

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS BÁRBULA

**FACTIBILIDAD DEL ESTABLECIMIENTO DEL IMPUESTO
SOBRE BIENES Y DERECHOS PATRIMONIALES DE LAS
PERSONAS NATURALES EN LA REPÚBLICA BOLIVARIANA
DE VENEZUELA.**

Autor:
Stefanelli Boggiano, Giovanna Sofía.

Bárbula, Noviembre de 2.011

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS BÁRBULA

**FACTIBILIDAD DEL ESTABLECIMIENTO DEL IMPUESTO
SOBRE BIENES Y DERECHOS PATRIMONIALES DE LAS
PERSONAS NATURALES EN LA REPÚBLICA
BOLIVARIANA DE VENEZUELA.**

Autor:
Stefanelli Boggiano, Giovanna Sofía.

Trabajo de Grado presentado para optar al título de Especilista en
Gerencia Tributaria

Bárbula, Noviembre de 2.011

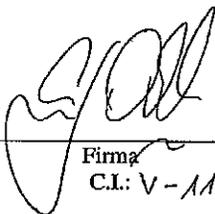


Fecha: 20/09/2011

AVAL DEL TUTOR

Dando cumplimiento a lo establecido en el Reglamento de estudios de Postgrado de la Universidad de Carabobo en su artículo 133, quien suscribe CARLOS ALVARADO titular de la cedula de identidad N° V-11.811.386, en mi carácter de Tutor del Trabajo de la Especialización denominado **“FACTIBILIDAD DEL ESTABLECIMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE BIENES Y DERECHOS PATRIMONIALES DE LAS PERSONAS NATURALES EN LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA.”** Presentado por la ciudadana GIOVANNA SOFIA STEFANELLI BOGGIANO, titular de la cedula de identidad N° V-17.516.927, para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria, hago constar que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del jurado examinador que se le designe.

En Valencia a los veinte (20) días del mes de septiembre del año dos mil once (2011)


Firma
C.I.: V-11.811.386

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS BÁRBULA

CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN

**FACTIBILIDAD DEL ESTABLECIMIENTO DEL IMPUESTO
SOBRE BIENES Y DERECHOS PATRIMONIALES DE LAS
PERSONAS NATURALES EN LA REPÚBLICA
BOLIVARIANA DE VENEZUELA.**

Tutor:
Carlos, Alvarado

Aceptado en la Universidad de Carabobo
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Área de Estudio de Postgrado
Especialización en Gerencia Tributaria.
Por: Carlos Alvarado
C.I.:V-11.811.386.

Bárbula, Noviembre de 2.011



*Universidad de Carabobo.
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Dirección de Estudios de Postgrado
Especialización en Gerencia Tributaria*



VEREDICTO

Nosotros, Miembros del Jurado designado para la evaluación del Trabajo de Grado titulado: “FACTIBILIDAD DEL ESTABLECIMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE BIENES Y DERECHOS PATRIMONIALES DE LAS PERSONAS NATURALES EN LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA”. Presentado por el (la) ciudadano (a): Giovanna Sofía Stefanelli, titular de la Cédula de Identidad N°. 17.516.927. Para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria, estimamos que el mismo reúne los requisitos para ser considerado como: APROBADO.

En Bárbula, a los _____ () días del mes de _____ de 2011.

Nombre, Apellido

CI:

Firma del Jurado

Bárbula, Septiembre 2011

AGRADECIMIENTO

A Dios por haberme permitido la elaboración del presente trabajo de grado.

Al profesor Carlos Alvarado por haberme ayudado en el contenido del presente trabajo.

A la profesora Tarsys Vizcarrondo quién fue mi tutor de metodología, quien me instruyó en cuanto a la forma y asesoría en la materia de los trabajos de grado.

Al Dr. Omar Benítez y la Dra. Douvelin Serra, socios del despacho de Abogados Baker & McKenzie con quienes laboro actualmente, por haberme apoyado económicamente y moralmente.

Finalmente, a todos los profesores del Área de Post Grado de la Universidad de Carabobo, por haber colaborado con mi formación profesional y personal.

**FACTIBILIDAD DEL ESTABLECIMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE
BIENES Y DERECHOS PATRIMONIALES DE LAS PERSONAS
NATURALES EN LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA.**

Autor: Stefanelli Boggiano, Giovanna Sofia.

Tutor: Alvarado Carlos.

Fecha: Noviembre, 2011.

RESUMEN

El presente trabajo especial de grado surgió como parte de un proceso investigativo a través del cuál se busca estudiar la factibilidad del establecimiento del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales en la República Bolivariana de Venezuela, ello en virtud del proyecto de ley que fue presentado para la discusión de la Asamblea Nacional en el año 2005. El objetivo general analizar la factibilidad de la implementación del proyecto de ley del impuesto sobre los bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales en la República Bolivariana de Venezuela y su interacción con los principios tributarios constitucionales. Ajustándose a la naturaleza del estudio, se ubica dentro del tipo documental, y responde a un nivel explicativo ya que se busca conocer la factibilidad que tendrá la implementación del impuesto al patrimonio en Venezuela. Se consideró que esta investigación es de tipo descriptiva ya que su propósito fundamental es el de describir la incidencia del impuesto. Se sustentan las razones por las cuáles se considera que el proyecto de ley de este impuesto contradice principios constitucionales. Todo ello para concluir que se evidencia que el impuesto al patrimonio de las personas naturales viola principios constitucionales como la equidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad tal y como se encuentra establecido en el proyecto de ley presentado a la Asamblea Nacional. Esperando que este estudio sirva como referencia para que el legislador analice las experiencias de otros países, considere la revisión de otras legislaciones para al momento de implementar este impuesto para así minimizar los aspectos negativos y armonice con la legislación actual.

Palabras claves: Impuesto al patrimonio, equidad, no confiscatoriedad.

INDICE GENERAL

| | |
|--|------------|
| Agradecimiento..... | 6 |
| Resumen..... | 7 |
| Índice de gráficos..... | 9 |
| Índice de cuadros..... | 10 |
| Introducción..... | 11 |
| | |
| CAPITULO I | |
| EL PROBLEMA | |
| Planteamiento del problema..... | 14 |
| Objetivos..... | 20 |
| Justificación..... | 21 |
| | |
| CAPITULO II | |
| MARCO TEÓRICO REFERENCIAL | |
| Antecedentes..... | 23 |
| Bases Teóricas..... | 25 |
| Bases Legales..... | 45 |
| Definición de Términos..... | 55 |
| | |
| CAPITULO III | |
| MARCO METODOLOGICO | |
| Naturaleza y tipo de la Investigación..... | 62 |
| Diseño de la Investigación..... | 63 |
| Población y Muestra | 65 |
| Técnicas e Instrumentos de recolección de información..... | 67 |
| | |
| CAPITULO IV | |
| ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS..... | 72 |
| | |
| CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES..... | 108 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 112 |

ÍNDICE DE GRÁFICOS

| | |
|--------------------|----|
| Gráfico No. 1..... | 83 |
| Gráfico No. 2..... | 85 |
| Gráfico No. 3..... | 87 |
| Gráfico No. 4..... | 89 |
| Gráfico No. 5..... | 91 |
| Gráfico No. 6..... | 93 |
| Gráfico No. 7..... | 95 |
| Gráfico No. 8..... | 97 |
| Gráfico No. 9..... | 99 |

ÍNDICE DE CUADROS

| | |
|-------------------|----|
| Cuadro No. 1..... | 82 |
| Cuadro No. 2..... | 84 |
| Cuadro No. 3..... | 86 |
| Cuadro No. 4..... | 88 |
| Cuadro No. 5..... | 90 |
| Cuadro No. 6..... | 92 |
| Cuadro No. 7..... | 94 |
| Cuadro No. 8..... | 96 |
| Cuadro No. 9..... | 98 |

INTRODUCCIÓN

El Estado debe cumplir con su objetivo fiscal, el cuál consiste en la obtención de recursos financieros para cubrir las necesidades públicas. Entre los medios utilizados por el Estado para obtener recursos económicos con el fin de satisfacer necesidades colectivas a través de la prestación de servicios públicos, es mediante los tributos. Aún cuando los tributos son creados por el Estado en su poder de imperio, deben cumplir determinados principios establecidos constitucionalmente que rigen al derecho tributario, tales como el principio de legalidad, equidad, generalidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad, justicia tributaria, entre otros.

Tomando en consideración los principios tributarios, el Estado tiene el derecho en ejercicio de la potestad tributaria que la Constitución le otorga, de crear tributos que le generen recursos suficientes para el cumplimiento de sus fines primordiales, sin embargo no es menos cierto que para proveerse de dichos ingresos debe utilizar los instrumentos tributarios que respeten la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Por lo anteriormente expuesto, se hace necesario invocar los principios tributarios que operan como límite de las facultades impositivas del Estado, ya que la creación de tributos que supongan la destrucción del patrimonio del contribuyente que tenía antes de la entrada en vigor de la ley, no estaría respetando el principio de no confiscatoriedad de los tributos establecido constitucionalmente, de modo que el respeto a la propiedad privada debe estar acorde con la distribución equitativa de la renta.

En la República Bolivariana de Venezuela, no existe actualmente un impuesto que grave los bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales; éste impuesto también es conocido con el nombre de impuesto al patrimonio. No obstante

lo anterior, en el año 2005 se presentó para la discusión de la Asamblea Nacional, un proyecto de ley sobre los bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales.

Dicho proyecto de ley no fue aprobado y se presentaron ciertas dudas y controversias entre estudiosos de la materia e inclusive los legisladores acerca de su factibilidad, legalidad e implicaciones en caso de su entrada en vigencia.

El proyecto de ley, planteaba la extraterritorialidad del impuesto en armonía con el principio de renta mundial. El impuesto que se pretendía aprobar recaía sobre los bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales, situados en el país ó en el exterior, no incorporados a sus actividades económicas o profesionales, cuyos bienes y derechos patrimoniales al 31 de diciembre de cada año resulte valorado en un monto mayor al equivalente a quince mil unidades tributarias (UT 15.000), y la alícuota del impuesto a pagar sería del uno (1%) sobre el valor total de los bienes y derechos patrimoniales sujetos al impuesto.

En la presente investigación se estudia el proyecto de ley del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales, a fin de conocer si contradice principios del derecho tributario establecidos constitucionalmente, como lo son la equidad, no confiscatoriedad, justicia tributaria, capacidad contributiva, entre otros. Es importante estudiar si en efecto la implementación de este impuesto traería conflictos con la propia legislación interna, de lo contrario se estaría implementando un impuesto a través de una ley que está viciada de nulidad. La presencia de una ley viciada de nulidad en el ordenamiento jurídico trae como consecuencia inseguridad e inestabilidad jurídica en la sociedad.

Con la finalidad de conocer la factibilidad de implementar el impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales mediante el proyecto de ley planteado a la Asamblea Nacional, y su interacción con los principios tributarios

establecidos constitucionalmente, el investigador realizará una descripción del contenido y alcance del proyecto de ley, consultará especialistas en el área y determinará la experiencia de otras legislaciones que han implementado en su sistema legislativo este impuesto para obtener sus conclusiones.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

El impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales, también denominado impuesto al patrimonio, es un tributo que tiene sus orígenes en el siglo XVIII, en Estados Unidos como una necesidad para desestimular el ahorro a causa de la primera guerra mundial.

En el pasado en los años 1960 y 1970, el impuesto al patrimonio fue incorporado en muchas legislaciones de Europa, sin embargo, en la actualidad existe una tendencia a su abolición por diferentes motivos económicos, fiscales y legales. Inclusive en algunas legislaciones como la Española, el impuesto al patrimonio cuando fue introducido por primera vez fue concebido no con la finalidad recaudatoria sino a los fines de censar el patrimonio de las personas naturales y de controlar los bienes que poseían los contribuyentes.

En efecto, el impuesto al patrimonio actualmente existe en la minoría de las legislaciones en el mundo, entre las legislaciones en que se encuentra incorporado está Colombia, Argentina, Suiza, entre otras, pues existe una tendencia mundial a su eliminación. En Alemania, Holanda, Austria, Dinamarca, Japón, entre otros países ha sido abolido dicho impuesto básicamente por los motivos siguientes: (i) es un tributo que fue considerado como injusto, arbitrario, confiscatorio y desincentivador al ahorro, siendo contraproducente para la economía; (ii) la recaudación directa era irrelevante con respecto a lo que significaba para el Estado; (iii) existían mecanismos de control muy eficientes que disminuían la posibilidad de evasión o defraudación a la Hacienda Pública; (iv) en algunos países se ha considerado como ilegal por conflicto de doble imposición interna, puesto que se pagaría impuesto al obtener una

renta o al heredar una propiedad, y posteriormente se pagaría nuevamente por esa renta y por el bien heredado; (v) por atentar con el principio de no confiscatoriedad y equidad.

Es importante mencionar que el impuesto al patrimonio al fomentar la congelación del patrimonio, la inactividad inversora y económica, perjudica los ingresos a largo plazo de la Hacienda Pública, pues la generación de riqueza de un país es la acumulación de patrimonio, que se logra a través del ahorro, en consecuencia el impuesto al patrimonio perjudica la actividad inversora de forma indirecta y afecta otros ingresos fiscales del Estado que sí pueden ser considerados como relevantes para la Hacienda Pública.

A finales del año 2002, la Universidad de “Lund University” en Suecia, realizó un estudio en el cual luego de analizar el desarrollo de 20 países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, (OCDE) durante un período de 20 años (1980-1999), se llegó a la conclusión que “existe una fuerte evidencia de que los impuestos sobre el patrimonio reducen el crecimiento económico.”

En la República Bolivariana de Venezuela no existe un tributo que grave los bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales. No obstante lo anterior, fue presentado a la Asamblea Nacional de la República en el año 2005, un proyecto de ley de impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales, el cual se tenía pensado que entraría en vigor a partir de los ejercicios fiscales que se iniciaren con posterioridad al 31 de diciembre de 2006, por tanto, su aplicación sería para el ejercicio fiscal del 2007.

El proyecto de ley presentado a la Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, concibe el impuesto sobre los bienes patrimoniales de las personas naturales que estén situados dentro del país o en el exterior y que no se encuentren incorporados a actividades económicas o profesionales del contribuyente. Entendiéndose que el hecho imponible del impuesto es la titularidad o propiedad al 31 de diciembre de cada año, de los bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales que se encuentren domiciliadas o no en el país, siempre y cuando no se encuentren incorporados a sus actividades económicas o profesionales propias, con independencia que se hubiera pagado parcialmente el precio de adquisición.

El impuesto al patrimonio es un tributo, de carácter directo y de naturaleza personal que grava el patrimonio de todas las personas naturales, el cual, dependiendo de la legislación del país, se podrán deducir las deudas para el cálculo de la base imponible del impuesto.

El impuesto al patrimonio aún cuando no está implementado en la República Bolivariana de Venezuela, sí se encuentra consagrado en la Constitución como un tributo que puede ser creado y recaudado por el Poder Nacional. En este sentido, el Poder Nacional tiene asignado, de conformidad con el artículo 156 de la Constitución, la potestad tributaria de crear, organizar, recaudar, administrar y controlar el impuesto sobre la renta, el capital, la producción, sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, entre otros.

Se presentó a la Asamblea Nacional para su consideración un proyecto de ley de impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales, el cuál está orientado a gravar todos los bienes propiedad de particulares con algunas excepciones, como el inmueble que sirva como vivienda principal del contribuyente siempre y cuando se encuentre inscrito en la oficina de la administración tributaria de su domicilio fiscal, los bonos de la deuda pública nacional y cualquier otro título

emitido por la República, el ajuar doméstico, los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras permanezcan en el patrimonio del autor, entre otras exenciones establecidas en el proyecto de ley.

Las personas que estarían obligadas al pago del impuesto al patrimonio son aquellas personas naturales domiciliadas en el país cuyos bienes y derechos patrimoniales al 31 de diciembre de cada año resulte valorado en un monto mayor al equivalente a quince mil unidades tributarias (UT 15.000), y la alícuota del impuesto a pagar es del uno (1%) sobre el valor total de los bienes y derechos patrimoniales sujetos al impuesto.

El proyecto de ley del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales que se pretendía aprobar, grava el patrimonio bruto de las personas naturales, a diferencia del impuesto al patrimonio consagrado en otras legislaciones como la Colombiana, que permite la deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

Aún cuando el impuesto al patrimonio se encuentra consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, es necesario realizar un análisis exhaustivo de principios tributarios establecidos constitucionalmente a los fines de determinar si el proyecto de ley que creará este impuesto, contradice algunos de estos principios como lo son la no confiscatoriedad, la progresividad, la equidad de las cargas tributarias y la justicia tributaria. También es importante estudiar las consecuencias y efectos legales que traería la implementación del impuesto.

