

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

**INCIDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS
ACTIVIDADES DE JUEGOS DE ENVITE O AZAR PUBLICADA EN LA
GACETA OFICIAL N° 38.698 DE FECHA 05 DE JUNIO DE 2007, SOBRE EL
PATRIMONIO DE LA COMERCIALIZADORA KM, C.A., UBICADA EN
MARACAY ESTADO ARAGUA, BASADA EN EL PRINCIPIO DE NO
CONFISCATORIEDAD DE LOS TRIBUTOS VENEZOLANOS**

Autora:

Olivares R., Zenaida C.

La Morita, Junio de 2013

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA

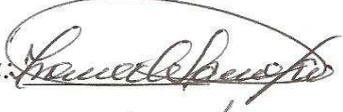
VEREDICTO

Nosotros, Miembros del Jurado designado para la evaluación del Trabajo de Grado Titulado: "INCIDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA LEY DE IMPUESTOS A LAS ACTIVIDADES DE JUEGOS DE ENVITE O AZAR PUBLICADA EN LA GACETA OFICIAL Nº 38.698 DE FECHA 05 DE JUNIO DE 2007 SOBRE EL PATRIMONIO DE LA COMERCIALIZADORA KM, C.A., UBICADA EN MARACAY ESTADO ARAGUA, BASADA EN EL PRINCIPIO NO CONFISCATORIEDAD DE LOS TRIBUTOS VENEZOLANOS".

*Presentado por el (la) Lic. Zenaida C. Olivares R., C.I. 16.206.501 para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria, estimamos que el mismo reúne los requisitos para ser considerado como **Aprobado**.*

Presidente: Luisa de Sanoja

C.I: 2989209

Firma: 

Miembro: Martín Buriel

C.I: 3687482

Firma: 

Miembro: Yessica Barandica

C.I: 15.178.163

Firma: 

Maracay, 05 de Junio de 2.013

DEDICATORIA

A Dios por ser mi luz y mi guía en cada paso que doy, mi fortaleza y la mano que me sostiene cuando mis fuerzas para continuar parecieran desvanecerse. A él va dedicado mi trabajo, porque su presencia en mi vida ha sido de mucha bendición.

A mi madre por tanto esfuerzo y sacrificio para que yo alcanzara mis metas aún y cuando eso significara postergar el logro de sus propias metas.

AGRADECIMIENTO

A mi Dios Todopoderoso porque para cada obstáculo que se presentó durante el desarrollo de la investigación él se encargó de facilitarme herramientas que me permitieron superarlos con éxito.

A mi madre por su apoyo incondicional, por enseñarme que con esfuerzo y perseverancia se logra lo que uno se propone.

Al profesor Franklin Motta; mi tutor, por aceptar la difícil tarea de transmitir conocimiento y brindarme todo su apoyo en el desarrollo de la investigación.

A mis amigos por el tiempo que me dedicaron y por darme ánimo cuando quería renunciar a la investigación.

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

**ANALIZAR LA INCIDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA LEY DE
IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES DE JUEGOS DE ENVITE O AZAR
PUBLICADA EN LA GACETA OFICIAL N° 38.698 DE FECHA 05 DE JUNIO
DE 2007, SOBRE EL PATRIMONIO DE LA COMERCIALIZADORA KM,
CA., UBICADA EN MARACAY, ESTADO ARAGUA, BASADA EN EL
PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD DE LOS TRIBUTOS
VENEZOLANOS**

Autora: Zenaida, C. Olivares, R
Tutor: Franklin Motta
Fecha: Junio 2013

RESUMEN

La presente investigación se realizó con el propósito de analizar la incidencia de la aplicación de la Ley de Impuestos a las Actividades de Juegos de Envite o Azar publicada en la Gaceta Oficial N° 38.698 de fecha 05 de junio de 2007, sobre el patrimonio de la Comercializadora KM, C. A., ubicada en Maracay, estado Aragua, basada en el principio de no confiscatoriedad de los tributos venezolanos. En cuanto a la metodología que se utilizó para la ejecución de la misma, el estudio se desarrolló bajo la modalidad de investigación de campo, descriptiva, con apoyo documental. La información se obtuvo mediante el empleo de una guía de observaciones, fichas resúmenes y la aplicación de una entrevista estructurada la cual se sometió al juicio de expertos en cuanto a su pertinencia y confiabilidad; la misma fue aplicada a tres miembros de la empresa objeto de estudio. La información obtenida de la aplicación de estos instrumentos de evaluación se sometió al análisis correspondiente, lo que permitió establecer como conclusión general que la Aplicación de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar genera una serie de efectos negativos a nivel financiero y patrimonial en la Comercializadora KM, C. A.; por lo que el impuesto que establece esta ley en el caso de empresas operadoras de juegos de loterías es confiscatorio, ya que está absorbiendo una parte substancial de la renta, y, en consecuencia, está menoscabando el patrimonio de la comercializadora. En función a lo concluido se recomienda la fijación del porcentaje de la alícuota de este impuesto entre un límite de 1% a 2%, y permitir la deducibilidad del Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar a los efectos de la determinación de la renta neta gravable.

Descriptor: Confiscatoriedad, Patrimonio

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

**ANALIZAR LA INCIDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA LEY DE
IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES DE JUEGOS DE ENVITE O AZAR
PUBLICADA EN LA GACETA OFICIAL N° 38.698 DE FECHA 05 DE JUNIO
DE 2007, SOBRE EL PATRIMONIO DE LA COMERCIALIZADORA KM,
CA., UBICADA EN MARACAY, ESTADO ARAGUA, BASADA EN EL
PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD DE LOS TRIBUTOS
VENEZOLANOS**

Autora: Zenaida, C. Olivares, R
Tutor: Franklin Motta
Fecha: Junio 2013

ABSTRACT

The present investigation was made in order to analyze the incidence of the application of the Law of Taxes to the Activities of Games of Envite or Azar published in the Official Newspaper N° 38,698 of date 05 of June of 2007, on the patrimony of Comercializadora km, C. A., located in Maracay, Aragua state, cradle in the principle of nonconfiscatoriedad of the Venezuelan tributes. As far as the methodology that was used for the execution of the same one, the study was developed under the modality of investigation of field, descriptive, with documentary support. The information was obtained by means of the use of a guide of observations, cards summaries and the application of a structured interview which was put under in the opinion of experts as far as its pertinencia and trustworthiness; the same one was applied to three members of study company object. The obtained data of the application of these instruments of evaluation was put under the corresponding analysis what allowed to establish like general conclusion that the Application of the Law of Tax to the Activities of Games of Envite or Azar generates a series of negative effects at financial and patrimonial level in Comercializadora, reason why the tax that establishes this law in the case of operating companies of games of lotteries is confiscatorio, since it is absorbing a part substantial of the rent, and, consequently, it is reducing the patrimony of the comercializadora. In function to the concluded thing the fixation of the percentage of the aliquot one of this tax between a limit from 1% to 2% is recommended, and to allow the deductibility of the Tax to the Activities of Games of Envite or Azar to the effects of the determination of the gravable net rent.

Description: Confiscatoriedad, Patrimony

ÍNDICE GENERAL

	PÁG.
DEDICATORIA.....	iii
AGRADECIMIENTO.....	iv
RESUMEN.....	v
ÍNDICE GENERAL.....	vii
ÍNDICE DE CUADROS.....	x
ÍNDICE DE GRÁFICOS.....	xi
INTRODUCCIÓN.....	12
CAPÍTULO I.....	15
EL PROBLEMA.....	15
Planteamiento del Problema.....	15
Objetivos de la Investigación.....	20
Objetivo General.....	20
Objetivos Específicos.....	20
Justificación de la Investigación.....	21
CAPÍTULO II.....	22
MARCO TEÓRICO.....	22
Antecedentes de la Investigación.....	22
Bases Teóricas.....	25
Patrimonio.....	26
Tributos.....	29
Principio Capacidad Contributiva.....	30
Principio de no Confiscatoriedad.....	32
Jurisprudencia Existente del Principio de No Confiscatoriedad.....	35
Jurisprudencia de Perú	35
Jurisprudencia y Doctrina Argentina Respecto al Principio de No	

Confiscatoriedad.....	38
Jurisprudencia Venezolana: Aplicación del Principio de la No Confiscatoriedad.....	40
Actividades de Envite o Azar.....	43
Bases Legales.....	44
Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.....	45
Código Orgánico Tributario.....	46
Ley Nacional de Loterías.....	47
Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar.....	52
Providencia Administrativo N° SNAT/2009/0102.....	58
Glosario de Términos básicos	63
CAPITULO III	65
MARCO METODOLÓGICO.....	65
Tipo de Investigación.....	65
Métodos de Investigación.....	66
Población y Muestra.....	68
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	69
Validez y Confiabilidad.....	71
Técnicas de Análisis de Información.....	71
CAPÍTULO IV.....	73
ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS.....	73
Doctrinas y Fundamentación Legal del Principio de la No Confiscatoriedad.....	73
Jurisprudencia en Relación con el principio de No Confiscatoriedad.....	78
Jurisprudencia de Perú.....	78
Jurisprudencia de Argentina.....	80
Descripción de las características de Ley de Impuesto A las Actividades de Juegos de Envite o Azar.....	82

Entrevista	85
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	114
Conclusiones.....	114
Recomendaciones.....	117
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	118
ANEXOS.....	122
1 Guía de Entrevista	
2 Guía de Observación	
3 Validación de Expertos	

ÍNDICE DE CUADROS

	Pág.
CUADRO	
1 Infracciones y Sanciones.....	51
2 Características del Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar...	83
3 Porcentaje que representa el impuesto de juegos de envite o azar sobre el resultado contable de la empresa.....	97
4 Sanciones mínimas y máximas por incumplimiento de deberes según Código Orgánico Tributario y Ley Nacional de loterías.....	106
5 Porcentaje que representa el impuesto de juegos de envite o azar sobre el Capital de la Empresa.....	108

ÍNDICE DE GRÁFICOS

	Pág.
GRÁFICOS	
1 Porcentaje que representa el impuesto de juegos de envite o azar sobre el resultado contable de la empresa.....	97
2 Sanciones mínimas y máximas por incumplimiento de deberes según Código Orgánico Tributario y Ley Nacional de loterías.....	106
3 Porcentaje que representa el impuesto de juegos de envite o azar sobre el Capital de la Empresa.....	109

INTRODUCCIÓN

La administración tributaria durante los últimos cinco años, ha tomado una serie de medidas que van enfocadas hacia un mayor control fiscal sobre los sujetos pasivos, en función a ello, diversas son las leyes y providencias que se han dictado para la consecución de este objetivo; tal es el caso de la Ley Nacional de Loterías y la Ley de Impuesto a las Actividades de Envite o Azar, las cuales fueron promulgadas con la finalidad de regular un sector que carecía de controles en materia fiscal y cuyos ingresos exorbitantes resultaban atractivos para el Estado, como lo son, en primer lugar, las empresas dedicadas a las operaciones de juegos de loterías y, en segundo lugar las empresas dedicadas a la explotación de actividades de envite o azar en general.

