enero de 2010, de acuerdo a lo dispuesto en el decreto 5.770, todas las personas naturales que realicen operaciones consideradas en la Ley de Impuesto al Valor Agregado como hechos imposables, y que hasta la fecha eran consideradas contribuyentes formales, pasarán a ser contribuyentes ordinarios del impuesto y, por tanto, estarán obligados a cumplir con los deberes formales y materiales a los que esta categoría de sujeto pasivo se encuentran sometidos; salvo que realicen exclusivamente operaciones exentas o exoneradas.

7 .Referencias

- Código Orgánico Tributario. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 37.305, octubre 17, 2001.
- Decreto Nº 2.133. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 37.571, noviembre 15, 2002.
- Decreto Nº 5.770. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.839, diciembre 27, 2007.
- Hernández, B (2002). "Compendio de Ilícitos Formales aplicables por el Incumplimiento de los Deberes Formales en Materia de Impuestos al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta e Impuestos a los Activos Empresariales." Trabajo de grado de especialización no publicado, Universidad Católica del Táchira. San Cristóbal.

- Ley de Impuesto al Valor Agregado. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.632, febrero 26, 2007.
- Ley de Impuesto al Valor Agregado. *Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela*, 5.601 (Extraordinario), agosto 30, 2002.
- Providencia Administrativa N° 0257. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.997, agosto 19, 2008.
- Providencia Administrativa N° 0591. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 38.759, agosto 31, 2007.
- Providencia Administrativa N° SNAT/1.677. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 37.661, marzo 31, 2003.
- Villegas, H. (2002). "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Octava edición. Buenos Aires: Depalma.