El principio de la progresividad supone que la carga tributaria se reparta de una manera proporcional atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes, pero dentro de ciertos límites para evitar la confiscación. La no

confiscatoriedad del sistema tributario opera como un límite de las facultades impositivas del Estado, pues todo tributo que suponga la destrucción del patrimonio que los contribuyentes tenían antes de la entrada en vigor de la ley que creó el impuesto, sería inconstitucional.

En este sentido, la Constitución dispone en su artículo 317, que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Ahora bien, el punto fundamental consiste en determinar cuándo un tributo puede considerarse confiscatorio.

Un impuesto es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta, sin embargo, este principio no puede prosperar en caso de no demostrarse que el gravamen excede de la capacidad económica del contribuyente. El principio de no confiscatoriedad se transgrede cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad, considerando la propiedad como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de la Constitución.

Un impuesto es confiscatorio en la medida en que afecta o absorbe irrazonable o desproporcionalmente la propiedad o patrimonio. La confiscatoriedad de los tributos no solo puede provenir de un solo gravamen, sino de la presencia de tributos concurrentes; un impuesto será confiscatorio en la medida en que absorba una parte importante o sustancial del capital, patrimonio, o renta.

Ahora bien, luego de conocer de la existencia del proyecto de ley del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales, es importante determinar si contradice principios tributarios constitucionales previamente establecidos en el ordenamiento jurídico venezolano. La importancia de este estudio radica en determinar si la implementación de este impuesto en la

República Bolivariana de Venezuela es factible desde un punto de vista constitucional, para ello será necesario describir el proyecto de ley, determinar la experiencia de otros países y sus posibles conflictos con la legislación interna así como conocer los efectos legales que traería consigo su aplicación.

La ausencia de conocer la factibilidad de implementar el impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales, trae como consecuencia que la ley que creó el tributo esté viciada de nulidad por violar principios constitucionales. El legislador al momento de elaborar el proyecto de ley de este impuesto desvió el espíritu y propósito de armonización del sistema tributario y consideró como único interés la recaudación fiscal; no tomó en consideración la interacción de este impuesto con los principios tributarios constitucionales. La presencia de tener vigente en el ordenamiento jurídico una ley que esté viciada de nulidad, atenta contra la seguridad y estabilidad jurídica de la sociedad. En la medida en que los contribuyentes tengan la convicción que un tributo ó una ley es lícita y necesaria, en esa misma medida serán respetados. Existe seguridad jurídica en un país cuando las personas tienen certeza de que sus derechos y garantías son cumplidos. Traería inseguridad jurídica para el contribuyente conocer que el impuesto al patrimonio atenta contra los principios tributarios de no confiscatoriedad, equidad tributaria y capacidad contributiva, y aún así, esté vigente la ley que crea este impuesto. El legislador debe tomar en consideración el entorno legislativo y social antes de la creación de un tributo a fin de armonizar el sistema tributario.

En función de lo antes expuesto, la presente investigación se orienta al análisis de principios tributarios constitucionales, para determinar la factibilidad del establecimiento de la implementación del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales, partiendo de la opinión de especialistas en el derecho tributario, doctrinarios reconocidos, jurisprudencia y doctrina extranjera.

Formulación del Problema

¿Cómo se puede analizar la factibilidad de la implementación del proyecto de ley del impuesto sobre los bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales en la República Bolivariana de Venezuela tomando en consideración la interacción con los principios tributarios constitucionales?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar la factibilidad de la implementación del proyecto de ley del impuesto sobre los bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales en la República Bolivariana de Venezuela y su interacción con los principios tributarios constitucionales.

Objetivos Específicos

Describir el contenido y alcance del proyecto de ley de impuesto sobre los bienes y los derechos patrimoniales de las personas naturales.

Consultar algunos criterios para determinar los efectos e interacción de los principios tributarios con el proyecto de ley del impuesto sobre los bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales.

Determinar la experiencia de otras legislaciones que han implementado en su sistema legislativo el impuesto sobre los bienes y los derechos patrimoniales de las personas naturales.

Justificación de la Investigación

El presente trabajo está orientado a la factibilidad de la implementación del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales en la República Bolivariana de Venezuela, para ello será necesario el estudio de la interacción con principios tributarios constitucionales, legislación comparada, jurisprudencia, opiniones de doctrinarios de la materia, previo estudio de la experiencia de otros países que han incorporado en su legislación este tributo. Este estudio será considerado de utilidad para futuras referencias e investigaciones que se ocupen de formular propuestas valederas en el caso planteado.

La pertinencia de éste estudio está relacionada con el aspecto fiscal, por cuanto las constantes revisiones y reformas del sistema tributario deberían tener como finalidad, promover el desarrollo armónico en el ámbito tributario, económico y social. El propósito de la investigación se orienta a estudiar el proyecto de ley del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales para analizar si atenta contra principios tributarios consagrados constitucionalmente, como lo son la no confiscatoriedad, justicia tributaria, la progresividad, justa distribución de las cargas públicas.

Por otra parte, desde el punto de vista académico, representa para el investigador un estímulo para la profesionalización que es necesaria para futuros estudios, a fines de ampliar los conocimientos en el área.

Para la institución esta investigación representa un nuevo estilo de afrontar problemas reales que respondan a las necesidades actuales, siendo una herramienta útil, novedosa e importante para los problemas y retos que se produzcan en esta materia, ya que la misma está realizada bajo los parámetros de una investigación científica y de un problema real.

Esta investigación va dirigida al estudio y análisis de la posible aplicación de la ley de impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales. En el trayecto del estudio se abordarán cuales son los posibles impactos de la aplicación del impuesto al patrimonio, basándose en experiencias de otros países donde ha sido implementado este tributo, opiniones de especialistas en la materia y opiniones de doctrinarios reconocidos en el área, tanto venezolanos como extranjeros; De igual manera se considera que es posible lograr este trabajo investigativo dado que el autor se ha preocupado por obtener informaciones veraces sobre la materia buscando crear conciencia en su entorno y dando a conocer las soluciones que se pudieran dar en este tema, que afectaría a todos venezolanos.

Por lo tanto, se aportará un valor agregado con el presente estudio que enriquecerá al programa de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Especialización en Gerencia Tributaria de la Universidad de Carabobo, debido a que al analizar principios tributarios constitucionales, la legislación tributaria, doctrina y jurisprudencia, contribuye al aporte de conocimientos del investigador, en consecuencia del alumnado de la Universidad de Carabobo. Los resultados de la presente investigación proporcionarán una orientación a otros investigadores que quieran indagar sobre el tema y hacer propuestas para que se logre un cambio.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes de la investigación:

El estudio de postgrado realizado para la obtención del título especialista en Gerencia Tributaria, elaborado por Mónica Rangel, (2009) sobre impuesto al patrimonio como medida de la capacidad contributiva en Venezuela, tiene como objetivo explicar y analizar el impuesto al patrimonio para determinar el límite de la capacidad contributiva de los contribuyentes en Venezuela. La naturaleza del estudio fue de tipo documental, debido a que los datos fueron organizados de forma sistémica y la investigación corresponde a un nivel explicativo. En el estudio realizado se llegó a la conclusión que a través de la implementación del impuesto al patrimonio no se mide la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y que la aplicación de un impuesto al patrimonio generará un efecto negativo porque desincentivará al ahorro, provocando una reducción del ingreso disponible y la inversión. Dicho estudio es importante para la presente investigación ya que la capacidad contributiva es uno de los principios que se debe tomar en consideración al momento de creación de un tributo, el estudio de la capacidad contributiva de los sujetos obligados es necesaria para comprender la estructura del impuesto.

El estudio de postgrado realizado para la obtención del título especialista en Gerencia Tributaria, elaborado por Morales Yurima. (2007), sobre los efectos económicos que causaría la implantación de la ley de impuesto al patrimonio sobre las personas naturales al gravar sus bienes, el cuál tiene como objetivo proponer estrategias a la Administración Tributaria en el supuesto de implementarse el impuesto al patrimonio de las personas naturales, a los fines de disminuir el impacto de la capacidad contributiva de los sujetos o contribuyentes potenciales. El tipo de

proyecto realizado fue un diseño de proyecto factible mediante el cuál se aplicó una investigación de observación de campo y se implementó una metodología de tipo documental. En el estudio realizado se llegó a la conclusión que la implementación del impuesto al patrimonio servirá para la comprobación de información cruzada de las rentas y patrimonios lo cual permitirá eficaz control de los tributos. Adicionalmente concluye que con la creación y aplicación del impuesto al patrimonio se persigue la eficiencia del sistema tributario venezolano, permitiendo el fomento de la productividad de la economía nacional, sin que se vea afectada la capacidad contributiva del venezolano. Como recomendación prevé que se implemente el impuesto al patrimonio en la República Bolivariana de Venezuela, creando una alícuota mínima que no afecte la capacidad contributiva del contribuyente. Dicho estudio es importante para la presente investigación en el sentido, que es necesario revisar y analizar los argumentos y las posiciones a favor de la implementación del impuesto al patrimonio, para conocer los basamentos sobre los cuáles se fundamentó el estudio. Revisado el trabajo de investigación, se pudo verificar que no se tomó en consideración la interacción del proyecto de ley de este impuesto con los principios de no confiscatoriedad, equidad y justicia tributaria, lo cual llevó a concluir una opinión contraria a la presente investigación.

El estudio de pregrado realizado para la obtención del título de licenciado en Contaduría Pública, elaborado por Palencia Verónica y Silva Iris. (2006), sobre mecanismos de control fiscal aplicables al impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales, el cuál tiene como objetivo destacar los mecanismos de control fiscal aplicables al impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales. El tipo de proyecto realizado fue un diseño de proyecto factible mediante el cuál se implementó una metodología de tipo documental y se aplicó una investigación de campo porque se hizo necesaria la recolección de información a través de diferentes instrumentos. En el estudio realizado se llegó a la conclusión que la implementación del impuesto sobre bienes y

derechos patrimoniales en la República Bolivariana de Venezuela, dependerá del marco jurídico, específicamente la ley que lo origine y su reglamento para que permita al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria una eficaz aplicación y permita un control fiscal eficiente. En vista del desconocimiento y la debilidad en cuanto a procedimientos, controles y falta de orientación al contribuyente, con respecto a los tributos en general, es necesario educar y asistir al contribuyente en el supuesto de la implementación del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales. Dicho estudio es importante para la presente investigación pues es necesario estudiar los mecanismos legales, técnicos y administrativos que debe utilizar el Estado al momento de la implementación de cualquier tributo, específicamente el impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales. Se comparte la opinión que el impuesto considerado individualmente no contradice principios tributarios sino que su legalidad dependerá de la ley que lo crea.

2.2 Bases Teóricas:

Derecho Tributario

El derecho tributario son un conjunto de normas jurídicas referidas a los tributos, y está compuesta de: (i) la parte general, donde se consagran principios aplicables a las relaciones entre el Estado y los particulares, en él se encuentran contenidos principios por los cuáles rigen los Estados de Derecho y que a través de la coacción impositiva evita la injusticia; y (ii) la parte especial, en la cuál están contenidas las normas específicas y peculiares de cada uno de los distintos tributos que integran los sistemas tributarios.

Según Giuliani Fonrouge (1993: 40), “El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la

tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se susciten entre estos últimos.”

Ahora bien, el sistema tributario está compuesto por la organización legal administrativa y técnica creada por el Estado, con la finalidad de ejercer el poder tributario. El sistema tributario está formado y constituido por el conjunto de tributos que estén vigentes en un país determinado y en un período de tiempo específico.

Según Jarach (1983: 276), “El sistema tributario ha de lograr la suficiente recaudación que de él se espera como instrumento destinado a la cobertura de los gastos presupuestarios”. De igual señala, “El sistema tributario debe ser apto para disminuir el poder de compra de los particulares en la cuantía y en el tiempo necesario para evitar la inflación y debe tener la flexibilidad necesaria para adaptarse a las cambiantes situaciones coyunturales.” En este sentido, el sistema tributario no solo es considerado como un mecanismo que permite el ejercicio eficiente del poder tributario, por parte del Estado, sino que también sirve de instrumento, por medio de la norma jurídica, para el logro de los objetivos precisos, como, la obtención de los ingresos necesarios para solventar el gasto público.

Potestad Tributaria

La potestad tributaria es la facultad que posee el Estado de crear de forma unilateral los tributos, y que el pago será exigido a las personas que se encuentren sometidas a su competencia tributaria dentro de un territorio determinado. El Estado en su poder de imperio tiene la facultad de exigir a los contribuyentes los pagos de los tributos e inclusive tiene facultad para ejercer coerción sobre los individuos que se nieguen a su cumplimiento.

La potestad tributaria según algunos autores es considerada en un plano abstracto, lo cuál significa supremacía y también sujeción, la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior.

Es importante mencionar que la potestad tributaria no es ilimitada, esto quiere decir que está delimitada por la Constitución de la República. En este sentido, la potestad tributaria debe respetar los principios constitucionales que limitan la autoridad, entre los cuáles se encuentran, principio de legalidad, principio de capacidad contributiva, principio de generalidad, principio de igualdad, principio de no confiscatoriedad, entre otros.

El poder tributario ó potestad tributaria es ejercida por el ente público quién tiene capacidad de crear normas jurídicas tributarias, a través de sus órganos legislativos bien sea en su nivel Nacional, Estatal o Municipal, dependiendo de su respectivo ámbito territorial, quien es llamado sujeto activo. En el derecho tributario los sujetos activos, son aquellos que son titulares de la potestad tributaria y que por tanto, se presentan en una situación de supremacía; y los sujetos pasivos son aquellas personas que están obligadas a cumplir con las prestaciones u obligaciones tributarias que le impone el Estado bien sea en calidad de contribuyente o de responsable, este concepto se encuentra establecido en el artículo 4 del Código Orgánico Tributario vigente. En el derecho tributario los sujetos pasivos son aquellos sometidos a la potestad tributaria y que se presentan en una situación de inferioridad.

Tributos

Los tributos son prestaciones pecuniarias exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio a causa de una ley con la finalidad de cubrir gastos para el cumplimiento de sus fines.

Son aquellas prestaciones dinerarias que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio debidamente facultado a través de leyes las cuáles crean obligaciones a cargo de sujetos, individuos y entidades.

Entre las características de los tributos se encuentran, su carácter público, prestación en dinero o en especie; una obligación ex-lege; relación personal, de derecho, obligatoria, con la finalidad de proporcionar recursos al Estado para que este realice sus funciones.

Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Las contribuciones especiales son tributos obligatorios debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras, o gastos públicos, o especiales actividades del Estado. El hecho imponible de estos tributos consiste en la obtención por parte del contribuyente o sujeto pasivo de un beneficio o aumento del valor de sus bienes en el caso de la plusvalía, a causa de la realización de alguna obra pública.

Pérez de Ayala y González (1991: 188), define las contribuciones especiales como “aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio, de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de

la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”

Es importante señalar que el pago de las contribuciones especiales siempre va a estar asociado a la obtención de un beneficio al contribuyente, por cuanto se puede identificar para qué actividad específica está destinado el pago del tributo.

Por otra parte Jarach (1983: 241) define las contribuciones especiales como “tributos que la ley establece sobre dueños de inmuebles que experimentan un incremento de su valor como consecuencia de una obra pública construida por el Estado u otras entidades públicas territoriales.” En este concepto el autor se refiere específicamente a las contribuciones de mejoras, las cuáles los propietarios obtienen un beneficio de carácter económico por la plusvalía de su inmueble en virtud de alguna obra o construcción pública.

Las contribuciones especiales se clasifican en de mejoras y de seguridad social.

De mejoras, son las contribuciones realizadas por el contribuyente a causa de la construcción de obras públicas que aumentan el valor del establecimiento de los particulares; y de seguridad social son aquellas que persiguen un fin social y que son aportados al Instituto Venezolano de los Seguros Sociales, Banco Nacional de Vivienda y Hábitat.

Las tasas son tributos cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado que están relacionadas directamente con el contribuyente. El hecho generador de la obligación tributaria está integrado con una actividad o un servicio público que el Estado presta al interesado, no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.

Según Pérez de Ayala y González (1991: 188), las tasas “consisten en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos”.