Desde este punto de vista, y tomando en cuenta los controles fiscales que se establecen en estas normativas, concerniente, a la explotación de juegos de loterías, actividad en la cual se centrará la presente investigación, la Ley Nacional de Loterías aportó los primeros pasos en cuanto a la regulación y control de esta actividad; sin embargo, a nivel fiscal los avances no fueron significativos. Es por ello que el 25 de abril de 2007 se publica en Gaceta Oficial N° 38.670 la Ley de Impuesto a las Actividades de Envite o Azar (LIAJEA) y cuya reimpresión material se realizó el 05 de junio de 2007 según la Gaceta Oficial N° 38.698.

Con la entrada en vigencia de la Ley de Impuesto a las Actividades de Envite o Azar, se creó un impuesto indirecto que grava los ingresos brutos obtenidos por las empresas dedicadas a la explotación de las actividades de envite o azar en sus diferentes expresiones, entendiendo por esto: casinos, salas de bingo, máquinas tragañiqueles, espectáculos hípicas, juegos de loterías, entre otros; y cuya alícuota aplicable varía dependiendo el tipo de actividad que se desarrolle. En el caso de las operaciones de juegos de lotería, la alícuota aplicable está comprendida en un límite

mínimo de diez por ciento (10%) y límite máximo del quince por ciento (15%)

Considerando lo anterior, los esfuerzos de la Administración tributaria por regular y controlar este tipo de actividades, si bien es cierto que están orientados a controlar, fiscalizar, regular la actividad de juegos de lotería y sus modalidades, así como también las actividades de envite o azar en general, parecieran estar orientados a restringir el crecimiento de este sector, debido al elevado porcentaje de la alícuota que se establece en esta ley, y al hecho de que esta normativa establezca en sus disposiciones finales, que dicho impuesto no es deducible a los efectos del cálculo de Impuesto Sobre La Renta; estas disposiciones conducen a que los contribuyentes no puedan soportar la carga tributaria, lo que a su vez, puede considerarse como un efecto confiscatorio sobre el patrimonio de una empresa dedicada a la explotación de actividades de envite o azar, específicamente de juegos de loterías. Es por ello que la presente investigación tiene como objetivo principal analizar la incidencia de la aplicación de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar publicada en la Gaceta Oficial N° 38.698 de fecha 05 de junio de 2007, sobre el patrimonio de la Comercializadora KM, CA, ubicada en Maracay, estado Aragua, basada en el principio de no confiscatoriedad de los tributos venezolanos.

En tal sentido, para demostrar el logro del objetivo de la investigación, se presenta el informe final que se estructuró como sigue:

En el Capítulo I, se expone el planteamiento del problema, se establecen los objetivos de la investigación, discriminando el objetivo general y los objetivos específicos; se expone igualmente la justificación de la investigación en donde se señala de manera clara y precisa la importancia del trabajo de investigación realizado.

En el Capítulo II, se presenta el marco teórico, en donde se mencionan los antecedentes de la investigación, las bases teóricas, legales y el glosario. En este

capítulo se exponen las investigaciones previas y teorías preexistentes en relación con el tema de estudio, las cuales representan un marco referencial, y la fundamentación teórica de la investigación, así como también se establecen los fundamentos legales que la sustentan, a través de la Constitución, leyes, reglamentos, providencias y demás normativas que guardan relación con el tema de investigación.

El Capítulo III, se refiere a los procedimientos metodológicos que se aplicarán para el logro de los objetivos de la investigación, en donde se detalla el tipo de investigación, método de investigación, población y muestra, técnicas e instrumentos de recolección de datos y técnicas de análisis de la información.

Capítulo IV, en este capítulo se presenta el análisis de los resultados obtenidos una vez aplicados los instrumentos de recolección de datos.

Capítulo V, en el se establecen las conclusiones y recomendaciones generales de la investigación

Finalmente se presentan las referencias bibliográficas que se consultaron para el desarrollo de la investigación.

CAPÍTULO I
EL PROBLEMA
Planteamiento de Problema

La explotación y operación de los juegos de envite o azar no es una actividad reciente; por el contrario, ya desde el siglo XV existen documentos que revelan su existencia en Europa. En América, y tomando el caso específico de las operaciones de juegos de loterías, su explotación data del siglo XIX, y su consolidación en Venezuela es aun más reciente en el siglo XX. Las loterías fueron creadas para asignar los ingresos provenientes de esta actividad a programas y planes sociales, que estaban relacionados con gastos de salud específicamente; igualmente, los ingresos provenientes de este tipo de actividad estaban orientados a la promoción, financiamiento, ejecución de proyectos y obras para el desarrollo social y cualquier otra actividad enmarcada dentro de los fines y objetivos de la beneficencia pública y asistencia social.

Los juegos de envite o azar día tras día ganan más terreno en el mundo, y Venezuela no escapa de esta situación; jóvenes y adultos sin distinción de edad, sexo o condición socioeconómica prueban su suerte con mayor frecuencia en juegos de envite o azar; tales como: loterías, casinos, salas de bingo, máquinas tragamíquinas y espectáculos hípicas; este crecimiento de apostadores ha hecho que este tipo de actividades sea muy lucrativa no sólo por los ingresos exorbitantes que generan, sino porque durante décadas existió un vacío jurídico-normativo, sobre todo en materia Fiscal, lo que permitía la proliferación de juegos de envite o azar, siendo la más notoria los juegos de loterías.

En tal sentido, para hacerle frente a este vacío jurídico, y viendo el Estado la oportunidad de obtener recursos de estas actividades para sufragar el gasto público, comienza en Venezuela la instauración de controles a los explotadores y operadores

de juegos de envite o azar, y muy puntualmente a los juegos de loterías. Para ello se promulgó la Ley Nacional de Loterías, publicada en Gaceta Oficial 38.270, el 12 - 09-2005 y modificada el 17-06-2006 Gaceta Oficial N° 38.480, la cual tiene por objeto establecer la facultad exclusiva del Estado para explotar, organizar, administrar, operar, controlar, fiscalizar y regular la actividad de todos los tipos de juegos de lotería y sus modalidades. Con esta ley, se crea la Comisión Nacional de Loterías (**CONALOT**) que es un servicio autónomo adscrito al Ministerio del Poder Popular para la Economía y Finanzas, que tiene bajo su cargo el control de la explotación de la actividad de juegos de lotería, coadyuvando en la recaudación de tributos, para la ejecución de planes y programas de beneficencia pública y asistencia social; así como garantizar la legalidad y transparencia en los juegos de lotería.

No obstante, la entrada en vigencia de esta ley constituyó los primeros pasos para tratar de controlar las operaciones de juegos de loterías, pero no proporcionó avances en materia tributaria. Por tal motivo, el 25 de abril de 2007 se publica en Gaceta Oficial N° 38.670 la Ley de Impuesto a las Actividades de Envite o Azar (LIAJEA) y cuya reimpresión material se realizó mediante Gaceta Oficial N° 38.696 de fecha 01-06-2007 y posteriormente sufrió otra reimpresión en la Gaceta Oficial N° 38.698 de fecha 05-06-2007. Esta Ley está conformada por 23 artículos, y a través de la misma se crea un impuesto nacional para la explotación, operación y organización en general de juegos de envite o azar tales como: loterías, casinos, salas de bingo, máquinas tragapapeles y espectáculos hípicas, según se señala en el Artículo 1 de la ley, estableciendo, igualmente, en el Artículo 2 de la misma, que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) será el ente público competente para las actividades de recaudación, verificación, fiscalización y control del impuesto previsto en esta Ley.

De acuerdo con el Artículo 3 numeral 1, de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar, se entenderá por juegos de envite o azar a la: “Actividad

mediante la cual se apuestan y arriesgan cantidades de dinero u otros bienes, con la oferta incierta de una ganancia o premio expresado igualmente en dinero o especie, cuya obtención depende del lance, suerte o probabilidad”.

Así mismo y tomando como base el Artículo 4 de la Ley de Impuestos a las Actividades de Juegos de Envite o Azar, en donde se tipifican el nacimiento de la obligación tributaria o los hechos impositivos, este impuesto recaerá sobre aquellas empresas dedicadas a la explotación y operación de los juegos de envite y azar en sus diversas expresiones y la alícuota aplicable dependerá del tipo de actividad que éstas desarrollen, en el caso de las personas operadoras de juegos de loterías, la alícuota la señala el numeral 1 del Artículo 10 de la mencionada Ley el cual se cita a continuación:

Artículo 10. Las alícuotas impositivas, aplicables a la base imponible de las actividades gravadas con el impuesto establecido en esta Ley, serán las siguientes:

1. Operación de juegos de lotería: entre un límite mínimo del diez por ciento (10%) y un máximo del quince por ciento (15%), aplicable sobre el monto de los ingresos brutos percibidos durante el período de imposición...

Como se lee en el artículo anterior, en el caso de las operaciones de los juegos de loterías, objeto de estudio de esta investigación, la alícuota aplicable a esta actividad, está dentro de un límite mínimo del diez por ciento (10%) y un máximo del quince por ciento (15%), aplicable sobre el monto de los ingresos brutos percibidos durante el período de imposición, el cual debe ser declarado y enterado mensualmente. A los efectos de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar, cuando se hace referencia a este tipo de operaciones se refiere a la gestión, administración y comercialización de juegos de lotería por parte de personas naturales o jurídicas que pueden ser propios o bajo el patrocinio de instituciones oficiales o de beneficencia pública creados precisamente para la explotación de este tipo de actividades. De esta

forma, el Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar se establece como un impuesto directo ya que dada sus características, la cualidad de contribuyente de derecho y de hecho recaen en un mismo sujeto, es decir, que el contribuyente que paga el impuesto, soporta la carga tributaria sin tener la facultad legal de trasladarla a un tercero.