Son pagos que realizan los contribuyentes y su retribución está constituida en la prestación de algún servicio público, entre estos pagos se encuentran los pagos para la certificación de documentos, pagos para registro de documentos, pagos de tasas arancelarias, pagos de peajes.

Según Jarach Dino (1983: 234), “la tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo”.

Según el autor Moya Millán (2006: 210), cita el Modelo del Código Tributario de la OEA/BID, el cuál establece en su artículo 16: “la tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.”

Según algunos doctrinarios las tasas se clasifican en: tasas judiciales y tasas administrativas.

Las tasas judiciales: de jurisdicción civil contenciosa, de jurisdicción civil voluntaria y de jurisdicción penal.

Las tasas administrativas: son aquellas por concepto de concesión, legalización de documentos y certificaciones, por controles, fiscalización, inspecciones, por autorizaciones, concesiones y licencias, por inscripción en el registro público y por actuaciones administrativas en general.

Los impuestos son tributos que implican una obligación de carácter unilateral impuesta coactivamente por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles. El objeto principal de los impuestos es proporcionar al Estado los medios para hacer frente a los gastos. En este sentido, el Estado exige a los ciudadanos en virtud de su poder de imperio impuestos para poder satisfacer necesidades colectivas y cubrir los gastos públicos.

De acuerdo a Pérez de Ayala y González (1991: 188), “los impuestos son aquellos tributos cuyo hecho imponible no está constituido por la prestación de un servicio, actividad u obra de la Administración, sino por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica (ya sabemos que por definirse en un concepto legal son siempre hechos jurídicos), que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de un sujeto como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.”

En torno a la definición de impuesto, Jarach (1983: 255), expone que el impuesto “se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva, independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere.”

La doctrina ha considerado diversas clasificaciones de los impuestos, entre ellas se encuentran:

Los impuestos directos, son aquellos que extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o rédito, tomados como expresión de capacidad contributiva favorecida en su formación por la contraprestación de los servicios públicos.

Los impuestos indirectos son aquellos que gravan el gasto o consumo o bien la transferencia de la riqueza, tomados como índice o presunción de la existencia de la capacidad contributiva, indirectamente relacionada con la prestación de los servicios públicos.

Los impuestos proporcionales son aquellos que mantiene una relación constante en su cuantía y el valor de la riqueza gravada, como su nombre lo indica proporcional, tiene una alícuota única.

Los impuestos progresivos son aquellos en que la relación de cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de esta, es decir la alícuota aumenta en la medida en que aumenta el monto gravado.

Impuestos periódicos e impuestos instantáneos: son aquellos que se pagan anualmente o por períodos menores, por tratarse de gravámenes que se aplican sobre

manifestaciones de riqueza de carácter periódico o permanente, y los impuestos que se aplican por una sola vez. Esta categoría puede referirse a fenómenos económicos distintos. El impuesto puede aplicarse por una sola vez aún cuando el hecho imponible sea permanente o periódico, si el Estado elige ese impuesto para cubrir necesidades extraordinarias que se limitan, en la opinión del legislador, un momento determinado, sin que la necesidad se prolongue en el tiempo o bien pueda proveerse a su satisfacción por otros instrumentos financieros. Pero también, puede el impuesto gravar acontecimientos o fenómenos económicos aislados y ocasionales, como ocurre con los impuestos al consumo de bienes suntuarios, desde el punto de vista del consumidor o los que gravan las ganancias de capital que no se reproducen periódicamente; o bien que se aplican a eventos que no pueden reproducirse, como un impuesto sobre las sucesiones por causa de muerte.

Base Imponible.

La base imponible es la base de medición del tributo, está constituido por una suma de dinero o por un bien valorado en términos monetarios. El parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorado en términos monetarios recibe el nombre de base imponible, siempre que las leyes tributarias disponen la aplicación de tipos de gravamen ad valorem (proporcionales, progresivos o regresivos)

Hecho imponible.

El hecho imponible es el presupuesto de hecho establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. El hecho imponible puede describir hechos o situaciones ajenas a toda actividad o

gasto estatal, o consistir en una actividad administrativa o jurisdicciones, o puede traducirse en un beneficio derivado de toda actividad o gasto del Estado.

El hecho imponible debe estar descrito en la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones generan probables obligaciones tributarias fundamentales.

Principios del Sistema Tributario

El Estado posee la facultad para dictar leyes a través de las cuales se establece el tributo que le será exigido, no obstante la creación de normas deben cumplir con los principios que están enmarcados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, los cuáles constituyen un verdadero límite al ejercicio de la potestad tributaria por parte de los órganos del Estado, en este sentido los principios del sistema tributario son los siguientes:

Principio de Legalidad

También es conocido como el principio de reserva legal de la tributación. Constituye una garantía en el derecho constitucional, en el sentido que todo tributo debe estar establecido en una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes y contenidas en una norma jurídica.

Según Villegas (1999: 190), “el principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes; tanto desde el punto de vista material

como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.”

En este sentido, solo pueden ser creados tributos a través de leyes, las cuáles igualmente deben seguir un procedimiento a través del órgano legislativo correspondiente para que sean sancionadas.

El Estado no puede penetrar de forma arbitraria la riqueza de los particulares para obtener de ellos una porción, todo se realiza en medio de una relación jurídico tributaria de hecho, y no de poder, donde se establecen una igualdad de posiciones, el contribuyente con el deber de cumplir y el Estado exigiendo su cumplimiento.

El Estado si bien es cierto que virtud de su poder de imperio exige el pago de tributos, el contribuyente también tiene la certeza que no pueden ser exigidos tributos si no se encuentran previamente establecidos en una ley.

El principio de reserva legal es una garantía al contribuyente que el Estado no podrá exigir tributos que no estén previamente establecidos en una norma, con ello que evita abusos de la administración pública

Principio de Generalidad

Significa la obligación jurídica que se impone a todos los habitantes de un país, excluyéndolos de privilegios que trate de relevar esa condición.

El principio de generalidad del tributo, constituye una de las piezas fundamentales de cualquier sistema tributario que implica la existencia de dos elementos relacionados, la obligación para todos los habitantes del país de contribuir

con el gasto público; y por el otro lado, la exclusión de todo privilegio que pueda consistir en el relevo de dicho deber.

Se impone una obligación jurídica general a todos los ciudadanos de un país, excluyendo todo privilegio de contribuir a los gastos públicos, pero la generalidad de impuesto no excluye a la posibilidad de establecer exenciones o exoneraciones. Sino que la generalidad está constituida por exenciones y exoneraciones con carácter excepcional.

Según Villegas, (199: 200), expresa lo siguiente “Este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casa. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.”

Esto significa que cuando una persona se encuentra en las condiciones que define la ley, surge el deber de contribuir, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría, social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

No se refiere a que todos los individuos deban pagar tributos, sino que nadie debe ser excluido, aunque existen ciertas excepciones a este principio, las mismas no pueden responder a una preferencia otorgada a una persona o grupo de personas.

Principio de Igualdad.

El principio de la igualdad se refiere a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones semejantes. Ello permite la

formación de distingo o categorías, siempre que estas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria o injusta contra determinadas personas o categoría de personas. La igualdad se orienta por lo cuantitativo patrimonial antes que por la equiparación plena en las contribuciones personales, para que aporte más quien más tiene o gana.

El principio de igualdad tributaria no quiere decir igualdad ante la ley; significa que la ley tiene que dar un tratamiento igual, que tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, los legisladores deben cuidar que exista un tratamiento igualitario a los contribuyentes, el principio de igualdad es un límite para el poder legislativo.

En consiguiente, este principio señala que no debe excluirse a ningún sector del pago del tributo, sin embargo se debe tener en cuenta que existe el principio de capacidad contributiva. La ley garantiza la defensa a todo contribuyente que se considere objeto de un distingo discriminatorio y perjudicial, que no se funde en una diferente capacidad contributiva, por lo que dicha ley adoptará medidas positivas a favor de estos.

Principio de la Capacidad Económica.

La capacidad económica o capacidad contributiva es uno de los principios básicos dentro del campo tributario el cuál está establecido en la Constitución. La capacidad contributiva consiste en la aptitud para soportar las cargas tributarias según la medida económica del contribuyente, la cuál viene dada por el sujeto frente a su propia situación fiscal en un período determinado, medido con base en la cual aporta la contribución debida al Estado.

Es un principio que obliga al legislador a estructurar el sistema tributario de forma tal que la participación del ciudadano en el sostenimiento del gasto público se realice de acuerdo con sus capacidades económicas, concebidas como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes.

La capacidad económica tiene un doble propósito, por una parte es el presupuesto que legitima la distribución del gasto público y por la otra, es el límite material al ejercicio de la potestad tributaria. Constituye el mandato de ley de tipo moral, jurídico y político constitucional de los ciudadanos a contribuir con los gastos públicos, pero además es la garantía individual que permite alcanzar un equilibrio de la justicia social en la justa distribución de las cargas públicas.

La capacidad económica permite materializar el principio de igualdad, representado por la suficiencia de riqueza por parte del sujeto. En efecto, el único mecanismo por el cual el legislador puede aplicar la igualdad ante las cargas fiscales es a través de la consideración del concepto de capacidad económica, pues ella evidencia los distintos potenciales para el reparto equitativo del gravamen.

Principio de Progresividad

Este principio supone que la carga tributaria se reparte en proporción a la capacidad contributiva del contribuyente, aumenta la presión tributaria en la medida que crece su capacidad contributiva, a mayor ingreso mayor impuesto, pero con ciertos límites para evitar la confiscación. Los tributos deben estar conformes con la naturaleza económica del sujeto pasivo y con su capacidad contributiva.

El principio de progresividad también es conocido como principio de la proporcionalidad. La doctrina ha considerado que la progresividad es equivalente al

principio de igualdad que quiere decir paridad, y progresividad significa igualdad con relación a la capacidad contributiva.

La potestad tributaria debe mantenerse dentro del principio de progresividad para tratar de garantizar el crecimiento de los diferentes sectores productivos, como una forma de proteger la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población.

Principio de no confiscatoriedad

En líneas generales, un tributo es considerado confiscatorio cuando no permite que el sujeto pasivo obtenga un margen de ganancia justa o razonable, libre o neta después de su pago, cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta.

Según Villegas (1999: 209) “la confiscatoriedad existe porque el estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insostenibles, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad.”

Debe entenderse que la no confiscatoriedad del sistema tributario opera como límite de las facultades impositivas del Estado, ya que sería inconstitucional que el tributo suponga la destrucción del patrimonio de los contribuyentes que tenían antes de su entrada en vigor, de tal modo que el respeto a la propiedad privada este acorde con la distribución equitativa de la renta.

García Belsunce, es del criterio que la confiscatoriedad en los impuestos inmobiliarios se da en cuanto afecta el capital; en el impuesto a las ganancias cuando el quantum de tributo es irrazonable; en los tributos indirectos, acreditada la no traslación, cuando afecta el capital empleado, y en las tasas de servicios o el quantum de la tasa cuando no guarde proporción alguna con el costo directo o indirecto del servicio prestado.

En este sentido, para cada tipo de tributo existe una forma de determinar su confiscatoriedad, pues dependiendo del tributo en cuestión se debe aplicar criterios distintos para determinar su confiscatoriedad.

Según el autor Moya Millán, (2006), cita a Ataliba Gerardo. Ponencia Nacional de Brasil. XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

El análisis debe partir del principio de la capacidad contributiva que es consagrado en el derecho Brasileño. Este principio se traduce en la exigencia de que la tributación sea graduada de forma tal de adoptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaria tome aspectos de esta riqueza, pero sin destruir su base creadora. Tanto el conjunto de impuestos, como cada impuesto, han de adecuarse a la capacidad económica de los contribuyentes. Y por capacidad económica ha de entenderse a la real posibilidad de poder ser disminuida patrimonialmente, pero sin destruirla, y sin que se pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza que es materia de tributación. La violación a esta regla por excesos tributarios configura la confiscación, constitucionalmente vedada, además de una suprema irracionalidad. (p. 152)

Principio de la Justicia Tributaria

Es un criterio el cuál es unánime en la doctrina, que establece que los impuestos deben ser justos y equitativos. Por tanto el sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la Conferencia Internacional Americana, Bogotá Colombia en el año 1948, dispone en su artículo XXXVI , “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos.”

En este sentido, lo dispuesto en la Declaración Americana se refiere a que todas las personas, indistintamente de la capacidad contributiva que posean, deben ayudar al sostenimiento de la Nación a través del pago de sus tributos, tomando en consideración la capacidad contributiva de los individuos. Por tanto, los ciudadanos más adinerados deberán sufragar mayores erogaciones de dinero en virtud del principio de justicia tributaria.

Principio de la no retroactividad

Ninguna norma puede tener carácter retroactivo salvo que favorezca al infractor. El principio de la no retroactividad de la ley data sus orígenes del Derecho Romano.

Maggiore, Giuseppe (1971: 192), considera que no han faltado los defensores del principio de la retroactividad, en virtud del cual la ley se aplicaría en hechos cometidos antes de su vigencia. Así, ha sostenido que la nueva ley, ya sea más benigna o más severa, debe aplicarse a hechos anteriores a su vigencia, por razones

de defensa social; si se ha dictado una nueva ley, ello significa que se cree que ésta es la más adaptada en orden a la defensa de la sociedad y, por ello debe imperar en forma absoluta.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocido como “Pacto de San José de Costa Rica”, establece en su artículo 9 el principio de legalidad y retroactividad, “nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve el delincuente se beneficiara de ello.”

Impuesto al Patrimonio

El impuesto al patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la posesión de bienes situados en el país o en el exterior, no incorporado a actividades económicas o profesionales del contribuyente. Es aquel impuesto que tiene como base imponible los valores patrimoniales que pueden o no generar renta.

Se entiende por patrimonio en el derecho privado, una universalidad jurídica que se compone de bienes y de las deudas de las personas, comprende los bienes materiales e inmateriales y el conjunto de cargas que afectan al sujeto. Ahora bien, con relación al patrimonio neto, son el conjunto de bienes y derechos de contenido económico con deducciones de los cargos o gravámenes que disminuyen su valor, tales como las deudas y las obligaciones.

Ahora bien con relación a la estructura del impuesto al patrimonio, según se cita en la revista de derecho tributario No. 71, Richard Musgrave y Peggy Musgrave, en su libro de Hacienda Pública Teórica y Aplicada, hacen un análisis descriptivo de la forma cómo puede estructurarse este impuesto. Ellos mencionan dos impuestos genéricos: impuesto a la propiedad e impuesto a la riqueza. Con relación a los impuestos a la propiedad son los establecidos sobre parte de la propiedad sobre una base real, pases ser pagados por el propietario, y recaen fundamentalmente sobre la tierra y sobre los bienes inmuebles; y con respecto a los impuestos sobre la riqueza, es aquel que se establece sobre el total de la propiedad poseída por una persona, o sobre su patrimonio neto.

El impuesto a la propiedad, según explican los citados autores nace en Estados Unidos en los comienzos de su historia. Inicialmente se aplicaba sobre elementos seleccionados, tales como tierra, y con diferentes categorías. Con el pasar de los años el impuesto se transformó para ser de tipo general uniforme y se aplicó sobre la propiedad, independientemente de su forma y se contempló la propiedad total como una medida general de la capacidad imponible. Posteriormente se incrementó la complejidad de las formas de propiedad lo cuál hizo cada vez más difícil la aplicación de un impuesto general sobre una base amplia, por lo cuál a finales de este siglo, el impuesto tenía un enfoque más restrictivo. Se hizo selectivo sobre los bienes inmuebles y la propiedad empresarial.

El impuesto sobre base personal, está ligado a un enfoque sobre la capacidad de pago que apunta hacia un impuesto sobre la riqueza neta respecto a una base personal. Con relación al hecho y la base imponible, las alícuotas, exenciones y sujetos pasivos, van a depender de la modalidad del impuesto y de las necesidades del país que se trate.

Para Villegas, (1999), el impuesto al patrimonio es un impuesto de carácter anual y periódico que grava el monto de los activos menos los pasivos de los contribuyentes, que habitualmente son las personas de existencia visible. Es decir que se gravan las cosas y derechos pertenecientes a una persona previa deducción de las deudas que pesan sobre los mismos.

No obstante el criterio del Dr. Villegas, es importante mencionar que en algunos casos del impuesto al patrimonio no se permite la deducción de los pasivos de los contribuyentes, ello dependerá de la ley que cree el impuesto.

El impuesto al patrimonio recae sobre algunos bienes de las personas naturales o jurídicas, independientemente que produzcan rentas o no. En el impuesto al patrimonio se va a producir la sustitución de la renta efectiva, incluyendo la renta imputada, por la renta potencial como expresión de la capacidad económica o de la capacidad contributiva.

Dependiendo de la legislación del país existen diversas modalidades del impuesto al patrimonio, impuesto al patrimonio neto o impuesto al capital de las personas jurídicas; impuesto sobre inmuebles; impuesto a los activos; impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico; contribución especial sobre capital de las cooperativas.

De conformidad al proyecto de ley de impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales propuesto, éste impuesto recae sobre los bienes patrimoniales de las personas naturales, situados en el país o en el exterior, no incorporados a actividades económicas o profesionales del contribuyente. Constituyéndose como el hecho imponible del impuesto, la titularidad o propiedad al 31 de diciembre de cada año, de bienes y derechos patrimoniales por parte de personas naturales domiciliadas o no el país, no incorporados a actividades

económicas o profesionales propias, con independencia que se hubiera pagado parcialmente el precio de adquisición. Adicionalmente se presume que forman parte del patrimonio del contribuyente los bienes y derechos que hubieran pertenecido a éste al 31 de diciembre de cada año, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial con anterioridad a dicha fecha.

El impuesto al patrimonio es un impuesto estrictamente individual sobre las personas naturales que recae sobre la titularidad de bienes y derechos, objeto impositivo perfectamente separado del hecho familiar, tanto desde un punto de vista de su delimitación como de la determinación de la capacidad contributiva.

Con relación a las características del impuesto al patrimonio se puede señalar que es un impuesto directo porque se exige a personas determinadas y no existe la posibilidad de traslación a terceros; es personal porque afecta a las personas físicas y no a las personas jurídicas, el impuesto a los activos empresariales es el impuesto que recae sobre el patrimonio de las empresas; es objetivo porque no toma en consideración la situación personal ni familiar del sujeto pasivo; progresivo en vista que la escala de gravamen aumenta en la medida que lo hace la base imponible; es autoliquidable por parte del sujeto pasivo, y es un impuesto instrumental porque su objetivo no solamente es la recaudación, sino facilitar la aplicación de otros tributos como sería el impuesto sobre la renta.

2.3 Bases Legales

El sistema tributario venezolano es el instrumento jurídico u organización legal, administrativa y técnica emanada del Estado, con el fin de ejercer de forma eficaz y objetiva el poder tributario, conforme a lo establecido en la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. El sistema tributario venezolano

está contemplado en la Constitución, como un conjunto de normas que organiza los poderes del Estado y delimitan sus funciones. En este sentido, la Constitución establece en sus artículos lo siguiente:

Artículo 133 de la Constitución:

Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley.

Artículo 115 de la Constitución:

Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.

Artículo 116 de la Constitución:

No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes.

Artículo 117 de la Constitución:

Todas las personas tendrán derecho a disponer de bienes y servicios de calidad, así como a una información adecuada y no engañosa sobre el contenido y características de los productos y servicios que consumen, a la libertad de elección y a un trato equitativo y digno. La ley establecerá los mecanismos necesarios para garantizar esos derechos, las normas de control de calidad y cantidad de bienes y servicios, los procedimientos de defensa del público consumidor, el resarcimiento de los daños ocasionados y las sanciones correspondientes por la violación de estos derechos.

Artículo 131 de la Constitución:

Toda persona tiene el deber de cumplir y acatar esta constitución, las leyes y los demás actos que en ejercicio de sus funciones dicten los órganos del poder público.

En el artículo 133 de la Constitución se consagra el principio de generalidad de los tributos, pues establece el deber de todos los ciudadanos de contribuir con los gastos públicos, en este sentido señala: “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”

El Artículo 137 de la Constitución se refiere al principio de legalidad con lo que respecta a las facultades del Poder Público:

La Constitución y Ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen.

Este artículo limita las facultades del Poder Público en el sentido que los órganos del Poder Público no podrán actuar distinto a lo que está previamente establecido en la Constitución y en las leyes. Esta es una garantía a los ciudadanos que los funcionarios del Estado actuarán conforme a derecho.

Artículo 156, numeral 12 se refiere a la competencia del Poder Público Nacional específicamente sobre el régimen tributario:

Es competencia del Poder Público Nacional:

La creación, organización, recaudación, administración y control de impuestos sobre la renta, sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, de los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, así como los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta constitución o por la Ley.

Los artículos 236 y 156 de la Constitución, reservan a la competencia del Poder Nacional todos los asuntos referentes a la organización, recaudación y control del impuesto a las rentas, incluyendo la legislación de esa materia y su reglamentación.

En el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela se establecen principios del sistema tributario:

El sistema Tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

El principio de la legalidad tributaria y de la no confiscatoriedad, se encuentran consagrados en el artículo 317 de la Constitución el cuál establece lo siguiente:

No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones alguna que no estén establecidas en la Ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras reformas de incentivos fiscales, si no en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. (Subrayado mío).

De esta disposición se desprende que, tanto los tributos como sus accesorios, no pueden tener efecto confiscatorio, ya que está expresamente prohibido por la Constitución.

Sobre la confiscatoriedad, ya se ha pronunciado la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. En efecto, en la Sentencia No. 307 del 6 de marzo de 2001 (Caso: Cervecería Polar del Centro, C.A. y otros vs. Municipio San Joaquín del Estado Carabobo). La citada sentencia señaló:

Sobre este particular, observa esta Sala Constitucional que el principio de no confiscación se encuentra consagrado en el ordenamiento constitucional venezolano como una garantía de eficacia del derecho a la propiedad derecho este, también de configuración constitucional Así, en la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela, se estableció dentro del Capítulo VII “De los derechos económicos”, en los artículos 115 y 116 el derecho a la propiedad y la correlativa garantía de no confiscación, en los términos que a continuación se exponen:

Derecho a la propiedad:

Artículo 115. Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general Solo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes

Principio de no confiscación:

Artículo 116. No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes.

Asimismo, dicho derecho se encuentra igualmente consagrado en normas legales preconstitucionales. Tal es el caso del Código Civil, que regula el derecho de propiedad en los términos que a continuación se exponen:

Artículo 545.- La propiedad es el derecho de usar, gozar y disponer de una cosa de manera exclusiva, con las restricciones y obligaciones establecidas por la Ley.

Por su parte, el artículo 317 constitucional consagra la no confiscación como postulado expreso que todo legislador tributario debe atender, es decir todo órgano titular de la potestad de legislar en materia tributaria se encuentra en el deber de respetar, en sus actos normativos, ese principio de no confiscación contemplado en la Carta Magna. Resulta casi innecesario advertir que aún cuando el comentado artículo 317 señale que ningún, tributo tendrá efectos confiscatorios”, tal desiderátum se hace extensivo a las sanciones o mecanismos coercitivos empleados por el legislador a los efectos de obtener, por parte de los sujetos pasivos o deudores tributarios, el exacto

cumplimiento de su obligación fiscal, de lo contrario, se perdería la armonía existente con el resto de la normativa constitucional.

En efecto, la citada norma constitucional dispone textualmente, en su extracto pertinente:

Artículo 317: No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo podrá tener efecto confiscatorio. (Énfasis de la Sala,).

Con base a las normas anteriormente expuestas, contempladas en la máxima Ley nacional, se observa que si bien la propiedad es un derecho sujeto a determinadas limitaciones que deben encontrarse acorde con ciertos fines tales como la función social, la utilidad pública y el interés general, tales limitaciones deben ser establecidas con fundamento en un texto legal, siempre y cuando las referidas restricciones no constituyan un menoscabo absoluto o irracional del aludido derecho de propiedad. Esto es, que imposibilite de tal forma la capacidad patrimonial de los particulares que termine extinguiéndola.

En el ámbito tributario, la vulneración del derecho de propiedad, se pone de manifiesto cuando tal como asienta el tratadista Héctor Villegas, “el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada, impidiéndole ejercer su actividad” (Villegas, Héctor. Relatoría General de las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Buenos Aires del 4 al 7 de Septiembre de 1989. Tema: Las Garantías Constitucionales ante la Presión del Conjunto de Tributos que Reaen sobre el Sujeto Contribuyente. Pág. 27).

En tal sentido, esta Sala observa que la vulneración del derecho de propiedad como consecuencia del pago de un tributo confiscatorio, ha sido expresamente proscrito por el Constituyente de 1999, en el ya citado artículo 317 constitucional que establece -se reitera- que “ningún tributo puede tener efecto confiscatorio” y tiene su fundamento directo en la norma

consagrada en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que dispone que ‘el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o de la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de la población “. Siendo esto así surge evidente la conclusión de que a los Poderes Públicos les está prohibido el establecimiento de tributos o sanciones tributarias -siendo que estas últimas son formas coercitivas de procurar la efectiva recaudación de las contribuciones de los particulares a las cargas públicas -que puedan amenazar con absorber una parte sustancial del derecho a la propiedad del contribuyente, con la negativa consecuencia que tal situación conlleva, al extinguir la fuente generadora del tributo y posterior daño que tal situación ejerce en la ya mermada economía del país.

El efecto confiscatorio es, quizás, uno de los vicios de más difícil delimitación en la dinámica de la actuación tributaria de los Poderes Públicos, entre otras razones, por cuanto existe la posibilidad de que un tributo aisladamente concebido no constituya per se un acto confiscatorio; ahora bien, no puede olvidar esta Sala que la capacidad contributiva del contribuyente es una sola y esta capacidad puede verse afectada por una pluralidad de tributos establecidos por los diferentes niveles de gobierno del sistema federal venezolano. La situación anteriormente descrita, hace que en la mayoría de los casos, para la comprobación de la violación a la garantía de no confiscación se requiera de una importante y necesaria actividad probatoria por parte de los accionantes; sin embargo, en el caso de autos, esta Sala se encuentra frente a una infracción tributaria que deviene de la omisión de un deber formal, a la cual se le establece una sanción (multa) que a discreción de la administración tributaria municipal puede variar entre el cincuenta por ciento (50 %,) y el cien por ciento (100 %,) del monto total causado por concepto de patente de industria y comercio, siendo que la aplicación máxima de la referida sanción pudiera dar lugar a la duplicación del monto con el cual debe contribuir los particulares a las cargas públicas del Municipio San Joaquín del Estado Carabobo. La norma impugnada advierte, asimismo, que esta sanción se dicta sin perjuicio de que se efectúen los reparos correspondientes.

Del razonamiento anteriormente expuesto, estima esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que al ser la Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio del Municipio San Joaquín del Estado Carabobo un acto normativo de carácter general y abstracto que la administración tributaria local debe ejecutar en virtud del principio de legalidad que informa la actuación de la administración, existe una amenaza cierta de que se dicten multas contra los accionantes en virtud del Parágrafo Único del artículo 53 de la ordenanza impugnada, el cual -según puede presumirse en sede cautelar- resultaría conculcatorio del derecho a la propiedad de las empresas accionantes.

Asimismo observa esta Sala, que la aplicación efectiva de la normativa impugnada podría causar a los accionantes daños de difícil reparación por la sentencia definitiva, ya que podría mermar de manera significativa. El patrimonio de dichas accionantes, afectando el normal desarrollo de su actividad lucrativa, tomando en cuenta que la dificultad de obtener reintegro de cantidades pagadas, posiblemente de manera indebida, representa un perjuicio que difícilmente podrá ser reparado por la sentencia que decida la acción principal. Además, el pago de una sanción tributaria que pudiera resultar exagerado y desproporcionado, supone el hecho de efectuar un desembolso que representa un sacrificio o un esfuerzo económico, que podría significar un desequilibrio patrimonial que justifica la inaplicación de la normativa impugnada.

En consecuencia, se suspenden los efectos del referido parágrafo hasta tanto sea decidido el fondo del asunto sometido a la jurisdicción en esta oportunidad. Así se decide.

Como se observa de la referida sentencia las sanciones desproporcionales, como consecuencia propia de tal característica, producen un efecto de confiscatoriedad que se encuentra claramente prohibido por la Constitución.

Las Normas del Código Orgánico Tributario son aplicables a los tributos nacionales de conformidad con su artículo 1 y de forma supletoria a los tributos

estadales y municipales, en este sentido establece: “Las disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos...” Así mismo señala que “...Las normas de este Código se aplicarán en forma supletoria a los tributos de los Estados, Municipios y demás entes de la división político territorial. El poder tributario de los Estados y Municipios para la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes le atribuyan, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será ejercido por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía que le son otorgadas, de conformidad con la Constitución y las leyes dictadas en su ejecución....”

El artículo 13 del Código Orgánico Tributario señala:

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. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Así mismo los artículos 3 y 12 del Código Orgánico Tributario establecen lo siguiente:

Artículo 3: Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

- 1.- Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
- 2.- Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
- 3.- Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
- 4.- Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

Artículo 12: Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1.

3.4 Definición de términos.

Administración Tributaria:

Órgano competente que por autoridad de la ley se encarga de administrar, organizar, recaudar, fiscalizar, liquidar, cobrar, discutir, inspeccionar y resguardar los tributos que por la ley correspondan al Estado. En Venezuela, la administración tributaria recae sobre el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT.

Alicuota:

Cantidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un gravamen. Cuota parte proporcional de un monto global que determina el impuesto a pagar.

Base Imponible:

Cifra que sirve para aplicar las tasas en el cálculo de un tributo; es pues, la cantidad que ha de ser objeto de gravamen por liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas. Magnitud susceptible de una

expresión cuantitativa, definida por la ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos de la liquidación del impuesto. Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto. Cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas de impuesto.

Capacidad Contributiva:

Aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica son elevados al rango de categoría imponible. Aptitud de una persona natural o jurídica de pagar impuesto, que estará de acuerdo a la disponibilidad de recursos que posea.

Capacidad jurídica tributaria:

Capacidad de ser sujeto de obligaciones tributarias.

Contribuyente:

Persona respecto a la cual se verifica el presupuesto de hecho, generador de la relación jurídica tributaria. Sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho imponible. Dicha condición puede recaer en las personas naturales, personas jurídicas, demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho y entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y de autonomía funcional.

Derecho Personal:

Vínculo jurídico entre dos personas. Que pueden ser acreedores o deudores de manera unilateral o recíproca, si existe bilateralidad entre los nexos o las prestaciones.

Derecho Real:

Es el derecho de usar, gozar o disponer que posee el propietario de un bien.

Exención:

Es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgado por la ley.

Exoneración:

Es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo en los casos previamente autorizados por la ley.

Fiscalización:

Proceso que comprende la revisión, control y verificación que realiza la Administración Tributaria a los contribuyentes, respecto de los tributos que administra, para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones.

Gravamen:

Carga u obligación que pesa sobre una persona o un bien. En derecho tributario es el impuesto o carga de carácter fiscal que la Hacienda Pública impone sobre las personas naturales o jurídicas.

Hecho imponible:

Es el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Se considera ocurrido el hecho imponible y existentes sus resultados: (i) En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden; y (ii) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Impuesto:

Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y

profesionales liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas. Perteneciente a la clasificación de los tributos. Obligación pecuniaria que el Estado, en virtud de su poder de imperio, exige a los ciudadanos para la satisfacción de sus necesidades. A diferencia de las tasas, el impuesto no implica una contraprestación directa de servicios.

Obligación Tributaria:

Es la relación que surge entre el Estado o y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el hecho imponible. Obligación que 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. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, (OCDE):

Es una organización fundada en 1961, la cual agrupa a 34 países miembros, comprometidos con la democracia y una economía de mercado, La OCDE monitorea tendencias, análisis y proyecciones del desarrollo económico e investiga cambios sociales o patrones de desarrollo en el comercio, el medio ambiente, la agricultura, la tecnología, los impuestos, entre otros.

Patrimonio:

Etimológicamente hace referencia al conjunto de bienes que se heredan del padre o de la madre. La academia entiende por patrimonio, además de lo que queda

dicho, los bienes propios adquiridos por cualquier título. El patrimonio representa una universalidad constituida por el conjunto de derechos y obligaciones que corresponden a una persona y que pueden ser apreciables en dinero. Lo constituye todo aquel tipo de activos de su propiedad susceptibles de valoración económica, produzcan o no renta, incluyendo el valor capitalizado de sus rentas de trabajo, susceptible de ser medido económicamente y puede expresado en moneda.

Patrimonio Bruto:

Es la suma de todos los derechos reales sobre los bienes corporales y no corporales y derechos personales que posea un ciudadano sin incluir las deudas o pasivo exigible.

Patrimonio neto o patrimonio líquido:

Es la diferencia entre el activo y el pasivo.