Además de la Ley Nacional de Lotería y la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar, la administración tributaria ha dispuesto un conjunto de Providencias Administrativas en las que se establecen, entre otros aspectos, el calendario para el pago de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de las actividades de envite o azar, así como también Providencias en las que se señalan los deberes formales, materiales e informáticos de obligatorio cumplimiento para el desarrollo de operaciones de juegos de loterías y, en general, juegos de envite o azar.

Considerando lo descrito con anterioridad, todos estos esfuerzos llevados a cabo por el Estado a través de la administración tributaria, si bien es cierto que están orientados a controlar, fiscalizar y regular la actividad de todos los tipos de juegos de lotería y sus modalidades, parecieran estar orientados a restringir la proliferación de las actividades de envite o azar e impedir que los contribuyentes puedan soportar la carga tributaria debido al alto porcentaje de las alícuotas que establece la Ley de Impuestos a las Actividades de Juegos de Envite o Azar, aunado al hecho de que este impuesto, según las disposiciones finales de esta misma ley, no es deducible a los efectos del cálculo del Impuesto Sobre La Renta, ocasionando con ello un impacto negativo en el patrimonio de las empresas dedicadas a la explotación y operación de juegos de loterías, como es el caso de la empresa objeto de estudio, a la cual para efectos de la investigación se denominó Comercializadora KM, C. A, ocultado con ello su identidad real, por lo delicado de la información a la cual se tendrá acceso. Por ser esta alícuota tan elevada, la Comercializadora se ve obligada a sacrificar buena parte de su patrimonio para cumplir con el pago del tributo establecido por ley.

En este sentido la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar señala que la alícuota en el caso de los juegos de loterías y de acuerdo a sus disposiciones finales será de un diez por ciento (10%), y se aplicará sobre el monto de los ingresos brutos percibidos durante el período de imposición. Cabe destacar que aproximadamente el sesenta por ciento (60%) de esos ingresos brutos que percibe la Comercializadora KM, C. A., están dirigidos a la cancelación de los premios a los apostadores, quedando tan sólo un cuarenta por ciento (40%) para cumplir con el impuesto establecido en la ley y con los demás compromisos propios y normales de este tipo de actividad, y si a esto se le suma la cualidad de tributo no deducible al momento de determinar la renta neta gravable para el cálculo del Impuesto Sobre La Renta tal como se mencionó con anterioridad, la situación descrita se torna aun más alarmante, sobre todo si se toma en cuenta que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2009) en su Artículo 317 establece en su último aparte, y en los siguientes términos: “... Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.” Con relación a la confiscatoriedad, es importante hacer mención lo sostenido por Héctor Villegas (1999, p. 207) quien señala “que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta”.

Desde este punto de vista la aplicación de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar, como consecuencia del establecimiento de una alícuota elevada que se aplica sobre los ingresos brutos, y al hecho de que el mismo no es deducible a los efectos de la determinación del enriquecimiento neto global para el cálculo del Impuesto Sobre La renta, genera una carga impositiva excesiva para la Comercializadora KM C. A., que pudiera causar con ello efectos negativos en el desarrollo económico de la misma y una disminución en su capacidad contributiva que se hace necesario analizar.

Esta situación pudiera ocasionar no sólo una reducción de la capacidad que tiene la empresa para cumplir con el pago de sus impuestos, sino que dada la relación

estrecha entre la capacidad económica y/o contributiva y el principio de no confiscatoriedad, se generan en este sentido efectos negativos en las finanzas de la empresa y un efecto directo en el patrimonio de la misma, lo que conduciría a la absorción sustancial de la renta o el patrimonio de la Comercializadora, traduciéndose en confiscatoriedad tal como lo señala el tributarista Argentino Héctor Villegas en sus obras.

Por todo lo antes expuesto, esta investigación pretende mostrar cuál es la incidencia de la aplicación de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar sobre el patrimonio de la Comercializadora KM, C. A., basándose en el principio de la no confiscatoriedad de los tributos venezolanos.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar la incidencia de la aplicación de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar publicada en la Gaceta Oficial N° 38.698 de fecha 05 de junio de 2007, sobre el patrimonio de la Comercializadora KM, C. A, ubicada en Maracay, estado Aragua, basada en el principio de no confiscatoriedad de los tributos venezolanos.

Objetivos Específicos

Describir los fundamentos teóricos, legales y económicos que conducen a que un tributo sea considerado confiscatorio.

Describir las características de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar publicada en la Gaceta Oficial N° 38.698 de fecha 05 de junio de 2007 específicamente relacionada con las operaciones de juegos de lotería.

Establecer los efectos financieros que genera la aplicación de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar publicada en la Gaceta Oficial N° 38.698 de fecha 05 de junio de 2007 en la Comercializadora KM, C. A.

Establecer los efectos confiscatorios que pudiera generar la aplicación de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar publicada en la Gaceta Oficial N° 38.698 de fecha 05 de junio de 2007 en el patrimonio de la Comercializadora KM, C. A.

Justificación de la Investigación

La investigación aportó conocimientos teóricos-prácticos acerca de la ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar, la cual no ha sido objeto de estudios exhaustivos hasta la fecha.

Igualmente, desde el punto de vista Organizacional la investigación reviste de gran importancia ya que permitió establecer el efecto que tiene la aplicación de la ley de envite o azar sobre la capacidad económica de la Comercializadora KM, C.A., y por ende su incidencia en el patrimonio de la misma.

Desde la óptica institucional, la investigación permitió evaluar y poner en práctica los conocimientos adquiridos durante el desarrollo de la especialización, sobre todo en materia de impuestos que gravan a las operaciones de juegos de loterías; y a nivel educativo, los resultados que se obtuvieron de la investigación, proporcionan las bases para el desarrollo de futuras investigaciones basadas en la materia impositiva y en la determinación de los efectos que este tópico causa en los contribuyentes.

CAPÍTULO II
MARCO TEÓRICO
Antecedentes de la Investigación

En toda investigación los estudios que se hayan desarrollado previamente juegan un papel crucial en la misma, debido a que representan un marco referencial y la fundamentación teórica de la investigación en curso. Considerando lo anterior, luego de efectuar una revisión bibliográfica inicial y efectuar el análisis correspondiente, se hizo necesario precisar las investigaciones que de alguna u otra manera se relacionan con el objeto de estudio de la investigación, las cuales se mencionan a continuación:

Gil (2001), quien en su estudio titulado: “La recaudación y destino de los tributos derivados del Impuesto sobre juegos y apuestas lícitas en el municipio Valencia”, presentado en la Universidad de Carabobo para Optar al título de Especialista en Gerencia Fiscal, llevó a cabo una investigación de tipo descriptivo cuyo objetivo fue describir el proceso de recaudación y destino de los ingresos obtenidos de los contribuyentes dedicados a la explotación de la actividades de juegos y apuestas lícitas de acuerdo con el marco jurídico que las regula. Entre las conclusiones a las que llegó la autora se encuentran, la necesidad de transformar todas las dependencias oficiales eliminando el exceso de trámites burocráticos para hacer más eficiente la recaudación del tributo proveniente de los juegos y apuestas lícitas; así mismo, la autora recomendó promover este tipo de actividades con fines turísticos y recreacionales; de este modo se fomenta el turismo, los contribuyentes incrementan sus ingresos y el municipio incrementa igualmente la recaudación de este tributo.

El estudio descrito en el párrafo anterior guarda relación con la presente investigación, debido a que la autora describe el proceso de recaudación y destino de los ingresos derivados del impuesto sobre juegos y apuestas lícitas el cual se causa

con ocasión de la realización de juegos de envite o azar (entre ellos el juego de loterías), lo que se tradujo en un marco de referencia conceptual obligatorio para el desarrollo de esta investigación ya que la misma trató la incidencia que tiene la aplicación de la ley de actividades de envite o azar sobre el patrimonio de una empresa dedicada a este tipo de actividad, específicamente a la explotación de juegos de lotería que está enmarcado igualmente dentro de los juegos y apuestas lícitas.

En este mismo orden de ideas, Meza (2001) presentó en la Universidad de Carabobo para Optar al título de Especialista en Gerencia Fiscal una investigación para determinar la violación del principio de no confiscatoriedad, del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio en el Municipio Juan José Mora, mediante la aplicación de las diferentes actividades, cuyo objetivo general fue demostrar la confiscatoriedad en el impuesto sobre la Patente de Industria y Comercio en dicho Municipio. La investigación fue de carácter documental basada en revisiones bibliográficas; la conclusión a la cual se llegó, una vez culminada la investigación, fue que no existe confiscatoriedad en el impuesto de patente de industria y comercio sino falta de información de parte de la gerencia de tributos del Municipio para con los contribuyentes por lo que se recomendó explicarle a los contribuyentes el significado de cada renglón que comprende la declaración de ingresos brutos, así como también actualizar la ordenanza sobre la patente de industria y comercio del Municipio Juan José Mora.

Igualmente Serafini (2001), desarrolló un trabajo de grado titulado “El derecho de propiedad y los visos confiscatorios en el marco de La ley del Impuesto a los Activos Empresariales y los Principios Generales de Tributación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela” el cual fue presentado en la Universidad de Carabobo para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria. Esta investigación tuvo como objetivo general determinar los posibles visos que le confieren características confiscatorias al Impuesto a los Activos Empresariales; para

lograr el mismo, la investigación se correspondió con un diseño descriptivo con apoyo documental. Una vez culminada la investigación la autora concluyó que en los casos en los cuales existan pérdidas financieras y fiscales, el Impuesto a los Activos empresariales estaría violando los Principios Generales de Tributación, contenidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; por ello recomendó elevar una propuesta a la Asamblea Nacional a fin de que se instituya una norma que establezca la determinación de la capacidad contributiva en los ciudadanos, con el objeto de fijar una base cierta, de tal manera de adecuar este impuesto en aquellos casos donde se ponga de manifiesto que no existe capacidad contributiva.