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT):

Órgano de ejecución de la Administración Tributaria nacional. Es un servicio autónomo sin personalidad jurídica, con autonomía funcional, técnica y financiera, adscrito al Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas, al cual corresponde la aplicación de la legislación aduanera y tributaria nacional, así como el ejercicio, gestión y desarrollo de las competencias relativas a la ejecución integrada de las políticas aduanera y tributaria fijadas por el Ejecutivo Nacional.

Sujeto activo de la obligación tributaria:

Es el ente acreedor del tributo.

Sujeto pasivo de la obligación tributaria:

Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias.

Tasa:

Tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización de un bien del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por parte de la administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de forma especial, a determinado sujeto pasivo.

Tributo:

Son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Impuesto, contribución u otra obligación fiscal.

Tributos Nacionales:

Tributos que el Poder Nacional exige a los contribuyentes en ejercicio de su poder de imperio, con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Naturaleza y tipo de investigación.

Ajustándose a la naturaleza del estudio, en primer lugar se ubica dentro del tipo documental, como su nombre lo indica el estudio se realizó apoyándose en fuentes de carácter documental a través de la consulta de bibliografía, leyes, artículos, ensayos, oficios, circulares, entre otros, permitiendo un conocimiento más amplio de los principios tributarios a los fines de analizar la factibilidad del establecimiento del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales. Los datos obtenidos fueron organizados de forma sistémica y de acuerdo a los documentos que aportan la información.

De igual manera esta investigación responde a un nivel explicativo ya que busca conocer la factibilidad que tendrá la implementación del impuesto al patrimonio en Venezuela; además se consideró que esta investigación es de tipo descriptiva ya que su propósito fundamental es el de describir o detallar la incidencia del impuesto.

La investigación tiene como parte la revisión de la información a través de material bibliográfico, como lo son leyes, artículos o ensayos de revistas, textos e Internet, lo cual se define como documental por Sánchez Aranguren, (1979:88), “En la investigación documental el punto de partida es siempre bibliográfico. La consulta de las fuentes remitirá a bibliotecas, autores y obras que traten sobre el tema de estudio”.

La presente investigación está sustentada según su alcance y profundidad en un estudio de tipo descriptivo y explicativo, ya que se describe el fenómeno analizando su estructura. Según Sampieri, Fernández y Baptista, (1992: 60), los estudios de tipo descriptivos “buscan especificar las propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido análisis”. De igual manera los citados autores, (1992: 67), describen a los estudios de tipo explicativos como “Las respuestas a las causas de los eventos físicos o sociales y la explicación del por qué ocurre un fenómeno, en qué condiciones se da y por qué dos o mas variables están relacionadas”.

Diseño de la investigación.

El estudio se enmarco en un diseño no experimental bibliográfico. Según Hernández, Fernández y Baptista, (2000:186), “en algunas ocasiones la investigación se centra en analizar cual es el nivel o estado de una o diversas variables en un momento dado, o bien en cual es la relación entre un conjunto de variables en un punto en el tiempo.”

Este tipo de diseño se define como aquel donde no se manipula ninguna variable. De hecho, los sujetos que observan no se exponen a ninguna condición especial. El investigador observa los hechos tal como se dan en la realidad o en su hábitat natural para luego analizarlos. Los diseños no experimentales se clasifican en transaccionales y longitudinales. La diferencia radica principalmente en el tiempo de duración del experimento. Esta investigación se desarrolló bajo el sistema transaccional descriptivo, este tipo de diseño recolecta datos en un solo momento, en un tiempo único con el propósito de describir y analizar el fenómeno o situación en un momento dado, con el fin de indagar la incidencia y los valores en que se manifiestan una o mas variables o bien, ubicar, categorizar y proporcionar una visión

de una comunidad, un evento, un contexto, un fenómeno o una situación describirla. Para eso se ubica el grupo de personas, objeto o situación a investigar dentro de alguna variable o concepto para realizar su descripción posteriormente y así tener idea de su comportamiento, Hernández, Fernández y Baptista (2000: 270).

Nivel de investigación.

La presente investigación se considera de carácter descriptivo ya que los datos que se obtuvieron fueron descritos y explicados dando cumplimiento con la premisa establecida en el objetivo general.

Método de resultados.

El método que se corresponde con la naturaleza de esta investigación es el análisis de contenido.

Unidad de análisis.

La información a analizar estará contenida por todos los aspectos que se relacionan con la factibilidad legal, impuesto al patrimonio y ordenamiento jurídico Venezolano.

Tipo de análisis.

Es de tipo crítico reflexivo, por que el investigador después de un análisis exhaustivo de la información contrapuso sus ideas a las bases teóricas contenidas en este estudio, procedió a reflexionar en función a los resultados obtenidos del análisis de la información, lo cual permitió obtener resultados válidos y confiables.

Población y Muestra.

Una población está determinada por sus características definitorias. Por lo tanto, el conjunto de elementos que posea esta característica se denomina población o universo. Población es la totalidad del fenómeno a estudiar, donde las unidades de población poseen una característica común, la que se estudia y da origen a los datos de la investigación. Por igual, se puede decir que la población es el conjunto de elementos que enmarca el trabajo y sobre el cual se quieren hacer afirmaciones. Según Arias Fidias, (1999: 49), “la población o universo se refiere al conjunto para el cual serán válidas las conclusiones que se obtengan; a los elementos o unidades (personas, instituciones o cosas) involucradas en la investigación.”

En este sentido la población son un conjunto de individuos a los cuales se quiere investigar, y a quienes se generalizará la información.

Según Hernández, Fernández y Baptista la población son el conjunto de personas con características afines que son objeto de estudio, los cuáles son también denominados como el conjunto de unidad de análisis; y la muestra es una parte representativa de la población objeto de estudio.

La población es el conjunto determinado o indeterminado numéricamente de unidades de análisis, bien sean objetos, individuos, o elementos que se someten a estudio, los cuales pertenecen a la investigación y son la base fundamental para obtener la información.

Para efectos de la presente investigación se contará con una población compuesta por profesionales del Derecho, con conocimientos en la materia de Derecho Tributario profesores de una Universidad, a quienes se les aplicará el instrumento de un cuestionario. Se han elegido profesionales del derecho debido a que conocen el ordenamiento jurídico, los términos y conceptos legales, lo cuál facilita la comprensión y el entendimiento de este estudio; por todo lo antes descrito se ha determinado que la población es de sesenta (60) abogados.

Muestra:

La muestra es un subconjunto representativo de la población o universo. Se refiere a la selección de algunos elementos del universo con la intención de averiguar o estudiar un tema sobre una población determinada, se refiere a este grupo de elementos como muestra.

A los fines del presente trabajo de investigación se ha seleccionado una muestra estratificada, porque se seleccionaron a cada uno de los que conforman la población anteriormente descrita, se considera que es una muestra intencional, porque se elige según reglas matemáticas, por lo que la probabilidad de selección de cada unidad es conocida de previamente; a estos sujetos se les aplicó una encuesta de nueve preguntas, del tipo dicotómica, que consiste en preguntas de selección bivalente.

Análisis de resultados.

Realizada la revisión documental del material bibliográfico, revistas, ensayos, artículos, leyes y proyectos de leyes, se identificó la información a través de resúmenes en los cuáles se precisaron los aspectos más resaltantes. Se procedió a la revisión del material en cuestión los cuáles llevarán a las conclusiones que permitirán desarrollar los objetivos específicos de la presente investigación.

Así mismo con la aplicación del cuestionario se estudiarán las respuestas de los entrevistados y se procederá a la reflexión y análisis para medir los resultados obtenidos.

Técnicas e instrumentos de recolección de datos.

Las fuentes son aquellos hechos o documentos a los que acude el investigador que le permiten obtener información y las técnicas utilizadas son los medios empleados para recolectar la información.

Las fuentes utilizadas en esta investigación por un lado son secundarias tales como material bibliográfico, revistas, leyes, artículos, ensayos, leyes, entre otras; y las técnicas para la utilización de la información son resumen y el fichaje.

Por otro lado, se realizará la aplicación de un cuestionario a los conocedores de la materia con la finalidad de obtener la información relevante. El cuestionario consistirá en una serie de preguntas realizadas por el investigador al entrevistado para obtener datos relacionados con el tema.

Los instrumentos de recolección de datos es aquel proceso que se realiza mediante un plan específico y organizado mediante el cuál se clasifica y se cuantifican los datos disponibles, los indicadores en términos del concepto que el investigador pretende ubicar. Por tanto es indispensable la utilización de técnicas de recopilación de datos para acceder a la información.

Según Arias Fidias, (1999), (p. 53) “las técnicas de recolección de datos, son las distintas formas o maneras de obtener la información.”

Las fichas son unidades de registro para recolectar la información. El valor de las fichas reside en que en ellas se permite recopilar información necesaria para una determinada investigación.

El resumen formó parte del instrumento para recolectar los datos del presente estudio el cual consistió en eliminar todo aquello que no es esencial para el desarrollo de la investigación y producir un nuevo texto, más breve, que exprese con las propias palabras del investigador las ideas más importantes del tema.

Validación

Se llama validación al proceso mediante el cual se determina un cierto grado de validez de las inferencias que puedan formularse a partir de la interpretación de los datos obtenidos en una investigación, esta validación estará determinada por los propósitos y circunstancias que orienten la investigación. En consecuencia, la validación de la encuesta dependerá de los propósitos específicos para los cuales esta sea utilizada, así como de la sustentación teórico conceptual de que sea objeto.

Confiabilidad

Se puede definir como la certeza que se puede tener sobre los resultados que se desprendan al realizar una encuesta. De otra forma, la confiabilidad se puede definir también como la probabilidad en que los resultados obtenidos por un encuestador, al aplicar la encuesta sobre una muestra de la población, arroje resultados sobre lo planteado y describe la opinión de los encuestados de una forma veraz y confiable.

Fases de la Investigación

Fase 1. Selección y delimitación del problema.

El desarrollo de esta fase se llevó a cabo mediante una revisión de fuentes bibliográficas y documentales, aunado a la consulta de expertos para conformar un adecuado marco de referencia, el cual permitió precisar, delimitar, conceptualizar, formular el problema y definir los objetivos de la investigación.

Fase 2. Investigación Bibliográfica sobre los aspectos teóricos del problema.

Se basó en la búsqueda y revisión de todos aquellos materiales e investigaciones que tienen relación con el tema planteado, lo cual permitió seleccionar las diversas fuentes de información, tales como: textos, folletos, información electrónica en línea (Internet), y otros.

Fase 3. Recolección de la información.

Esta fase se cumplió a través de los siguientes pasos: (i) Elaboración preliminar del instrumento, revisión por expertos y elaboración de la versión final; (ii) Sistematización y organización de la información; y (iii) Procesamiento de la información obtenida de las fuentes.

Fase 4. Análisis e interpretación de la información.

Análisis del contenido y estudio comparativo de la información producida en la investigación bibliográfica y documental. Análisis de manera lógica y coherente. Del análisis realizado, surgieron las conclusiones.

Fase 5: Presentación de los resultados obtenidos por haber hecho la encuesta.

Procedimiento.

Los datos que se obtuvieron una vez recopilada la información mediante las técnicas y los instrumentos de recolección de datos se analizaron y se representaron bajo los enfoques de análisis cualitativo y cuantitativo.

Los datos se clasificaron por medio de estadísticas descriptivas y presentadas en gráficos de tortas, toda la información que se ubicó en cada gráfico se separará de acuerdo a su contenido.

Con la utilización de estos instrumentos y todas las técnicas que lo caracterizan, se procedió a tabular los datos obtenidos y de allí se elaboraron los

cuadros y gráficos explicativos de los resultados y de la opinión de las personas encuestadas.

Instrumento.

Para obtener la información requerida se utilizó un cuestionario.

CAPITULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS.

Según Arias Fidias, (1999), (p.53), “en este punto se describen las distintas operaciones a las que serán sometidos los datos que se obtengan; clasificación, registro, tabulación y codificación si fuere el caso.” Se muestra de manera completa los resultados recopilados a través de la recolección de los datos en la muestra seleccionada.

Una vez realizada la revisión documental de material bibliográfico, revistas, antecedentes, artículos de prensa, leyes y jurisprudencia, y de proceder a la aplicación del instrumento del cuestionario a los especialistas, se analizó e interpretó la información obtenida a fines de desarrollar y dar respuesta a los objetivos específicos planteados los cuáles se encuentran enmarcados dentro del objetivo general.

Basados en los objetivos específicos de la siguiente investigación a continuación el análisis de los resultados.

(i) Describir el contenido y alcance del proyecto de ley del impuesto sobre los bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales.

El proyecto de ley del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales, propone la creación de un impuesto que gravará todos los bienes patrimoniales de las personas naturales que estén situados en el país o en el exterior, y que no se encuentren incorporados a actividades económicas o profesionales del

contribuyente. Este impuesto se calculará aplicando la alícuota del 1% sobre el valor total de los bienes y derechos patrimoniales gravados con el impuesto, siempre que el valor de total de esos bienes y derechos patrimoniales, al 31 de diciembre de cada año, exceda 15.000 UT. Sin embargo, el monto mínimo exento de 15.000 UT solo se aplicará a las personas naturales domiciliadas en el país, pues con relación a los domiciliados en el exterior no existe monto mínimo exento.

El proyecto de ley del impuesto, permite la acreditación del impuesto al patrimonio contra el impuesto sobre la renta del contribuyente determinado en el mismo ejercicio tributario.

Sujetos pasivos del impuesto al patrimonio:

Las personas naturales domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas en Venezuela, por los bienes situados en el país o en el exterior.

Las personas naturales domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas ubicadas en el exterior, sobre los bienes ubicados en Venezuela.

Se encuentran incluidos los agentes diplomáticos, consulares, y demás funcionarios públicos de la República Bolivariana de Venezuela, salvo los diplomáticos extranjeros. Se designará como agentes de retención o percepción aquellas personas que en ejercicio de su profesión intervengan en operaciones relacionadas con los bienes y derechos patrimoniales sujetos a impuesto.

La Administración Tributaria en caso de no tener la certeza de la titularidad del bien, considerara como titular a quienes figuren en registros públicos y notarias así como aquellos que resulten de las fiscalizaciones que se realicen. En los casos en

que los bienes sean propiedad de cónyuges serán ambos responsables en el pago del impuesto salvo que existan capitulaciones matrimoniales ó sentencia de separación de bienes, en esos casos cada uno de los cónyuges deberá pagar por la titularidad de su bien. En el supuesto que un menor de edad sea poseedor de un bien será responsable del pago del tributo su representante legal.

Hecho imponible:

La titularidad al 31 de diciembre de cada año, de los bienes y derechos patrimoniales no incorporados a actividades económicas o profesionales propias, con independencia de que se hubiera pagado parcialmente el precio de adquisición, presumiendo que forman parte del patrimonio del contribuyente los bienes y derechos que hubieran pertenecido a éste al 31 de diciembre de cada año, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial con anterioridad a dicha fecha.

Bienes gravados: Se clasifican en bienes y derechos patrimoniales, situados en el país y situados en el exterior.

Situados en el país.

Los inmuebles; los derechos reales constituidos sobre bienes inmuebles; las naves y aeronaves de matrícula nacional, vehículos automotores embarcaciones, veleros y similares registrados en el país; el dinero y los depósitos; los títulos, las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos de capital social o equivalente, emitidos por entes públicos o privados; los demás bienes muebles y semovientes, aunque su situación no revistiera carácter permanente.

Situados en el exterior.

Los bienes inmuebles; los derechos reales constituidos sobre bienes inmuebles; las naves, aeronaves, vehículos automotores, embarcaciones, veleros y similares; los bienes muebles y los semovientes; los títulos y acciones emitidos por entidades del exterior y las cuotas participaciones sociales, incluidas las empresas unipersonales, y otros títulos valores representativos del capital social; los depósitos en instituciones bancarias; los créditos cuyos deudores se domicilien en el extranjero.

Valoración

La determinación del valor de los bienes situados en el país para la aplicación de la alícuota se determinará de la siguiente manera:

Inmuebles adquiridos: el mayor valor de los tres siguientes: valor catastral, contraprestación o valor de la adquisición, ó el determinado conforme a las tablas que al efecto elabore la Administración Tributaria

Inmuebles construidos y mejoras: el valor del terreno determinado bajo la misma premisa de los inmuebles adquiridos, y posteriormente se deberá incluir los costos de construcción. Igualmente para el cálculo del costo de construcción la Administración elaborará las respectivas tablas.

Obras en construcción y mejoras: al valor del terreno, determinado conforme a los bienes inmuebles adquiridos, adicionando las sumas invertidas, desde la fecha de inversión, hasta el 31 de diciembre de cada año.

Inmuebles rurales: su valor estará determinado conforme a los inmuebles adquiridos, sin embargo se debe reducir su valor en un veinticinco por ciento (25%) menos al de un inmueble urbano.

Inmuebles adquiridos por contratos de multipropiedad: (i) si se posee la titularidad parcial del bien, su valor se obtendrá aplicando los aspectos de los inmuebles adquiridos; (ii) si no se posee la titularidad parcial, se obtendrá por el precio de adquisición o cualquier otro documento que sea de forma similar.

Los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial: su valor estará estimado de acuerdo al precio de adquisición.

Vehículos automotores, aeronaves, naves, yates, veleros y similares: su valor se determinará conforme al mayor valor entre el precio de mercado al 31 de diciembre de cada año, o valor de adquisición, actualizado conforme a los índices que la administración elabore.

Depósitos y créditos en moneda extranjera: se valorarán de acuerdo con el tipo de cambio para la compra fijado por el Banco Central de Venezuela, incluyendo el importe de los intereses al 31 de diciembre de cada año.

Depósitos en cuentas corrientes, ahorro, depósitos, fondos de activos líquidos y similares: se valorarán por el saldo que arrojen al 31 de diciembre de cada año, salvo que él resultase inferior al saldo promedio correspondiente al último trimestre del año, en cuyo caso se aplicará éste.

Títulos públicos, acciones en sociedades, y demás títulos, incluidos en moneda extranjera: se valorarán conforme a su cotización al 31 de diciembre de cada

año y en caso que no coticen en bolsa conforme al valor reflejado en el último balance.

Joyas, pieles, objetos de arte y antigüedades: se valorarán conforme al valor de mercado al 31 de diciembre de cada año. Considerando antigüedades aquellos bienes muebles con más de 100 años de antigüedad y que no hubieren sido alterados durante los últimos 50 años.

La determinación del valor de los bienes situados en el exterior para la aplicación de la alícuota se determinará de la siguiente manera:

Créditos, depósitos e intereses, títulos valores cotizados en la bolsa u otros mercados en el exterior: se valorarán calculando su último valor ó cotización al 31 de diciembre de cada año.

Inmuebles, automóviles, aeronaves, naves, yates y otros: se valorarán calculando su valor de mercado en el exterior al 31 de diciembre de cada año.

Bienes exentos del impuesto:

Los bienes pertenecientes a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras, así como su personal administrativo y técnico y familiares, tomando en cuenta convenios internacionales, así como los bienes pertenecientes a miembros de las representaciones, agentes y de sus familiares, que actúan en organismos internacionales de los que la República sea parte, en la medida y con las limitaciones que se establezcan en los convenios internacionales respectivos; las cuotas sociales de las cooperativas; los efectos personales y del hogar, utensilios

domésticos y demás bienes muebles de uso particular; los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras permanezcan en el patrimonio del autor; el inmueble que sirva como vivienda principal del contribuyente; los bonos de deuda pública nacional y cualquier otra modalidad de título valor emitido por la República.

Causación del impuesto:

El impuesto se causará el 31 de diciembre de cada año.

Una vez descrito el contenido del proyecto de ley de impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales, se hacen las siguientes consideraciones acerca del proyecto.

En el proyecto de ley no admite la posibilidad de deducciones de ningún tipo, lo cuál traerá como consecuencia la gravabilidad de contribuyentes de clase media, la mayor incidencia del impuesto al patrimonio estaría evidenciada en este sector, en virtud que las personas de más recursos cuentan con los medios necesarios para soportar planificaciones fiscales que les pudieran permitir la reducción de la carga tributaria. El impuesto sobre los bienes y derechos patrimoniales como se encuentra consagrado en el proyecto de ley, es un impuesto calculado en base al patrimonio bruto del contribuyente, se ha debido incluir la posibilidad de deducciones a fines de determinar el patrimonio líquido. Sin embargo no fue así, lo cuál trae como consecuencia ser un impuesto muy oneroso sobre bienes que no producen renta.

Es un principio tributario constitucional que todos los ciudadanos deben soportar, a través de los impuestos, una parte de los gastos públicos en la medida de su capacidad contributiva, sin embargo, también existen otros principios como lo son la no confiscatoriedad, equidad, que deben ser considerados al momento de la

creación de un impuesto. Según los defensores de este tipo de tributo el hecho de poseer mayor capital refleja una capacidad contributiva mayor. Consideran que en aras de la equidad debe aplicarse un impuesto que busque gravar la supuesta mayor capacidad contributiva. Sin embargo, esa mayor capacidad contributiva no es realmente tan cierta si se analizan los orígenes del capital que se pretende gravar, el cuál es el ahorro. Es posible que dos personas que produzcan la misma renta, tengan patrimonios distintos, posiblemente, por motivos de ahorro, ahora bien, es cuestionable que el contribuyente que con mayor capacidad ahorrativa, habiendo tributado sobre las ganancias obtenidas en las inversiones realizadas, deba nuevamente tributar para compensar los ingresos dejados de percibir por aquél que solamente gastó su renta y no la multiplicó. Ahora bien, el contribuyente que pasó a convertir su renta en capital pasa ahora a ser objeto de una carga tributaria adicional.

La aplicación de este impuesto no está acorde con la eliminación del impuesto a los activos empresariales (impuesto al patrimonio de las empresas) por considerar que traía consecuencias negativas, distorsiones a la economía y no reflejaba el principio de la capacidad contributiva. El impuesto a los activos empresariales actuaba como un impuesto mínimo sobre la renta, ya que siendo deducible de este último, en el año en que la persona jurídica no presentaba resultados positivos, igual era gravada, lo que podía conducir a una descapitalización. También dependía fuertemente de la valoración que se hiciera de los activos sujetos al impuesto, los cuales eran ajustados anualmente por la inflación. Esto último no corregía totalmente la desigual valoración entre activos adquiridos con mucha anterioridad y otros iguales pero de reciente adquisición, pero si actuaba como una fuerte carga que podía descapitalizar a una persona jurídica. Es el caso que el impuesto al patrimonio, también depende mucho de la valoración que se haga de los activos sujetos al impuesto. No es equitativo que personas que posean un bien que no produzca renta deba pagar impuesto sobre ese bien pues se encuentra dentro el patrimonio. La riqueza ya fue gravada al momento de generar la renta, que al no gastarse, pasó a

convertirse en capital. Aplicarle un impuesto adicional es penalizar la capacidad productiva de ese capital. Es por tanto el impuesto al patrimonio un impuesto que no incentiva a la acumulación de patrimonio y por ende el ahorro. No puede ser eficiente un impuesto que estimule la expatriación de capitales o la constitución de sociedades Holding para evitar una presión fiscal innecesaria.

Finalmente, en la Constitución se encuentran claramente consagrados los principios constitucionales del sistema tributario, los principios de legalidad, justicia, progresividad, generalidad, no confiscatoriedad, entre otros, y un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta del contribuyente o cuando absorbe el capital del contribuyente, al no ser posible satisfacerlo solo con la renta obtenida de ese capital. En otro orden de ideas, la no confiscatoriedad obliga al legislador a establecer tributos que no sobrepasen tal alcance, como garantía de protección del patrimonio de los contribuyentes. El principio de no confiscatoriedad como uno de los principios rectores del Derecho Tributario, tiene en la práctica ciertas complicaciones, sin embargo, es necesario tomar en cuenta que dicho principio, obliga al Estado a limitar su potestad de creación y establecimiento de nuevos tributos tomando en cuenta la racionalidad de la carga fiscal. Esto puede lograrse manteniendo un tipo de alícuotas que no alcancen altos porcentajes que impliquen un sacrificio del contribuyente excesivamente mayor a su rentabilidad.

Igualmente el ente público debe evitar generar una carga fiscal excesiva a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, mediante una sana distribución de los tributos, puesto que la aplicación del mismo, persigue la obtención de ingresos de tipo financiero que subsanen las deficiencias de los presupuestos públicos, provenientes de las asignaciones económicas hechas por el Poder Nacional. Si bien es cierto que éste es el objetivo fundamental de la aplicación de tributos, es cierto, que aún cuando la realidad económica, política y social no es favorable en la actualidad, la aplicación de los mismos no debe ser de manera excesiva e irracional, como búsqueda inmediata

a aparentes soluciones lo que logran es un deterioro de la capacidad económica del contribuyente, empeorando con ello la economía.

(ii) Consultar algunos criterios para determinar los efectos e interacción de los principios tributarios con el proyecto de ley del impuesto sobre los bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales.

En el presente trabajo de investigación se aplicó un análisis cuali-cuantitativo obtenido de los resultados de los cuestionarios aplicados a los abogados que conocen de la materia y vaciados en un matriz de opiniones, donde se interpretaron según las diferentes respuestas, los criterios de los entrevistados.

Los resultados obtenidos permitieron conocer sobre la opinión de los abogados reseñados en la población y que llevan al investigador de este trabajo a conocer los efectos y la interacción de los principios tributarios con el proyecto de ley del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales.

A través del análisis de las respuestas plasmadas en los cuestionarios por los 60 profesionales, se pudo obtener cualitativamente y cuantitativamente si se respetan los principios tributarios y efectos en la aplicación del impuesto al patrimonio, acto seguido se presentan los resultados de la matriz de opiniones y de los diferentes ítems por separado respondidos por los encuestados.

Ahora bien, a partir de los análisis o interpretación de los resultados, se intentó aclarar y demostrar la inquietud por la cual el autor se vio motivado para realizar este estudio. Por otra parte, se mostraron los resultados obtenidos en la encuesta, a través de gráficos y análisis de manera detallada, las cuales fueron nueve (9) preguntas dicotómicas de manera cerrada, para contestar Si o No.

ENCUESTA

1.- ¿Considera usted que es equitativo la aplicación del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales, a los contribuyentes sobre los bienes que no tienen ganancias o en su defecto obtienen pérdidas en el ejercicio?

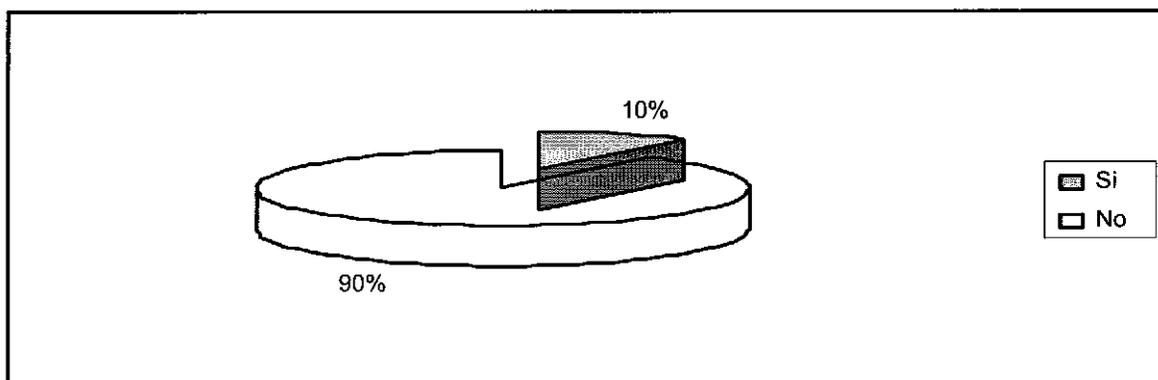
Si: _____ No: _____ Porque: _____

Cuadro N° 1

| | Respuesta | % |
|-------|-----------|-----|
| Si | 06 | 10 |
| No | 54 | 90 |
| Total | 60 | 100 |

Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico N° 1



Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico 1- resultado del ítem 1, en este cuadro se evidencia que un alto porcentaje de los profesionales están de acuerdo con el hecho que no es equitativo que a los contribuyentes que obtienen pérdidas fiscales y contables en el ejercicio se les aplique el impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales. Se recurre a una especie de indicio presuntivo de renta por la tenencia de los activos, lo cuál no es verdadero y no refleja efectivamente la capacidad contributiva o económica del contribuyente. Por otro lado, la minoría considera justa su aplicación aún y cuando no se obtengan ganancias en el ejercicio fiscal, podrían basarse en la premisa que la posesión de bienes aún cuando no producen renta son indicios de tener capacidad contributiva suficiente como para ser gravados.

2.- ¿Considera usted que es equitativo para el contribuyente determinar la base imponible del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales considerando el valor de los bienes y derechos de contenido económico sin poder hacer deducciones de cargas o gravámenes que disminuyan su valor?

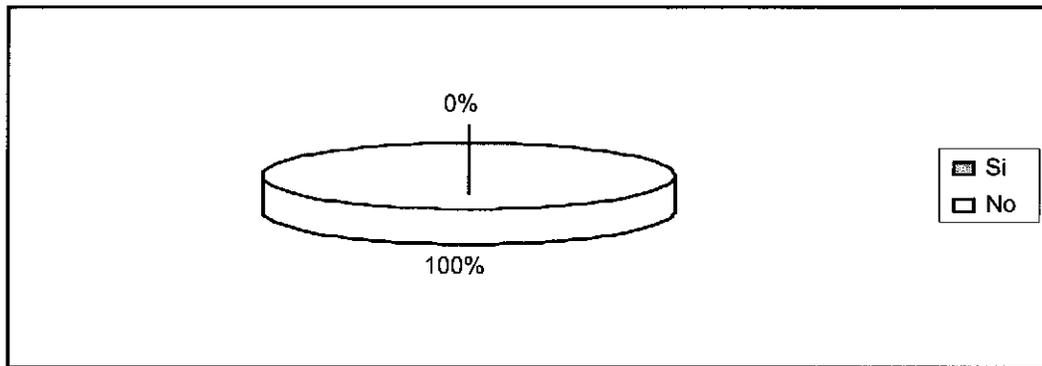
Si: _____ No: _____ Porque: _____

Cuadro N° 2

| | Respuesta | % |
|-------|-----------|-----|
| Si | 00 | 00 |
| No | 60 | 100 |
| Total | 60 | 100 |

Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico N° 2



Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico 2- resultado del ítem 2, la totalidad de los encuestados, responde que no es equitativo aplicar el impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales sin poder hacer deducciones que disminuyan su valor de contenido económico, necesariamente debería existir como en otros países en donde se ha implementado este impuesto, la posibilidad de deducir las cargas y gravámenes a fin de disminuir su valor, y determinar realmente una vez deducidas las deudas y obligaciones, el impuesto que deba pagar el contribuyente por los bienes y derechos patrimoniales. Algunos autores comparten la idea que la implementación del impuesto al patrimonio debería considerar la posibilidad de admitir deducciones, ya que gravaría “en justa medida” el verdadero valor del patrimonio del contribuyente, pues se tomaría en cuenta el sacrificio patrimonial que implica la tenencia del bien, y el pago de los pasivos asumidos para su inversión.

3. ¿Considera usted que el proyecto de ley del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales están acordes con los principios del Derecho Tributario?

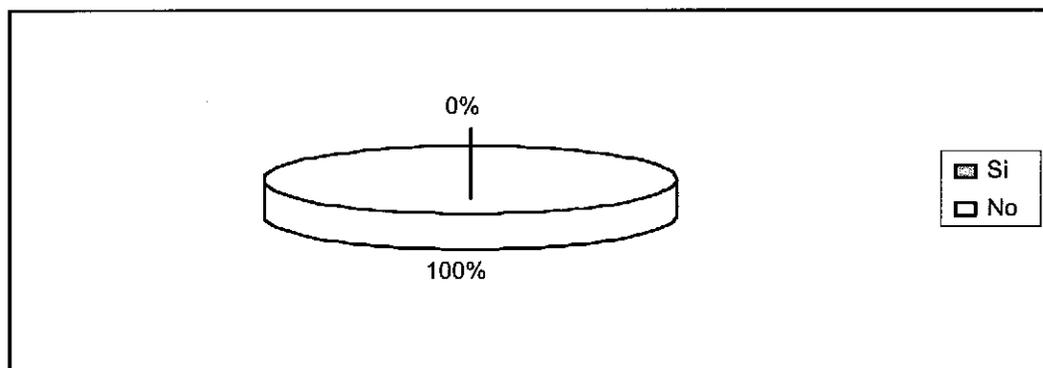
Si: _____ No: _____ Porque: _____

Cuadro N° 3

| | Respuesta | % |
|-------|-----------|-----|
| Si | 00 | 00 |
| No | 60 | 100 |
| Total | 60 | 100 |

Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico N° 3



Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico 3- resultado del ítem 3, los entrevistados consideraron que el proyecto de ley sobre bienes y derechos patrimoniales no está acorde con los principios del derecho tributario, pues se debe tomar en consideración que en determinados casos se atenta contra el principio de no confiscatoriedad, ya que al no gravar la obtención de una ganancia sino simplemente la tenencia de la misma, puede ocurrir que se deba vender parte del patrimonio para el pago de este impuesto, porque la persona no genera suficientes rentas como para satisfacer el impuesto, en adición a que no permite deducciones ni gravámenes, que disminuyan el valor del bien a efectos de realizar el cálculo del impuesto. Adicionalmente atenta con el principio de capacidad contributiva ya que el impuesto se pagará en base a la valoración que se realice a los bienes sujetos al gravamen, existe la posibilidad que los contribuyentes posean bienes que se encuentren valorados por encima de su capacidad actual de adquisición.