Las investigaciones desarrolladas por Meza y Serafini se consideraron como antecedentes de la actual en vista de que analizan los principios constitucionales de tributación específicamente el de no confiscatoriedad, estableciendo de acuerdo con la Constitución y a especialistas tributarios, cuándo un tributo se considera confiscatorio, es decir, cuándo el Estado está violando el derecho a la propiedad privada e impidiéndole el libre ejercicio de las actividades económicas por lo excesivo de la carga tributaria imputada, de este modo se obtiene de estas investigaciones elementos fundamentales que permiten analizar la confiscatoriedad o no del Impuesto que grava las operaciones de juegos de loterías enmarcado dentro de la Ley de Impuesto a las Actividades de Envite o Azar promulgada en el año 2007. Vale la pena destacar que en el caso del trabajo de Serafín, a pesar que la ley de Impuesto a los Activos Empresariales fue derogada en el año 2004, los principios constitucionales analizados por la autora en su oportunidad siguen vigentes y es precisamente los mismos los que se consideraron como un valioso aporte para la actual investigación.

Teixeira (2003), en su trabajo titulado “El principio de no Confiscatoriedad y las sanciones del Código Orgánico Tributario en materia de Impuesto al Valor Agregado en las micro-empresas del Municipio Iribarren del Estado Lara”, el cual fue

presentado en la Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria, analizó los elementos que le confieren características confiscatorias a las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado en las microempresas ubicadas en el Municipio antes mencionado. El estudio se sustentó metodológicamente en una investigación de campo con apoyo documental. Como técnica de recolección de datos se empleó la observación directa y un cuestionario en escalamiento de Likert, cuyos resultados se presentaron mediante gráficos de barras. Efectuado el proceso investigativo se concluyó que las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario producen un impacto financiero en las microempresas ubicadas en el Municipio Iribarren y sobre todo cuando se actualizan en su cuantía.

El aporte de esta investigación a la actual radicó en el análisis que se realiza de las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario respecto a los elementos que le confieren características confiscatorias a las mismas, tomando como premisas lo establecido en el texto constitucional; de esta manera, contribuyó al análisis que la autora de la actual investigación llevó a cabo relacionado con el Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar y sus característica confiscatorias e incidencia sobre el patrimonio de la empresa dedicada a la explotación de los juegos de loterías específicamente.

Bases Teóricas

Las bases teóricas constituyen la teoría preexistente que le otorga sustento y fundamentación a la investigación, constituyendo de este modo un componente importante dentro de toda investigación en la que se pretende, mediante consulta de material bibliográfico referente al tema de investigación, definir o explicar algunos conceptos y principios teóricos que guardan relación con el objeto de estudio.

Patrimonio

Según Martínez y Pinto (s/f, p.13), “el patrimonio es el conjunto de bienes derechos y obligaciones que posee y asume un empresa como consecuencia del desarrollo de sus actividades”, entendiendo por bienes, derechos y obligaciones según la misma autora lo siguiente:

Bienes: Conjunto de bienes tangibles e intangibles, muebles e inmuebles, en los que la empresa ha invertido para el desarrollo de su actividad.

Derechos: Conjunto de derechos de cobro de los que dispone la empresa en lo que tiene inmovilizados sus recursos, como puede ser el derecho de cobro de sus ventas sobre sus clientes, el derecho de devolución de sus fianzas constituidas, etc.

Obligaciones: Compromisos de pago asumidos por la empresa por la financiación obtenida para la adquisición y disfrute de los bienes y derechos anteriormente mencionados. (p. 13).

Este concepto lo desarrolla igualmente Lizcano (2005) al señalar que el patrimonio de una empresa se encuentra dividido en dos grandes grupos como lo son:

Bienes y derechos: hacen referencia a la naturaleza de los elementos económicos, que se aplican en el negocio, es decir los empleos. Integran, por tanto el activo.

Las obligaciones: aluden al origen del dinero que utilizará el negocio para hacer sus adquisiciones, y que forman parte de los recursos. Son las deudas, que junto con el Neto patrimonial, esto es los fondos propios, integran el pasivo. (p. 17)

Desde el punto de vista de estos dos autores, el patrimonio no es más, que el conjunto de bienes, derechos y obligaciones con los que dispone una entidad para el desarrollo de sus actividades en donde los bienes y derechos reciben el nombre de activo, en tanto que las deudas u obligaciones representan el pasivo.

De este modo el patrimonio neto de una empresa viene dado por la diferencia de los bienes y derechos, y las deudas u obligaciones que posee a determinada fecha la empresa, sumándole a ello los aportes que realicen los accionistas de la misma y las utilidades acumuladas obtenidas. **Patrimonio neto de una empresa = Bienes + derechos – obligaciones.**

De acuerdo con lo anterior, es sumamente importante para una empresa tener conocimiento del patrimonio con el que cuenta en determinado momento, sobre todo a la hora de tomar decisiones y riesgos que le permitirán crecer dentro de su campo de acción, este conocimiento se encuentra plasmado en la elaboración y presentación de los estados financieros los cuales según Vivas (2005, p.27) “son un cuadro sinóptico extractado de los registros de Contabilidad y que muestran la situación económica – financiera de la empresa, en términos monetarios, para una fecha precisa y/o su evolución durante dos fechas.”

Según el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), (2009), el objetivo de los estados financieros es suministrar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la empresa que le sea de utilidad en la toma de decisiones económicas y de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

El organismo mencionado en el párrafo anterior señala que los principales estados financieros de una entidad lo conforman: un estado de situación financiera, un estado del resultado integral, estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado, un estado de cambios en el patrimonio, estado de flujos de efectivo y las notas de los estados financieros que forman parte integrante de los mismos, y en donde se resumirán las políticas contables de importancia asumidas por la entidad.

De los estados financieros mencionados, el estado de la situación financiera se presenta como una representación del patrimonio de la empresa conjuntamente con el estado de resultado y el estado de cambios en el patrimonio.

En tal sentido y de acuerdo con el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) el estado de situación financiera, comúnmente conocido como balance, presenta los activos, pasivos y patrimonio de una entidad en una fecha específica, el estado de resultado muestra los ingresos y gastos soportados por una empresa, en donde la diferencia entre ellos arrojará como resultado una utilidad o pérdida en el ejercicio económico para el cual se presenta, incrementando o disminuyendo con ello el patrimonio de la misma; el estado de cambios en el patrimonio muestra entre otros, las variaciones que ha sufrido el mismo a causa de los diferentes resultados de los ejercicios económicos, cambios en las políticas contables y/o corrección de errores reconocidos en el período.

Los estados financieros descritos con anterioridad son la base de otros informes que permiten analizar no sólo la rentabilidad de la entidad, sino su solvencia y liquidez, razones que resultan de gran utilidad para determinar la solidez y la competitividad de la entidad en su entorno. Es en este momento en donde los expertos financieros desempeñan un papel fundamental, pues son los encargados, de acuerdo a lo presentado en los estados financieros a efectuar el análisis de los mismos mediante la aplicación de razones financieras que permitan una toma de decisiones efectiva.

Lo que se ha descrito hasta ahora del patrimonio y estados financieros, afirma que por medio de estos últimos se puede apreciar la situación financiera de la empresa para un momento dado y determinar con ello el impacto que sobre estos han generado las diferentes operaciones que han tenido lugar durante un ejercicio económico o durante el periodo para el cual se presenten dichos estados financieros,

como por ejemplo el impacto que tienen los cambios en las políticas contables, la promulgación de nuevas leyes que rigen en el país, bien sea en materia laboral, parafiscal o tributaria mediante la creación de nuevos tributos que pudieran repercutir directamente en las finanzas de la entidad.

Tributos

Villegas (1999, p. 67) define los tributos como: “Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”. De acuerdo con la definición que aporta Villegas, los tributos son las exigencias que realiza el Estado tomando en cuenta su potestad tributaria con el fin de obtener ingresos de parte de los sujetos pasivos o contribuyentes para cubrir el gasto público de la nación satisfaciendo con ello las necesidades del colectivo.

Los tributos presentan diversas características, entre las que destacan las mencionadas por Rodríguez de Sanoja (2005), quien señala que los tributos son prestaciones comúnmente en dinero y que, por ende, no pueden ser cancelados en especies a menos que la legislación de cada país establezca lo contrario; éste no es el caso venezolano, los tributos son exigidos en virtud de un poder de imperio, es decir, no se toma en cuenta la voluntad del contribuyente, por cuanto son exigidos en virtud de una ley; así mismo, los tributos deben exigirse tomando en cuenta la capacidad contributiva de los particulares y deben estar contemplados en una ley.

En Venezuela los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones, siendo los impuestos los que indudablemente aportan mayores ingresos a la nación.

Villegas (p. 72) señala que el impuesto es: “El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles,

siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”

Otra autora, como Rodríguez de Sanoja, señala que los impuestos son prestaciones pecuniarias que el Estado exige en uso de su potestad tributaria, atendiendo la capacidad contributiva del obligado y dentro del marco de una ley, sin que éste reciba alguna contraprestación.

Igualmente, Rodríguez señala que los impuestos tienen su propia clasificación y la más utilizada, clasifica a los mismos en directos e indirectos; al respecto, señala lo siguiente: Los impuestos directos: “Son aquellos donde convergen en una misma persona la cualidad de contribuyente de derecho y de hecho, o sea que el contribuyente que paga el impuesto soporta la carga tributaria, sin tener la facultad legal de trasladarla para resarcirse” (p. 4); mientras que los impuestos indirectos, por el contrario, permiten el traslado total o parcial de la carga tributaria a un tercero.

Los tributos se rigen por principios establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2009), entre los que destacan el de generalidad, uniformidad, legalidad, certeza, equidad o proporcionalidad, capacidad contributiva y, finalmente, el de no confiscatoriedad que, a los efectos de la investigación, junto con el de capacidad contributiva, se hace necesario definir dada la estrecha relación que existe entre ellos.

Principio Capacidad Contributiva

Según Pittaluga (2006), el Principio de Capacidad Contributiva: viene dado por la capacidad económica o la riqueza de un sujeto para cumplir con las obligaciones tributarias sin que esta carga le impida obtener un margen de utilidad, pues no podría existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales.

Por su parte para Villegas (2000 p. 203): “La capacidad Contributiva, también llamada capacidad de pago (ability to pay), puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos”.

Tomando como base las definiciones aportadas por estos autores, el Principio de Capacidad Contributiva viene dado por la capacidad que tienen los individuos desde el punto de vista económico para cumplir con un deber constitucional, como lo es coadyuvar con el gasto público.

Su finalidad radica en establecer límites a la potestad tributaria en materia normativa ya que la imposición de las cargas fiscales sólo será posible si hay presencia de la capacidad contributiva en las personas obligadas a la cancelación del tributo. López (2005) reafirma esta posición al señalar que:

La capacidad contributiva ha tenido dos funciones cardinales en la construcción del concepto del tributo: Por una parte ha servido como presupuesto legitimador del tributo ya que el deber de contribuir con el gasto público está sujeto a la existencia de la capacidad económica; y por otra parte como criterio de justicia tributaria para la distribución de las cargas impositivas (p. 130).