4.- ¿Considera usted que el impuesto al patrimonio reduce el crecimiento económico a largo plazo trayendo efectos negativos sobre el ahorro y la inversión?

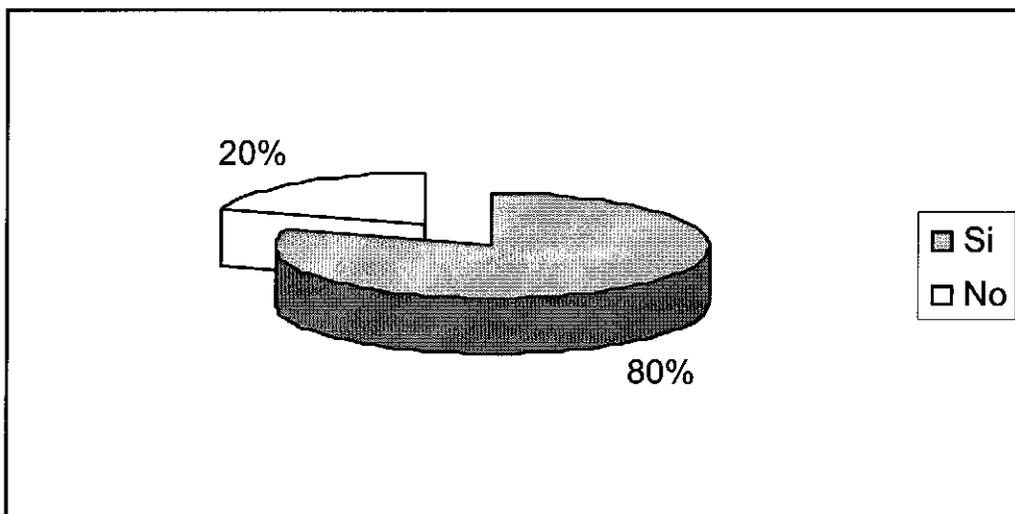
Si: _____ No: _____ Porque: _____

Cuadro N° 4

| | Respuesta | % |
|-------|-----------|-----|
| Si | 48 | 80 |
| No | 12 | 20 |
| Total | 60 | 100 |

Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico N° 4



Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico 4- resultado del ítem 4, hay un número apreciable de encuestados, la mayoría, que manifestaron su opinión coincidiendo que este impuesto actúa negativamente sobre el crecimiento económico de una nación, debido que no favorece al ahorro, en el sentido que lo grava en gran parte. En la economía, una de las claves de la generación de riqueza de un país es el ahorro, lo que traería la acumulación de patrimonio; este impuesto, fomenta la congelación del patrimonio, que trae como consecuencia a largo plazo un impacto negativo en los ingresos de la Hacienda Pública.

5.- ¿Considera usted que la recaudación del impuesto al patrimonio incrementará considerablemente los ingresos públicos de la nación?

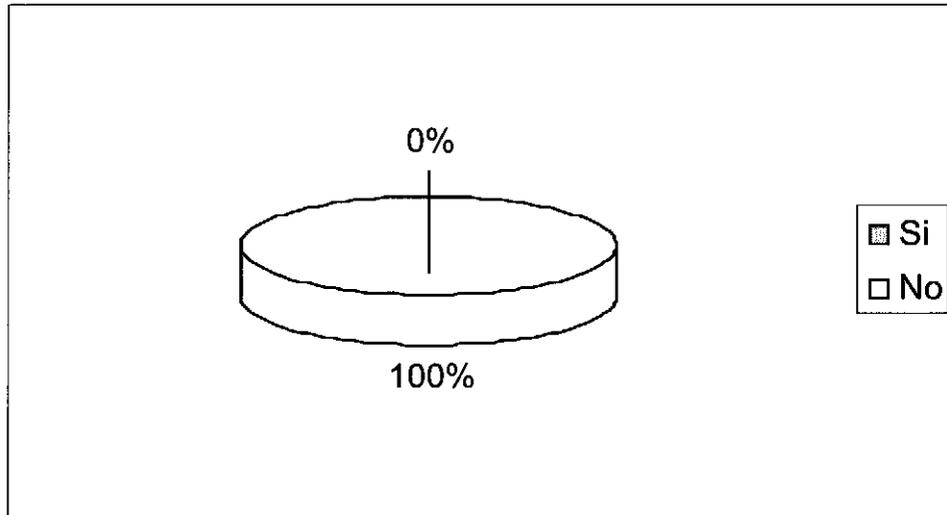
Si: _____ No: _____ Porque: _____

Cuadro N° 5

| | Respuesta | % |
|-------|-----------|-----|
| Si | 00 | 00 |
| No | 60 | 100 |
| Total | 60 | 100 |

Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico N° 5



Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico 5- resultado del ítem 5, la totalidad de los encuestados sostiene que la recaudación del impuesto al patrimonio no incrementará considerablemente los ingresos fiscales de la nación, tomando en cuenta que existe un gran número de impuestos que sí son de fácil recaudación y control, que en comparación con este impuesto, sí serían de un gran impacto monetario, tales como lo son el impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, la gran variedad de contribuciones parafiscales que han sido implementadas, entre otros. El impuesto al patrimonio, en la experiencia de la mayoría de los países que ha sido implementado y posteriormente erradicado, se ha determinado que su capacidad recaudación era prácticamente irrelevante con otros impuestos y con el producto interno bruto, y que su control era de difícil seguimiento. No obstante lo anterior, el impacto monetario que implique la recaudación del impuesto al patrimonio para la Administración fiscal dependerá de la alícuota y de la cantidad de sujetos obligados al pago de este impuesto.

6.- ¿Considera usted que el impuesto al patrimonio es equitativo en los contribuyentes que adquieren un bien o un derecho a crédito y deban pagar el impuesto al patrimonio sobre la totalidad del precio del bien o derecho?

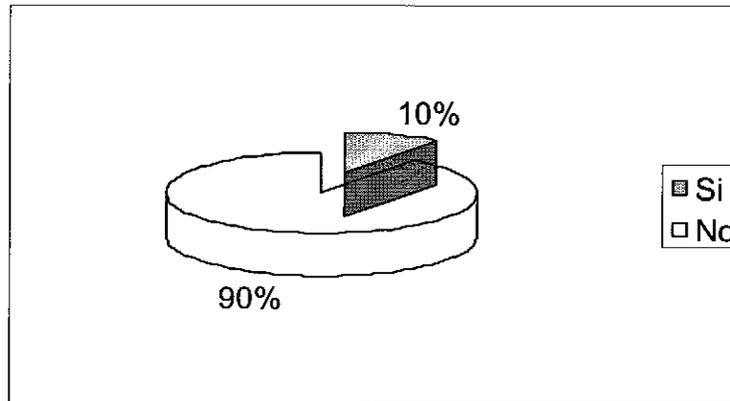
Si: _____ No: _____ Porque: _____

Cuadro N° 6

| | Respuesta | % |
|-------|-----------|-----|
| Si | 06 | 10 |
| No | 54 | 90 |
| Total | 60 | 100 |

Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico N° 6



Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico 6- resultado del ítem 6, la mayoría de los encuestados respondió que no es equitativo que aquellos contribuyentes que adquieran a crédito un bien, tengan que pagar la totalidad del impuesto como si lo hubieran comprado de contado, pues no han erogado la totalidad del precio del bien, y mal podría pagarse el impuesto sobre la totalidad del bien, si no ha sido pagado el precio. No obstante, existe una minoría de los encuestados que opina lo contrario, quienes podrían basarse en la teoría de que actualmente están disfrutando de la totalidad del bien adquirido y esto los hace beneficiarios del mismo, por tanto deben de pagar el impuesto al patrimonio sobre el precio total del bien.

7.- ¿Considera usted que el impuesto al patrimonio incentiva a utilizar el capital de forma productiva en los contribuyentes que posean patrimonios ociosos?

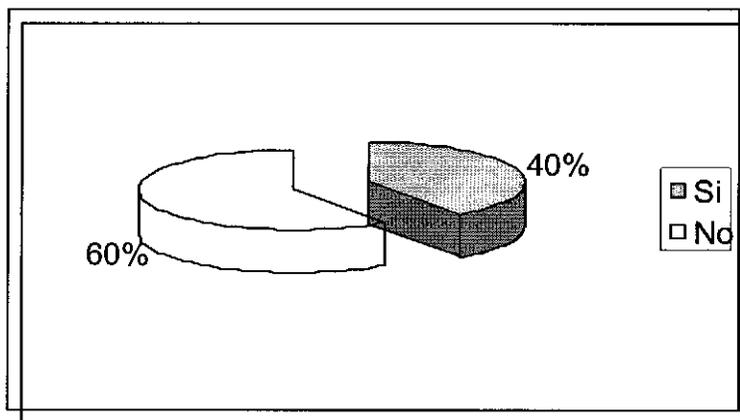
Si: _____ No: _____ Porque: _____

Cuadro N° 7

| | Respuesta | % |
|-------|-----------|-----|
| Si | 24 | 40 |
| No | 36 | 60 |
| Total | 60 | 100 |

Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico N° 7



Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico 7- resultado del ítem 7, la mayoría de los encuestados, consideró que la implementación del impuesto al patrimonio no incentiva a utilizar el capital de forma productiva. Es preciso mencionar que uno de los resultados indeseados de un nivel de presión fiscal tan elevado es crear incentivos negativos a la generación de renta, lo cuál termina convirtiéndose en un freno importante del crecimiento económico, aparentemente no distorsiona la actividad económica, sin embargo, a largo plazo afecta los ingresos públicos. No obstante, existe otro grupo considerable de los encuestados que apoyan la teoría que el Estado a través de sus políticas fiscales puede orientar a los contribuyentes a determinadas conductas. Si bien es cierto, que el Estado podría aplicar políticas fiscales a fines de dirigir la economía, también es cierto que los contribuyentes dependiendo de la situación económica y sus intereses, harán uso de sus recursos de la forma más rentable posible, la cuál no siempre será a través del movimiento del capital.

8.- ¿Considera usted que el impuesto al patrimonio es complementario del impuesto sobre la renta, ya que abarca bienes que no pueden ser gravados por el impuesto sobre la renta?

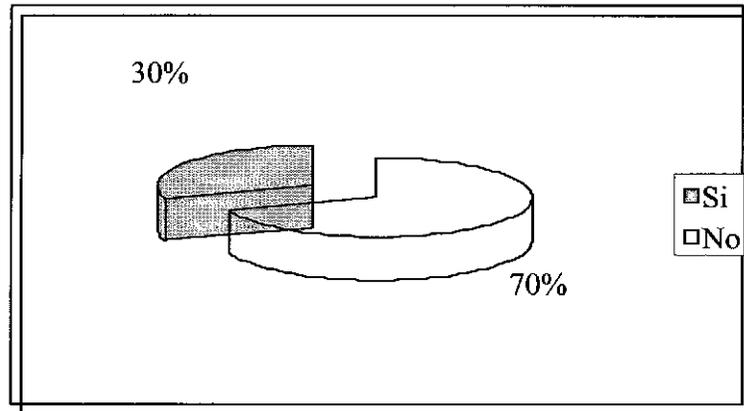
Si: _____ No: _____ Porque: _____

Cuadro N° 8

| | Respuesta | % |
|-------|-----------|-----|
| Si | 18 | 30 |
| No | 42 | 70 |
| Total | 60 | 100 |

Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico N° 8



Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico 8- resultado del ítem 8, la mayoría de los entrevistados han considerado que el impuesto al patrimonio no es un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, esta respuesta está respaldada en que la mayoría de los entrevistados no están de acuerdo con la implementación de este impuesto en términos generales, bien sea por motivos de violación de principios tributarios, ó repercusión en la economía, en consecuencia no podrían estar de acuerdo en considerar que este impuesto sea complementario al impuesto sobre la renta; no obstante, otro grupo, la minoría de los entrevistados, sí consideró que este impuesto es complementario, ya que no siempre el patrimonio produce renta, por lo cuál este impuesto gravaría bienes que no son gravados por el impuesto sobre la renta y que en principio son indicios de capacidad contributiva.

9.- ¿Adicionalmente considera usted equitativo la gravabilidad de bienes y derechos que no producen renta?

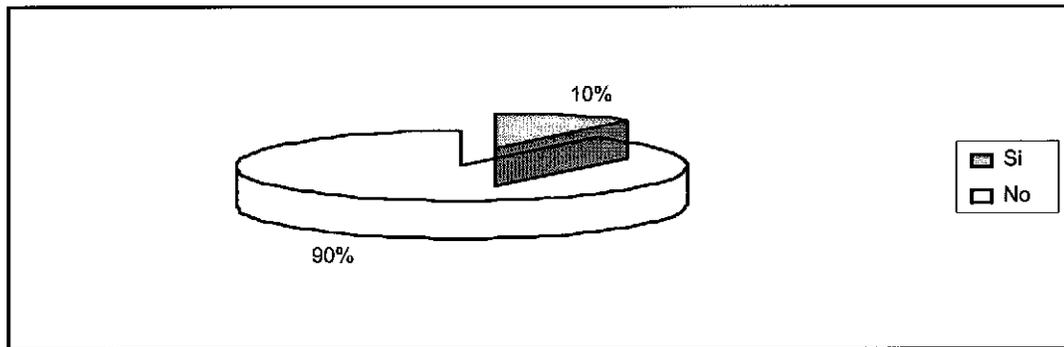
Si: _____ No: _____ Porque: _____

Cuadro N° 9

| | Respuesta | % |
|-------|-----------|-----|
| Si | 06 | 10 |
| No | 54 | 90 |
| Total | 60 | 100 |

Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico N° 9



Fuente: Stefanelli, G 2011.

Gráfico 9- resultado del ítem 9, La mayoría de los entrevistados consideraron que no es equitativo la gravabilidad de bienes que no producen renta a través del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales. El impuesto al patrimonio desincentiva el ahorro al imponer una tributación sobre bienes que no producen renta, lo cuál afecta esencialmente a los contribuyentes de clase media, pues los contribuyentes de grandes patrimonios disponen de instrumentos legales que les permiten planificarse fiscalmente, en este sentido, se puede considerar que no es equitativo el impuesto al patrimonio.

(iii) Determinar la experiencia de otras legislaciones que han implementado en su sistema legislativo el impuesto sobre los bienes y los derechos patrimoniales de las personas naturales.

España

En España el impuesto al patrimonio tiene su origen en el año 1977, con la Ley No. 50/1977 del 14 de Noviembre de 1977, correspondiente a medidas urgentes de reformas fiscales. Este impuesto fue establecido en España con carácter excepcional y transitorio y era aplicado al patrimonio de las personas naturales, llamadas personas físicas en su legislación. Posteriormente en el año 1991, con la Ley 19/1991 del 6 de junio de 1991, pierde el carácter de excepcional y transitorio y pasó a gravar la capacidad de pago adicional por la propiedad del patrimonio con el objetivo primordial de la justa distribución de las cargas y la equidad.

El objetivo principal de su creación era conocer el censo del patrimonio de las personas para un mayor control del impuesto sobre la renta, sin embargo, posteriormente cambió su concepción y sus objetivos fundamentales eran obtener una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios, la obtención de una justicia redistributiva y complementar el impuesto sobre la renta de las personas naturales.

El impuesto al patrimonio en España se trata de un impuesto directo porque se exige a determinadas personas y no es trasladable; es personal porque afecta directamente a las personas naturales; es objetivo porque no tiene en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo; es progresivo porque la escala del gravamen aumenta en la medida que lo hace la base imponible; es autoliquidable por parte del sujeto pasivo; es un impuesto instrumental porque su objetivo, no es solamente la recaudación sino la de facilitar la aplicación de otros tributos como los

son el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre sociedades, impuesto sobre sucesiones y donaciones, entre otros.