La capacidad contributiva está establecida en la Carta Magna como uno de los principios fundamentales para garantizar un sistema tributario justo. El cumplimiento de este principio en la creación de leyes tributarias, según Ruan (1998), garantiza que no se destruya por la vía impositiva la fuente de producción y, a su vez, que se proteja y garantice el capital o la riqueza productiva permitiéndole al contribuyente además de cumplir con su obligación de contribuir a las cargas públicas obtener un margen de ganancia aceptable después de impuesto.

Desde el punto de vista anterior, la capacidad tributaria está íntimamente ligada al concepto de no Confiscatoriedad en razón de que un tributo será considerado confiscatorio en la medida que la carga fiscal sea tan exagerada que desborde la capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo por lo que el análisis de la confiscatoriedad de un tributo en sus diferentes tipos debe partir precisamente desde el Principio de la Capacidad Contributiva.

Principio de no Confiscatoriedad

Villegas (1994 p. 206) señala que la “no confiscatoriedad viene dada por el respeto e inviolabilidad de los derechos a la propiedad privada de los contribuyentes así como a la utilización y disposición de manera libre de sus bienes”.

Señala el mismo autor (p. 207): “Que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta”.

Así mismo, Valdés (1996, p. 130) plantea que: “la No Confiscación es una prohibición destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del sujeto pasivo de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a la subsistencia digna”.

En ambas definiciones se deja claro que la no confiscatoriedad está dada por el respeto a la propiedad privada, lo que garantiza el derecho a una subsistencia digna por parte del contribuyente.

Por su parte, Andreozzi (1951 p. 108) sostiene: “que para que un tributo sea considerado constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad y la capacidad contributiva”. Tal apreciación la mantiene Ataliba, citado por Teixeira

(2003 p. 28), al señalar que: “el análisis de la no confiscatoriedad debe partir o está íntimamente relacionado con la capacidad contributiva”.

Ahora bien, considerando las definiciones de estos autores en relación con el Principio de la No Confiscatoriedad de los tributos venezolanos, lo difícil del mismo es precisamente delimitar cuándo se absorbe una parte importante del patrimonio del contribuyente o qué se considera una imposición excesiva que vulnera la capacidad contributiva del contribuyente.

De los conceptos anteriores se desprende la imperiosa necesidad de precisar qué se conoce como límite de imposición. Según Robles (2006), el límite a la imposición es aquella medida que, al traspasarse, genera una serie de efectos y/o consecuencias no deseables que conducen a un menoscabo de la finalidad de la imposición, oponiéndose de este modo a reconocidos postulados en el ámbito político, económico y social.

La misma autora mencionada en el párrafo anterior sostiene que:

Si el estado pretende que los contribuyentes cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias, debe tener presente los siguientes límites a la imposición: i) Límite psicológico, que es el punto a partir del cual el contribuyente prefiere el riesgo al cumplimiento de la obligación tributaria; ii) Límite económico, entendido como el límite real de soportar la carga tributaria; iii) Límite jurídico, que pretende normar el límite económico real del contribuyente. Este último lo encontramos en la Constitución y en la Jurisprudencia.

Visto de este modo, se puede decir, entonces, que un tributo con características confiscatorias excede el límite que razonablemente puede admitirse como aceptable dentro de un Régimen democrático en donde se garantice el respeto y resguardo de la propiedad privada. Para no sobrepasar este límite, se ha utilizado el criterio de

razonabilidad el cual significa, para Andreozzi, que el tributo de ninguna manera sea visto como un despojo de la propiedad o patrimonio del sujeto pasivo. Por su parte, Bidart (1980), define la razonabilidad como todo aquello que se encuentra dentro del marco de la Constitución en cuanto a su espíritu.

En este mismo orden de ideas, Villegas ha sostenido que el criterio de razonabilidad ha sido ampliamente utilizado como base de medición de la confiscatoriedad de los tributos en vista de que la potestad tributaria debe ser ejercida de buena fe, estableciendo los impuestos bajo un sistema tributario que garantice la razonabilidad, imparcialidad y uniformidad de forma tal que los mismos no se conviertan en medios indirectos de confiscación de la propiedad privada.

La aplicación del criterio de razonabilidad conlleva a hacerse la pregunta de qué es razonable e irrazonable desde el punto de vista tributario, la respuesta no es sencilla y esto lo refuerzan los diferentes autores como Villegas, Robles, Andreozzi, quienes han estudiado la confiscatoriedad de los tributos, sosteniendo que el límite de lo aceptable impositivamente y lo confiscatorio no es absoluto. “La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos-sociales de cada impuesto”, tal como lo señala Villegas (p. 207).

Otro de los criterios utilizados para establecer los límites de la imposición fiscal es lo que se conoce como intangibilidad del capital, la cual es definida por Corti (1997, p. 240) como: “Una expresa garantía constitucional que se deriva del derecho de propiedad, que tiene como finalidad que el tributo recaiga sobre la renta y no sobre el capital”. Esta definición planteada por Corti no es nueva, ya García (1984) la estaba desarrollando al plantear de manera categórica que el tributo debía recaer sobre la renta y no sobre el capital porque con el transcurrir del tiempo si esta condición no se cumplía terminaba por absorber el capital hasta el punto de

confiscarlo, descapitalizando progresivamente la empresa e impidiéndole continuar con el normal desenvolvimiento económico de esta entidad.

Jurisprudencia Existente del Principio de No Confiscatoriedad

Como se ha mencionado con anterioridad, no es fácil establecer la confiscatoriedad de un tributo, a pesar de que se cuente con los criterios de razonabilidad e intangibilidad del capital, más aun cuando no existe en Venezuela pronunciamientos que permitan determinar qué se considera parte sustancial de la renta o del capital, o qué es razonable o no en términos cuantitativos.

Es por ello que para darle profundidad al análisis del principio de no confiscatoriedad fue necesario recurrir a las doctrinas existentes en países en donde los sistemas tributarios y condiciones políticas, económicas, y sociales son similares, tomando como base el derecho comparado. De este modo se encontró a países como Perú y Argentina, este último considerado como el país con más avances en cuanto a la delimitación de los límites de imposición, así lo demuestran las doctrinas existentes en donde se expresan los pronunciamientos de los tribunales de estos países.

Jurisprudencia Perú

Perú es un país cuyo esquema tributario es muy parecido al venezolano, en donde se aplican prácticamente por vía constitucional los mismos principios tributarios, entre ellos el Principio de la No Confiscatoriedad. Lo interesante de revisar las doctrinas en relación con este principio es precisamente los criterios y fundamentos utilizados por los tribunales constitucionales de este país para la determinación de la confiscatoriedad o no de los tributos.

De ésta manera, se deben resaltar los criterios utilizados por estos tribunales según

la revisión de diversos expedientes que tratan el referido principio, con el propósito de conocer, en un sentido más amplio, las bases sobre las cuales un tributo termina menoscabando la capacidad contributiva de un sujeto pasivo y con ello apropiándose por vía indirecta, del patrimonio del mismo.

Considerando lo anterior, el **Tribunal Constitucional (2004)**, según el expediente EXP. N.º 0041-2004-AI/TC en el cual la defensoría del pueblo demanda la inconstitucionalidad de diversas ordenanzas de la Municipalidad de Santiago de Surco alegando que las mismas vulneran los principios tributarios de legalidad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva; y asimismo, porque utilizan criterios prohibidos para la determinación del importe a pagar por concepto de arbitrios, el tribunal destacó el alcance del Principio de No Confiscatoriedad en el caso de arbitrios municipales señalando lo siguiente:

“El Principio de No Confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas”

Como se puede entender en el párrafo anterior, este principio establece los límites para el ejercicio de la potestad tributaria, en donde los tributos se crean sobre una base de razonabilidad, como se mencionó anteriormente.

Así mismo, considera el Tribunal Constitucional, en su Sentencia, que la Confiscatoriedad puede ser evaluada desde dos puntos de vista: cuantitativa y cualitativamente, en los casos en los cuales se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por la violación de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente. En este sentido, el carácter cualitativo recae sobre la legalidad o no de la norma que contempla el tributo, de manera que si la norma es ilegal se

constituirá la apropiación por vía indirecta del patrimonio del contribuyente incurriendo en la confiscatoriedad.

En cuanto al carácter cuantitativo del Principio de la No Confiscatoriedad al que hace referencia la Sentencia, es mucho más difícil de aplicar, debiendo tomar en cuenta criterios de razonabilidad. En el caso que se plantea en la Sentencia, por tratarse de un tributo bajo la figura de tasas, la razonabilidad debe aplicarse para evitar que la decisión de distribuir el costo del servicio sea discrecional por falta de reglas claras, y estará sujeto a parámetros objetivos que sustentan dicha decisión; en el caso de distribución de costos por servicios municipales, esta objetividad se verifica cuando exista una conexión lógica entre la naturaleza del servicio y el grado de intensidad en su uso, de modo tal que, gracias al criterio empleado, se obtenga con mayor fidelidad el monto que corresponde pagar en cada caso.

Lo contrario ocurre en los casos que se trate de impuestos directos en los cuales el criterio de razonabilidad de los mismos estará condicionado a la capacidad contributiva del contribuyente, de manera que no se puede tratar de llegar a la conclusión del carácter confiscatorio de un tributo sin estudiar cada caso en particular. Al respecto el Tribunal Constitucional sostuvo, al citar el Expediente. N.º 2727-2002-AA/TC como base para tomar la decisión, que:

El principio de confiscatoriedad tiene la estructura propia de lo que se denomina un 'concepto jurídico indeterminado'. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo.

Basándose en el contenido de las Sentencias del Tribunal Constitucional de Perú, se puede concluir que el criterio de razonabilidad constituye un instrumento de

argumentación jurídica que permite determinar la confiscatoriedad de un tributo en términos cuantitativos, donde lo que haya que considerar como razonable dependerá de circunstancias temporales y espaciales.

Jurisprudencia y Doctrina Argentina Respecto al Principio de No Confiscatoriedad

Según estudios realizados por diversos autores, entre ellos Héctor Villegas, Argentina es uno de los países que ha avanzado en el establecimiento de límites a la potestad tributaria, las jurisprudencias y las doctrinas vinculantes al respecto; así lo demuestran.

La Corte Suprema de Argentina, tal como lo señala Robles (2006), ha sostenido:

Que la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, pero ese poder cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo.

Este criterio que aporta la Corte Suprema es precisamente lo que llevó a la misma a establecer límites al ejercicio de la potestad tributaria en cuanto a la confiscatoriedad de los tributos. En este sentido, la Corte Suprema de Argentina ha tratado por medio del análisis individual de cada tributo o a través de la acumulación de los mismos establecer en términos cuantitativos el límite de la imposición tributaria. De esta forma, la jurisprudencia argentina ha mantenido desde hace varias décadas a través de su jurisprudencia una regla casi general en donde se acoge el tope de un treinta y tres por ciento (33%) como máximo valor en el cual un tributo puede

absorber la renta de un contribuyente. Al respecto, Bravo (2008), en su análisis del Principio de No confiscatoriedad a través de sentencias de tribunales argentinos, señala que este límite porcentual ha sido concebido tomando en cuenta las características propias del tributo; de esta forma, señala que la confiscatoriedad de un tributo estará determinada en función de sus características en los términos siguientes:

a) Para el Impuesto Inmobiliario: el límite ha sido fijado en un 33% sobre la renta.

b) Impuesto sucesoral: La Corte Suprema de Argentina ha declarado inconstitucional el Impuesto Sucesorio, que sobrepasa del 33% del valor de bienes recibidos por el beneficiario. Respecto a este impuesto, la jurisprudencia Argentina ha evaluado distintos porcentajes; sin embargo, el que ha sido acogido como criterio general es del 33%.

c) En cuanto al Impuesto Sobre La Renta, se ha sostenido que no se configura la confiscatoriedad, ya que éste no recae sobre el capital del contribuyente. Sin embargo, es importante señalar que tal afirmación no es absoluta, ya que tal aseveración deja de ser cierta cuando el impuesto a la renta es desproporcionado, lo que no estaría en concordancia con los criterios de razonabilidad.

d) Acumulación de diversos tributos: La Corte Suprema de Argentina ha establecido que la capacidad contributiva del sujeto pasivo es una sola y, por ende, la carga tributaria que recaiga sobre él por medio de la sumatoria de los tributos no debe ser superior a treinta y tres por ciento (33%).

e) En los impuestos al consumo, se ha señalado que no se puede hablar de confiscatoriedad en virtud de que los mismos son trasladables.

f) Para los ingresos brutos, las jurisprudencias señalan que los impuestos no pueden gravar más allá de las utilidades obtenidas mediante una explotación normal.

Considerando lo que se ha planteado anteriormente respecto a las jurisprudencias y doctrinas existentes, es posible afirmar que, desde el punto de vista de los Tribunales Argentinos, todos los impuestos que afecten al capital por debajo del 33 por ciento (33%) estarán dentro de los límites legales de imposición, respecto al principio de confiscatoriedad; en caso contrario, el tributo debe someterse a consideración para analizar a profundidad sus características y en función a ello determinar o no su carácter confiscatorio.

Jurisprudencia Venezolana: Aplicación del Principio de la No Confiscatoriedad

La Jurisprudencia existente en Venezuela de la aplicabilidad del principio de la no Confiscatoriedad refleja lo difícil que es señalar categóricamente que un tributo es confiscatorio, y que por ende está menoscabando el patrimonio del contribuyente, y tal aseveración queda claro en la sentencia de Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (2001 al señalar que:

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 olvidarse 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.

De acuerdo a lo anterior la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia Venezolano, coincide con el criterio de acumulación de tributos establecido por la Corte suprema de Argentina en donde queda establecido que la capacidad contributiva del sujeto pasivo es una sola y, por ende, la carga tributaria que recaiga sobre él por medio de la sumatoria de los tributos puede verse afectada, si la suma de todos los tributos a los que está obligado a contribuir se han establecido sobre una base poco razonable.

La referida sentencia hace mención a la acción de protección cautelar interpuesta por Cervecería Polar del Centro y otros, contra la Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio del Municipio San Joaquín del Estado Carabobo del 06-03-2001. La acción de protección se solicitó específicamente contra el artículo 53 párrafo único, en el cual se establece una multa que oscila entre el cincuenta por ciento (50%) y el cien por ciento (100%) del monto causado por concepto de Patente de Industria y Comercio a aquellos contribuyentes que no presentaran las declaraciones correspondientes, o que para ello utilizaran datos falsos o hicieran omisiones.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, se pronunció al respecto señalando que, el Principio de No Confiscatoriedad, se encuentra consagrado en el ordenamiento constitucional venezolano como principio fundamental de eficacia del derecho a la propiedad, así lo establecen los artículos 115, 116 y 317 de la Constitución, en donde se protege el derecho que tiene toda persona al disfrute, goce y uso de sus bienes, así como también la garantía irrefutable de que ningún tributo puede tener efectos confiscatorios.

Tomando como base este marco legal señala la Sala Constitucional en su Sentencia lo siguiente:

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. La 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...

Considerando lo anterior, la mencionada Sala concluye señalando que la aplicación efectiva de la Ordenanza puede ocasionar a Cervecería Polar y demás accionantes, daños irreversibles en su patrimonio afectando de esta manera su desenvolvimiento económico y normal desarrollo, y más aún cuando establece: “El pago de una sanción tributaria que pudiera resultar exagerado y desproporcionado”

En base a los fundamentos legales señalados, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia consideró pertinente suspender la aplicación del párrafo único del Artículo 53 hasta tanto sea decidido el fondo del asunto sometido a su consideración por considerar que la ordenanza presenta efectos confiscatorios.

De acuerdo con los criterios que se manejan, respecto al Principio de No Confiscatoriedad en los tribunales de los países citados, se pueden establecer similitudes en cuanto a que la capacidad económica de los contribuyentes en una sola, y en consecuencia, la sumatoria de los tributos que se le impongan puede causar un

menoscabo de su patrimonio si se crean sobre una base irracional y desproporcionada; por lo tanto, el criterio de razonabilidad juega un papel crucial en las delimitaciones de la potestad tributaria al momento de crear tributos.

Actividades de Envite o Azar

Entre los impuestos que se han creado en los últimos cinco años en Venezuela se encuentra el Impuesto a las Actividades de Envite o Azar, que viene a regular aquellos contribuyentes o sujetos pasivos que se dediquen a la explotación de este tipo de actividades. Gil (2001, p. 3) define los juegos de envite o azar como: “Aquellos juegos sometidos a determinadas reglas, en las cuales la ganancia o la pérdida con o sin fines de lucro, no depende exclusivamente de la habilidad o destreza de los jugadores sino total o parcialmente de la suerte”.

Basándose en la definición de Gil, se tiene dentro de los juegos considerados como de envite o azar los relacionados con espectáculos hípicas, salas de bingo, máquinas tragamíqueles, apuestas deportivas, los juegos de loterías, entre otros, en los que la ganancia o pérdida depende casi en un cien por ciento de las probabilidades y la suerte. Entre éstos, el juego de envite o azar más conocido por los venezolanos y quizás el más antiguo es el de lotería, el cual consiste, según la Enciclopedia Microsoft y Encarta (2008), en un:

Juego público de azar en el que se premian con diversas cantidades varios billetes o números sacados a la suerte entre un gran número de ellos que se ponen a la venta. Es una forma de especulación porque se pueden ganar grandes sumas de dinero con una mínima inversión inicial, y no hay que realizar ninguna actividad.

La historia de las loterías en Venezuela, según INFOLOT (2007), se remonta al

siglo XX influenciada por la experiencia española; es a partir de ese momento que comienza en el país la proliferación de entes explotadores de juegos de loterías aprovechando el vacío jurídico que durante tanto tiempo existió; no es hasta el año 2005 cuando la Asamblea Nacional sanciona la primera Ley Nacional de Loterías para regular esta actividad y posteriormente en el año 2007 se publica en Gaceta Oficial la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar para regular toda la materia impositiva referente a este tipo de actividades.

Según VenEconomía (2005): “Numerosos análisis históricos, demográficos, psicológicos y económicos han puesto de manifiesto en forma reiterada que en Venezuela ha existido y existe una extendida inclinación por los juegos de envite y azar”. Esta inclinación, por parte de los venezolanos, a los juegos de loterías, ha hecho que el desarrollo de este tipo de actividad sea atractivo para las empresas por los beneficios que proporcionan y, por supuesto, para el Estado, debido a la oportunidad que éste ve en ellas para obtener recursos por la vía impositiva que permitan sufragar el gasto público; de allí las diferentes normativas que se han promulgado con el fin de tener un mayor control sobre las empresas operadores de juegos de envite o azar tales como: La Ley Nacional de Loterías y la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar.

Bases Legales

Toda investigación, sobre todo las que tienen que ver con la materia impositiva, tienen un basamento legal que las soporta y que se hace necesario precisar debido a que éste constituye el sustento sobre el cual se apoya el investigador para el análisis de las situaciones que se encuentre en el desarrollo de la misma. De esta manera, se presenta a continuación las bases legales que sustentaron la investigación:

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

El Artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2009), establece que todos los ciudadanos están en la obligación de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de impuestos tasas y contribuciones. De acuerdo con este artículo, todos los venezolanos deberán cancelar tributos en sus diversas expresiones con el fin de colaborar con el Estado en el cumplimiento de sus fines como lo es cumplir con el gasto público, satisfaciendo de este modo las necesidades de la población. Así mismo, el Artículo 156 de la Constitución, en el numeral 32, establece, entre otras cosas, que será competencia del Poder Público Nacional la legislación en materia de derechos, deberes y garantías constitucionales relacionados con las loterías, hipódromos y apuestas en general. Se deduce, entonces, del cuerpo de este Artículo, que la regulación de las actividades de envite o azar será de Competencia Nacional.

Continuando con el basamento constitucional de la investigación, el Artículo 317, además de expresar que no puede cobrarse ningún impuesto que no esté establecido en la ley (Principio de Legalidad), expresa igualmente que ningún tributo puede tener un efecto confiscatorio. Por lo tanto, la carga tributaria que implican los tributos debe ser establecida por ley tomando en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente de manera que éste pueda obtener, después de la cancelación del impuesto, un margen de utilidad que permita que la empresa continúe en marcha, atendiendo a lo contemplado en el Artículo 316 de la Constitución, el cual establece que el sistema tributario distribuirá las cargas tributarias de manera justa y tomando como base la capacidad económica del contribuyente.