El hecho imponible del impuesto es la titularidad por el sujeto pasivo en el momento de su tenencia del patrimonio neto. Entendiéndose por patrimonio neto el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

La alícuota del impuesto varía conforme a la valoración del patrimonio neto, desde 0,2% del patrimonio neto hasta 2,5%, por tanto tiene carácter progresivo, su estructura es similar a la del impuesto sobre la renta y la del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España.

Los sujetos pasivos del impuesto son: (i) por obligación personal, las personas naturales que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos; (ii) por obligación real, cualquier otra persona natural por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, en territorio español, en este caso, el impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos; y (iii) los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de organismos, instituciones o de estados extranjeros en España.

La base imponible sería el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo, y existen diferentes formas de determinar la base imponible de los bienes y derechos: (i) valoración de los bienes inmuebles, con carácter especial a los inmuebles en fase de construcción, para los supuestos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial; (ii) valoración de los bienes utilizados en activos empresariales y profesionales; (iii)

depósitos en cuentas corrientes o de ahorros; (iv) valores de la cesión a terceros de capitales propios; (v) valores de participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad; (vi) seguros de vida; (vii) rentas temporales o vitalicias; (viii) bienes suntuarios (joyas, pieles, vehículos, embarcaciones y aeronaves); (ix) objetos de arte y antigüedades; (x) derechos reales de disfrute y la nuda propiedad; (xi) concesionarios administrativos para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública; (xii) derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial; (xiii) los demás bienes y derechos de contenido económico.

En relación a la valorización de las deudas, se determina que se hará por su valor nominal a la fecha de la exigibilidad del impuesto y solamente serán deducibles cuando estén debidamente justificados.

Finalmente es preciso mencionar que el impuesto al patrimonio en España fue eliminado, en el año 2008 con la finalidad de cumplir un plan implementado por el Estado denominado 'Plan de Estímulo Económico' aprobado por el Gobierno el 18 de abril del 2008. Si bien es cierto que la ley suprime la aplicación del impuesto al patrimonio, técnicamente lo que se hace es establecer una bonificación del 100% de la cuota y eliminar la obligación de declarar.

Según declaraciones del Ministro de Economía y Hacienda de España, destacaba tras el Consejo de Ministros en el que se presentó el anteproyecto de ley, que la supresión del impuesto favorecerá la adquisición de segundas viviendas por ciudadanos no residentes, en un momento de desaceleración del sector inmobiliario. Al mismo tiempo, justificó la eliminación del impuesto al patrimonio argumentando que no existe en ningún país de la UE, salvo en Francia y que nació en 1977 con carácter transitorio y pretendía dos objetivos, redistributivo y censal, que no cumple en la actualidad, dado que grava fundamentalmente el ahorro de las clases medias y la agencia tributaria dispone ya de la información que aporta este tributo.

El impuesto al patrimonio en España fue eliminado por diferentes motivos, entre ellos su imposición a las rentas de clase media y efectos negativos para la economía. Se justifica también la supresión del impuesto al considerar que se produce un doble gravamen, por la percepción de la renta en el impuesto a la renta de las personas físicas y por la posesión de los bienes en que se materializa la misma.

Colombia

En Colombia el impuesto al patrimonio fue implementado por la ley 78/1935, como un impuesto anual, complementario y accesorio al impuesto sobre la renta, la base era el patrimonio poseído dentro del país al 31 de diciembre del año gravable por toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera sujeta al impuesto sobre la renta. Fue implementado únicamente sobre los bienes ubicados en el país que tributarán con el impuesto a la renta. Permitía la deducción de las deudas por tanto consideraba el patrimonio neto para su liquidación, la diferencia entre los activos y pasivos, igualmente establecía un monto mínimo exento tal como lo establece el proyecto del ley del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales en Venezuela. Su alícuota era progresiva según la valoración del patrimonio neto, la cuál variaba entre 1 y 8 por ciento.

Desde el año en que fue implementado el impuesto al patrimonio en 1935 en Colombia, ha sido reformada la estructura del impuesto en varias oportunidades, una de las más importantes fue implementada con la Ley 6/1992 en donde se derogó este impuesto por diferentes motivos, entre ellos, estimulación de la economía.

Posteriormente con la ley 863/2003, se creó nuevamente el impuesto al patrimonio de forma temporal para las personas naturales y jurídicas contribuyentes

del impuesto sobre la renta con un monto mínimo exento, sin posibilidad de deducción del impuesto sobre la renta, sin embargo recaía sobre el patrimonio neto de los contribuyentes.

En la actualidad se encuentra implementado el impuesto al patrimonio en Colombia de conformidad al decreto 4825, tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas, con un monto mínimo exento, y recae sobre el patrimonio neto ó líquido de las personas; su periodicidad es anual al 31 de diciembre de cada año, y tiene el sistema de autoliquidación.

Las deudas que por cualquier concepto se tengan con vínculos económicos o partes relacionadas del exterior, también se considerarán para efectos tributarios, como patrimonio propio del contribuyente. Esto tendría incidencia tanto en el cálculo de la base gravable del impuesto al patrimonio como en la determinación del patrimonio líquido a efectos de renta presuntivo.

El impuesto al patrimonio no es deducible del impuesto sobre la renta ni tampoco puede ser compensado con otros impuestos. No obstante, la ley autoriza a los contribuyentes a imputar este gravamen contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio.

Entre las modificaciones importantes de las cuales fue objeto el impuesto al patrimonio para el año gravable 2011, fueron las introducidas mediante el Decreto 4825 del 29 de diciembre de 2010, en donde buscó ampliar el número de sujetos obligados a pagar dicho impuesto al modificar el hecho generador, por cuanto el monto mínimo exento se disminuyó. Adicionalmente se creó una sobretasa con carácter progresivo.

Adicionalmente, con éste decreto se busco eliminar la posibilidad de llevar a cabo la estrategia de escindir ó constituir nuevas las sociedades para fraccionar el valor del patrimonio con la finalidad de reducir de esta forma su patrimonio líquido y evitar cumplir con las bases que los convertirían en sujetos pasivos del impuesto. En Colombia el impuesto al patrimonio conjuntamente con otros factores no ha desacelerado la economía en virtud que su incidencia es netamente para la clase alta pues su monto mínimo exento es muy alto.

Argentina

El impuesto al patrimonio en Argentina es denominado impuesto sobre los bienes personales, y se empezó a implementar en Argentina en el año 1991, como un impuesto sobre el patrimonio bruto de las personas naturales, considerando sólo los bienes de los sujetos, sin deducir las deudas, fue creado por ley 23.996, del 01 de agosto de 1991, el cuál se aplicaría por nueve (9) períodos fiscales siendo el primero de ellos el 31 de diciembre de 1991.

No obstante, como antecedentes se puede mencionar que en el año 1973 por medio de la ley 20.069 se creó un tributo complementario del gravamen sobre el capital de las empresas, con un título referido a empresas, y otro que gravaba los patrimonios de las personas naturales y sucesiones indivisas desde el por el término de diez años.

Varias reformas impositivas relativas al impuesto al patrimonio fueron implementadas con relación a su estructura, entre las más resaltantes se destaca la derogación en el año 1990 del impuesto al patrimonio neto.

De acuerdo a la vigencia de este impuesto, el período fiscal de 1999 debía haber sido el último año que se gravarían los bienes personales, sin embargo se han publicado reformas mediante las cuáles se prorrogó la vigencia de este impuesto, mediante las leyes 25.239, del 31 de diciembre de 1999, 25.560, del 08 de enero de 2002, 26.072 del 10 de enero 2006, y finalmente la ley No. 26.545 del 02 de diciembre de 2009, la cuál prorrogó la vigencia de este impuesto hasta el 31 de diciembre de 2019.

El impuesto sobre los bienes personales en Argentina, grava la totalidad de lo bienes personales que el contribuyente residente en el país posea al 31 de diciembre de cada año calendario, y establece la extraterritorialidad pues grava los bienes ubicados en el territorio nacional y en el exterior. No obstante, si se trata de un sujeto residente en el exterior, este impuesto solo gravará aquellos bienes que posea en el país.

Los sujetos pasivos de este impuesto son: (i) las personas naturales o sucesiones indivisas, domiciliadas o radicadas en el país, por los bienes que tengan en el país o en el exterior; y (ii) las personas físicas o sucesiones indivisas, domiciliadas o radicadas en el exterior, por los bienes que posean en el país.

El impuesto establece una alícuota progresiva tomando en consideración el valor del patrimonio del contribuyente, la cuál se debe aplicar sobre el valor total de los bienes alcanzados por el gravamen, y varía entre el 0,5% y el 1,25% como máximo.

El monto mínimo exento para la no sujeción del impuesto es bajo, por tanto este impuesto no solamente grava a las clases sociales altas sino también a las medias, incidiendo notablemente en la economía. Es importante mencionar que el gobierno central afirma que el principal problema económico que tiene Argentina es la baja

tasa de ahorro interno, en consecuencia una medida de imposición de un impuesto al patrimonio resulta contradictoria con este objetivo.

CONCLUSIONES

El autor del presente trabajo de investigación ha estimado conveniente enumerar las conclusiones a que se ha llegado a través del desarrollo del mismo.

La Constitución establece los principios de capacidad contributiva, equidad y no confiscatoriedad de los tributos, mediante los cuáles se procura una justa y proporcional distribución de las cargas públicas de conformidad a la capacidad económica del contribuyente.

El impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales, es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal que grava el patrimonio de todas las personas naturales; en la mayoría de las legislaciones el impuesto al patrimonio recae sobre el patrimonio líquido o neto del sujeto pasivo, no obstante, también puede recaer sobre el patrimonio bruto, ello dependerá de la ley que autoriza la creación del impuesto.

El proyecto de ley del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales que pretendía ser aprobado por la Asamblea Nacional en el año 2005, grava el patrimonio bruto de las personas naturales, sin la posibilidad de la deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor. Adicionalmente establece una alícuota fija bastante onerosa. Tal y como está concebido el impuesto al patrimonio en el proyecto de ley, transgrede los principios tributarios de no confiscación, capacidad contributiva y equidad porque la ley prevé un gravamen que llega a extremos insoportables para el contribuyente, inclusive vulnerando el derecho a la propiedad. En el supuesto que sea aprobado el proyecto de ley del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales, no cabe duda alguna que estaría viciado de nulidad por los atentar contra principios tributarios, ocasionando en el contribuyente un ambiente de inseguridad jurídica.

Aún cuando está previsto en la Constitución la posibilidad de crear un tributo que grave el patrimonio de los sujetos pasivos, su creación no debe violentar o transgredir los principios tributarios de equidad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, justicia tributaria, los cuáles constituyen garantías ó límites de la potestad tributaria del Estado. Por tanto la creación de este impuesto debe estar estructurada de forma tal que no suponga la destrucción del patrimonio que tenían los contribuyentes antes de su entrada en vigencia, de lo contrario sería inconstitucional por atentar contra principios constitucionales.

La experiencia de otros países con la implementación del impuesto al patrimonio debe servir de modelo para que el legislador reforme el proyecto de ley en caso que pretenda implementar un impuesto al patrimonio en Venezuela. A fin de evitar transgredir los principios tributarios se debe tomar en consideración, fijar un monto mínimo exento considerablemente alto a fin de evitar que este impuesto grave fuertemente a las clases medias; estudiar implementar una tarifa progresiva como existe en Argentina, la cuál va desde 0,5% a 1,25%, a fin de cumplir con el principio de capacidad contributiva, las personas con mayor poder adquisitivo sean gravadas más fuertemente; necesariamente el impuesto debe recaer sobre el patrimonio neto del contribuyente y no sobre el patrimonio bruto, a fin de permitir deducir las deudas y obligaciones que disminuyan su valor.

Cuando el impuesto sobre los bienes y derechos patrimoniales de las personas naturales grava el valor del patrimonio sin tomar en cuenta las deudas en que incurrió el contribuyente para la obtención y mantenimiento de dichos activos, se pone al contribuyente en una posición desigual que no está acorde con la equidad y puede violentar en determinados casos el principio de no confiscatoriedad, pues con el transcurrir de los años podría suponer la destrucción del patrimonio. El impuesto a los activos empresariales, fue derogado, entre otros motivos, porque suponía la

descapitalización de las empresas, específicamente era un tributo discriminador en contra de las empresas cuyas actividades requieren un uso intensivo del capital para su normal desarrollo.

En adición a las implicaciones legales que podría traer como consecuencia la creación del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales, también es importante resaltar que antes de su aplicación debería realizarse un estudio económico, pues podría traer un impacto negativo en la economía trayendo como consecuencia efectos negativos en los ingresos de la Administración Pública.

RECOMENDACIONES

El presente trabajo de investigación se ha desarrollado planteando la problemática que pudiera traer la implementación del impuesto sobre bienes y derechos patrimoniales sobre las personas naturales, conforme al proyecto de ley que estaba en discusión en la Asamblea Nacional en el año 2005. Es la intención del investigador llamar a reflexión a las autoridades tributarias y a los legisladores, para que antes de la entrada en vigencia de este impuesto analicen el contexto jurídico y económico del país pues su implementación podría traer consecuencias negativas si no se analizan todos los aspectos.

En caso de implementarse un impuesto al patrimonio en las personas naturales, debería considerarse la posibilidad de deducir los pasivos y deudas relacionadas con el patrimonio gravado, a fin de respetar la capacidad económica del contribuyente.

Adicionalmente en caso de su implementación sería conveniente establecer alícuotas de carácter progresivo, de forma tal que puedan existir diferentes alícuotas tomando en consideración la valoración del patrimonio neto.

La base mínima exenta debería ser alta a fines de evitar que el impuesto al patrimonio grave a las personas de clase media.

Finalmente, la Administración Tributaria debe analizar los costos que implican la implementación de este impuesto a efectos de control, fiscalización y concientización del contribuyente, considerando el estimado que se debería recaudar, pues existen otros tributos de mayor impacto fiscal y que no son de tan difícil control.

BIBLIOGRAFÍA.

- Arias, Fidias. (1999). **El Proyecto de Investigación, 3ra. Edición.** Caracas, Editorial Episteme.
- Casana Merino, Fernando y Mories Jiménez, María Teresa. (1997). **Aspectos Tributarios de la Multipropiedad.** Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid, España
- Cetrángolo Oscar y Gómez Sabaini Juan. (2008). **La imposición en Argentina: un análisis de la imposición a la renta, a los patrimonios y otros tributos considerados directos.** División de desarrollo económico de la CEPAL. Argentina
- García Belsunce, Horacio. (1994). **Estudios de Derecho Constitucional Tributario.** Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina.
- García Belsunce, Horacio. (1982). **Temas de Derecho Tributario.** Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina.
- Giuliani Fonrouge, Carlos María. (1993). **Derecho Financiero, volumen I y II.** Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina.
- Grenabuena, Silvia R. (2011). **Guía práctica de liquidación del impuesto sobre los bienes personales.** Período fiscal 2010. Aplicación tributaria S.A., Guido Spano 550, Lanus-Buenos Aires.

- Grenabuena, Silvia R. (2008). **Impuesto sobre los Bienes Personales, análisis integral**. Aplicación tributaria S.A., Guido Spano 550, Lanus-Buenos Aires.
- Hernández, Fernández, y Baptista, (2000). **Metodología de la Investigación**. Editorial Mc Graw Hill. México.
- Jarach, Dino. (1983). **Finanzas Publicas y Derecho Tributario**. Editorial Cangallo. Argentina.
- Moya Millán, Edgar. (2006), **Elementos de las Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Mobilibros. Caracas, Venezuela.
- Osorio, Manuel (2001) **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Editorial Heliasta. Buenos Aires, Argentina.
- Pérez de Ayala y González. (1991). **Curso de Derecho Tributario, Tomo I y II**. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid, España.
- Rico Torres, Cecilia. (2004). **Impuesto al Patrimonio en Colombia 1936-2004**. Cuadernos de estudios de trabajo, oficina de estudios económicos. Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales.
- Sainz de Bujanda, F. (1.993). **Lecciones de Derecho Financiero**. Décima Edición. Madrid, España.
- Sampieri R., Fernández C., y Baptista P., (1992). **Metodología de la Investigación**. Editorial Mc Graw Hill. México.

Sánchez Aranguren, Basilio. (1979), **Métodos de Investigación**. Editorial: Ediciones ENEVA. Caracas.

Villegas, Hector (1.992) **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina.

Revista de Derecho Tributario. Edición 120. (2008). Asociación Venezolana de Derecho Tributario Legis.

XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. (2008). Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela.