De esta manera, el principio de no confiscatoriedad constituye una garantía constitucional que protege al patrimonio de las empresas. En este sentido, los artículos 112 y 115 establecen el derecho que tiene toda persona de dedicarse

libremente a la actividad económica que más le convenga y el derecho al disfrute, goce, disposición de sus bienes sin más limitaciones que las que establezca la Constitución a menos que los mismos sean considerados de utilidad pública, en cuyo caso se deberá cancelar oportunamente una indemnización equivalente al valor de sus bienes.

De lo anterior se desprende que la Constitución prevé limitación explícita al ejercicio del poder tributario conferido por ley cuando prohíbe la confiscatoriedad en materia tributaria, por lo que ninguna norma puede suprimir el derecho a la propiedad privada garantizada a través de los artículos constitucionales mencionados con anterioridad y muy puntualmente a través del Principio de No Confiscatoriedad de los tributos venezolanos.

Código Orgánico Tributario

Por su parte, el Código Orgánico Tributario (2001), norma suprema después de la Constitución en materia impositiva, contempla en su Artículo 13 que la obligación tributaria surge entre el Estado en sus diferentes expresiones y el, o los sujetos pasivos cuando éstos incurran en el hecho imponible previsto en la ley. El Estado, en este caso, se convierte en el ente acreedor del tributo, considerado entonces como el sujeto activo conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario en su Artículo 18. Por su parte, el sujeto pasivo, a los efectos del Artículo 19, de esta misma norma, es quien está obligado legalmente a dar cumplimiento a las obligaciones tributarias bien sean formales o materiales, en calidad de contribuyente propiamente, o de responsable.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo será objeto de sanciones conforme al Artículo 94 y demás artículos contemplados en el Título III, Capítulo I y II del Código, las cuales pueden ser, entre otras, multas, penas

restrictivas de libertad y clausura del establecimiento donde se lleva a cabo las actividad de la empresa.

Ley Nacional de Lotería

Esta ley fue publicada en Gaceta Oficial N° 38.270 de fecha 12 de septiembre de 2005 y reimpressa por error el 17 de julio de 2006 según Gaceta Oficial N° 38.480. La misma se creó para cubrir el vacío jurídico existente en materia de regulación de los juegos de loterías; en ella se establece la facultad con carácter de exclusividad del Estado para explotar, controlar, fiscalizar y establecer la normativa que regule todo lo referente a la actividad de todos los tipos de loterías en sus distintas expresiones tal como se menciona en el Artículo 1 de la ley.

La explotación de juegos de loterías es definido por la Ley Nacional de Loterías en su Artículo 3, numeral 3, como la actividad que permite obtener utilidad de los juegos de loterías con fines de beneficencia pública y asistencia social; la explotación de juegos de lotería puede ser llevada a cabo por personas naturales o jurídicas siempre y cuando éstas, estén autorizadas por el Estado quien es a quien la misma ley le otorga la facultad para hacerlo. Así mismo, los numerales 4 y 5 del mismo Artículo definen la operación y la organización de juegos de loterías de la manera siguiente:

4. Operación de juegos de loterías: Actividad que permite explotar legalmente la actividad de juegos de loterías, y que comprende la organización, gestión y comercialización de tales juegos en los términos señalados en la presente Ley y en la respectiva autorización o licencia administrativa conferida por las respectivas Instituciones Oficiales de Beneficencia Pública y Asistencia Social, en caso de que vayan a ser realizadas por las personas naturales, jurídicas o entidades económicas de derecho privado, conforme a la presente ley, su Reglamento y las providencias administrativas que dicte al efecto el organismo con competencia en materia de

supervisión, regulación, control y fiscalización en materia de juegos de loterías.

5. Organización de juegos de loterías: actividad por la cual se ordenan o estructuran juegos de loterías con fines de beneficencia pública y social, lo cual está reservado al estado conforme al artículo 1, pudiendo éste autorizar su realización según corresponda, conforme a la presente Ley, su Reglamento y las providencias administrativas, que dicte al efecto el organismo con competencia en materia de supervisión, regulación, control y fiscalización en materia de juegos de loterías.

Por su parte, en el numeral 8 del Artículo 3 se definen legalmente los juegos de loterías como un ejercicio recreativo mediante el cual se apuestan grandes cantidades de dinero en donde el resultado que se obtenga depende de la suerte más que de las habilidades y destrezas del jugador.

Continuando con las disposiciones de esta ley, en el título II de la misma se establece lo relacionado al régimen de los juegos de loterías en cuanto a su explotación, organización y sorteos, señalando en el Artículo 6 que los entes públicos que se dediquen a la explotación de juegos de loterías deberán ser creados como Institutos Oficiales de Beneficencia Pública y Asistencia Social adscritos al Poder Ejecutivo Nacional, los estados respectivos, a los Distritos metropolitanos y al Distrito Capital; y los ingresos que éstos perciban por la explotación de esta actividad deberán ser aprovechados o destinados en la ejecución de obras de beneficencia pública y asistencia social una vez que éstos hayan cubierto sus costos operativos.

En este sentido, corresponde a estos institutos establecer los términos y condiciones bajo los cuales autorizará a las personas naturales, jurídicas y derecho privado para que éstas desarrollen actividades de explotación, organización y operaciones de juegos de loterías tal como lo señala el Artículo 9 de la Ley Nacional de Loterías. Los requisitos mínimos que los Institutos Oficiales de Beneficencia Pública

solicitan para el otorgamiento de licencias y autorizaciones se encuentran establecidos en el Artículo 11 de la ley y se refieren a lo siguiente:

- a. Debe ser persona natural o persona jurídica constituida legalmente.
- b. Tener la debida autorización y/o patente otorgada por la institución de Beneficencia Publica y Asistencia Social respectiva.
- c. Contar con la licencia para el ejercicio de actividades económicas expedida por la respectiva municipalidad donde va a llevar a cabo las mismas.
- d. Cumplir con los demás deberes formales que sean exigidos por esta ley y demás disposiciones legales.

Con la entrada en vigencia de la Ley fue creada la Comisión Nacional de Loterías (CONALOT) de acuerdo con lo establecido en el Artículo 11 como un servicio autónomo, adscrito al Ministerio del Poder Popular para Economía y Finanzas, que tiene bajo su cargo el control, inspección, fiscalización, regulación y supervisión de la actividad de juegos de lotería en la República Bolivariana de Venezuela. Este organismo será el ente encargado de cumplir y hacer cumplir las disposiciones contenidas en la Ley Nacional de Lotería, establecer los requisitos que deben cumplir las operadoras de juegos de loterías para llevar a cabo la apuesta de manera legal, llevar a cabo los procedimientos de verificación y fiscalización para la imposición de sanciones en casos de incumplimiento de la ley, verificar que los Institutos de Beneficencia Pública y Asistencia Social, cumplan con la obligación de invertir los recursos que obtengan en obras de interés social, así como las demás funciones que establece el Artículo 16 de la ley.

Para garantizar el funcionamiento de la Comisión Nacional de Loterías la ley

prevé como ingresos de la misma: La asignación de recursos por parte del Ejecutivo Nacional a través de la ley de presupuesto anual, los aportes que realicen las Instituciones de Beneficencia Pública adscritas a la CONALOT, las tasas que la Comisión cobre por la prestación de un servicio, los ingresos por concepto de sanciones pecuniarias impuestas debido a la transgresión de la ley por parte de los obligados a cumplirla.

La Comisión Nacional de Loterías, en el ejercicio de sus funciones, está en la obligación de crear la Inspectoría Nacional, esta inspectoría funcionará como un organismo técnico de inspección, vigilancia y control de las actividades que estén relacionadas con la explotación, organización y operación de los juegos de loterías. Tal como se lee en el Artículo 20 de la ley, la Inspectoría Nacional tendrá como funciones la organización y actualización de los registros de las Instituciones Oficiales de Beneficencia Pública y Asistencia Social que desarrollen actividades relativas a los juegos de loterías, así como también estará bajo su responsabilidad el estudio de aquellos asuntos sobre actividades de loterías que sean sometidos a su consideración por parte de la Comisión Nacional de Loterías, igualmente supervisará las personas que tienen bajo su responsabilidad el control y vigilancia de las actividades de explotación organización y operación de juegos de loterías.

En cuanto al régimen tributario esta normativa establece en sus artículos 22 y 23 que se causará una tasa en la Comisión Nacional de Loterías por la inscripción y/o renovación de las autorizaciones y licencias la cual equivale a diez unidades tributarias (10 UT); así mismo, se establece que en los casos de retiro o desincorporación del registro se causará una tasa de cinco unidades tributarias (5 UT). Las Instituciones Oficiales de Beneficencia Pública y Asistencia Social y sus autorizados serán solidariamente responsables y agentes de retención por los impuestos que se causen con ocasión de la realización de actividades relacionadas con los juegos de loterías.

Por otra parte, en relación con las infracciones y el régimen sancionatorio contemplado en el Artículo 29 le corresponde a la CONALOT, la imposición de multas y cierres temporales del establecimiento de las operadoras de juego y de los centros de apuesta en los términos que se señalan en el siguiente cuadro:

Cuadro 1
Infracciones y Sanciones

Numeral	Infracción	Sanción
1	No invertir los ingresos que obtienen las Instituciones Oficiales de Beneficencia Pública y Asistencia Social por la explotación de juegos de lotería, en sus planes y programas de asistencia pública según lo establecido en su instrumento legal de creación.	Multa equivalente al doble de la cantidad dejada de invertir o aportar, sin perjuicio de la responsabilidad penal de sus directivos, administradores y gerentes.
2	Incumplir en el pago de los aportes que deben efectuar las Instituciones Oficiales de Beneficencia Pública y Asistencia Social, establecidos por la Comisión Nacional de Lotería.	
3	Incurrir en el supuesto a que se refiere el Artículo 26 de esta Ley.	1.000 U.T. a 2.000 U.T. En caso de reincidencia podrá suspender o revocar la autorización o licencia según la gravedad del caso.
4	Realizar sorteos con sistemas distintos a los permitidos en la presente Ley.	
5	Incumplir el reglamento de juegos registrado ante la Comisión Nacional de Lotería, por parte de las Instituciones Oficiales de Beneficencia Pública y Asistencia Social o las personas con autorización o licencias.	500 U.T. a 1.000 U.T.
6	Impedir u obstaculizar el ejercicio de las actividades de control, inspección, fiscalización, regulación o supervisión por parte de las autoridades competentes; aportar datos e informaciones falsas; adulterar estados contables y/o financieros.	100 U.T. a 500 U.T. En caso que dichas infracciones sean cometidas por operadoras de juego, la multa será de 500 U.T. a 1.000 U.T.. En caso de reincidencia de la infracción del numeral 8 se podrá suspender o revocar la autorización o licencia según la gravedad del caso.
7	Transferir, ceder o extender a terceras personas, las autorizaciones o licencias a que se refiere el Artículo 10 de esta Ley.	
8	Comercializar cualquier juego de lotería distinto a aquel o aquellos que le han sido autorizados.	
9	Incumplir la obligación de colocar en lugar visible la autorización o licencia, y los reglamentos de juego por parte de los comercializadores o expendedores.	Cierre temporal del establecimiento, por un mínimo de veinticuatro horas y hasta tanto no se subsane el incumplimiento.

Fuente: La autora (2010), basada en el Artículo 29 de la Ley Nacional de Loterías (2006)

Del articulado expuesto en este apartado se desprende que la promulgación de la Ley Nacional de Loterías tiene como propósito principal el establecimiento de los controles, principios y disposiciones bajos los cuales se regirá el desarrollo de actividades de juegos de loterías, en el sentido de que éstas puedan operar ajustadas a derecho y de conformidad con los lineamientos que establezca la Comisión Nacional de Loterías.

Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar

EL 25 de abril de 2007 se publica en Gaceta Oficial N° 38.670 la Ley de Impuesto a las Actividades de Envite o Azar (LIAJEA) y cuya reimpresión material se realizó mediante Gaceta Oficial N° 38.696 de fecha 01-06-2007 y posteriormente sufrió otra reimpresión en la Gaceta Oficial N° 38.698 de fecha 05-06-2007. A través de la misma se crea un impuesto nacional para la explotación, operación y organización en general de juegos de envite o azar tales como: loterías, casinos, salas de bingo, máquinas tragamónas y espectáculos hípicas según se señala en su Artículo 1.

De acuerdo con esta ley, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) es el ente con competencia para las funciones de recaudación, verificación, fiscalización y control del impuesto previsto en esta Ley, sin menoscabo de las funciones que le han sido conferidas a los distintos entes reguladores en materia de loterías, casino, hipódromos, salas de bingo, máquinas tragamónas, espectáculos públicos y, en general, cualquier actividad de envite o azar.

Los juegos de envite o azar son definidos por esta ley en su Artículo 3 numeral 1 como la actividad en donde se apuestan grandes cantidades de dinero con la oferta incierta de un premio expresado en dinero o especie, y en donde el ganar o perder depende de la suerte más que de las habilidades o destrezas del jugador.

Igualmente, los numerales 5 y 6 de este mismo artículo definen la explotación y la operación de juegos de loterías respectivamente.

Según la Ley de Impuesto a las Actividades de Envite o Azar, la explotación de juegos de loterías está referida a aquella actividad que permite obtener algún tipo de utilidad por su desarrollo a los Institutos de Beneficencia Pública y Asistencia Social, los cuales han sido creados por el Estado con la finalidad de obtener recursos que se destinen a planes y programas sociales. Las operaciones de juegos de loterías, por su parte, son las actividades llevadas a cabo bien sea por personas naturales o jurídicas y entidades económicas de carácter privado mediante la cual éstas pueden organizar, administrar y comercializar juegos relacionados con las loterías en todas sus modalidades, los cuales pueden ser propios o patrocinados por algunas de las Instituciones de Beneficencia Pública, los cuales han sido creados para la explotación de juegos de loterías.

En este mismo orden de ideas, el impuesto contemplado en la ley recaerá sobre aquellas personas naturales o jurídicas que realicen, exploten o comercialicen juegos de envite o azar como lo son: la explotación u operación de loterías; la explotación u operación de espectáculos hípicos; la explotación de casinos, salas de bingo y máquinas tragapapeles; la explotación de la apuesta deportiva; la organización en general de juegos de envite o azar. De esta forma se configura el hecho imponible y se establece quiénes son los obligados a la cancelación del tributo (Sujeto pasivo).

Es importante hacer mención que la ley, en su Artículo 6, contempla que serán solidariamente responsables del pago de este impuesto tanto los propietarios como los arrendadores o cedentes del uso, disfrute y explotación de mesas de juegos cuando éstos no hagan uso o las exploten directamente, igualmente solidarios serán las Instituciones Oficiales de Beneficencia Pública y Asistencia Social en razón de las actividades que ejecuten las operadoras de juegos de envite o azar, las personas

naturales o jurídicas, pública o privadas que exploten espectáculos hípicos.

Así mismo, con relación a la no sujeción y los beneficios fiscales establece la ley que no estarán sujetos al Impuesto a las Actividades de Envite o Azar, aquellos juegos que se organicen sin la persecución de fines de lucro que tengan que ver con los juegos de pasatiempo o recreo, constitutivos de usos sociales, de carácter tradicional, familiar o amistoso.

En cuanto a lo que concierne a los beneficios fiscales, la ley dispone que el Ejecutivo Nacional mediante decreto y en atención a sus políticas de fortalecimiento de la beneficencia pública puede exonerar de manera parcial o total el pago del impuesto siempre que se configure los siguientes supuestos: se trate de juegos de loterías explotados por Instituciones Oficiales de Beneficencia Pública y Asistencia Social siempre que éstas destinen sus ingresos al cumplimiento de los objetivos y fines para los cuales fueron creadas; la explotación u operación de espectáculos hípicos siempre que se realicen en el territorio Nacional por parte de organismos públicos creados con esa finalidad, en los cuales no se persiga fines de lucros; por último, el ejecutivo podrá exonerar a las personas naturales o jurídicas o entidades económicas de carácter público o privado que se dediquen a la explotación de juegos de loterías cuando la totalidad de los ingresos que éstos perciban sean destinados a planes y programas de beneficencia pública, mejoramiento del sector salud, educación, deporte.

Toda ley que cree un tributo debe establecer claramente cuál es la base imponible y alícuota impuesta para la cancelación del mismo; en este sentido, el Artículo 10 indica que en el caso de las operaciones de juegos de loterías, la alícuota aplicable estará comprendida entre un mínimo de diez por ciento (10%) y un máximo de 15 por ciento (15%) y la misma se aplicará sobre el monto de los ingresos brutos obtenidos durante el período de imposición, el cual será de un mes calendario tal como se

menciona en los artículos 12 y 13 de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar.

Para dejar claro la configuración de la base imponible establecida en esta ley, vale la pena resaltar que se consideran ingresos brutos conforme a lo señalado en el Artículo 11: “Los proventos y caudales que de modo habitual, accidental o extraordinario obtengan los explotadores, operadores u organizadores de juegos de envite o azar, con motivo del ejercicio de las actividades sujetas a este impuesto”

Continuando con lo establecido en la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar se debe hacer mención de los mecanismos de control y de los deberes formales que deben cumplir los sujetos pasivos de este impuesto los cuales están contemplados en los artículos que van desde el 14 al 18. En este sentido, los contribuyentes, además de cumplir con lo dispuesto en esta ley, darán cumplimiento a los deberes formales contemplados en el Código Orgánico Tributario y lo establecido por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

De esta manera, se tiene que los sujetos pasivos del impuesto a las actividades de envite y azar deberán, entre otros deberes, llevar en forma debida y oportuna, libros, registros y documentos especiales para el control del impuesto establecido en esta Ley; informar a la Administración tributaria, SENIAT, sobre los registros de las jugadas y los respectivos montos de las apuestas pactadas por ante los operadores de juego, centros de apuesta y unidades de comercialización, utilizando para ello sistemas automatizados en línea y medios magnéticos, así como también deberán proporcionar ante dicha administración cualquier otra información que la misma considere pertinente para el desarrollo de sus funciones de control, verificación, fiscalización y recaudación.

En el caso puntual de los sujetos que se dediquen a la explotación, organización u operación de juegos de lotería y espectáculos hípicos, autorizados conforme a lo dispuesto en la Ley especial que regula la materia, deberán informar al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en los términos y condiciones que éste indique, respecto de la red de centros de apuesta y unidades de comercialización que dependan directamente de cada uno de ellos.

A través de estos mecanismos de control, la administración tributaria pretende ejercer un mayor control en las actividades de envite y azar garantizando de este modo la veracidad en la determinación de la base imponible y disminuyendo con ello la posibilidad de la evasión fiscal.

Dentro del marco de lo señalado en el párrafo anterior, el incumplimiento de los deberes que impone la ley se considera una trasgresión de la misma desde todo punto de vista y, por ende, se consideran ilícitos tributarios. El Artículo 19 de la Ley señala como ilícitos tributarios, sin perjuicio de las disposiciones del Código Orgánico Tributario, lo siguiente:

1. Obstaculizar a los órganos competentes el acceso a los controles internos que permitan la determinación de los ingresos y a la información necesaria para ejercer el adecuado control de las actividades de juego y apuestas, en el cumplimiento de la obligación tributaria.
2. La falta de exhibición en un lugar visible dentro del establecimiento de juego de los documentos que acrediten la autorización, registro y última declaración de los impuestos establecidos por esta Ley.
3. Carecer o llevar los registros especiales exigidos sin cumplir con lo previsto en el Reglamento de esta Ley.

El incumplimiento de los deberes que establece la ley será penalizada en las normas tributarias con multas o cierre del establecimiento comercial donde opera la

empresa o se desarrolle la actividad tipificada en la ley como hecho imponible. Las sanciones aplicadas a las personas naturales, jurídicas que se dediquen a las actividades de explotación, operación organización están establecidas en los artículos del 19 al 23, los cuales de manera sintetizada expresan lo siguiente:

Los contribuyentes responsables de llevar libros de apertura y cierre de las mesas de juego serán sancionados pecuniariamente con quinientas unidades tributarias (500 UT), cuando se compruebe el incumplimiento de los deberes formales de los mismos. Esta multa se incrementará en doscientas cincuenta unidades tributarias (250 UT) por cada nueva infracción hasta un máximo de tres mil unidades tributarias (3000 UT.)

Igualmente, contempla esta ley que serán sancionados con cierre de establecimiento de uno a tres días (1 a 3) los contribuyentes sobre los cuales se demuestre la falta o retraso de pago del impuesto establecido en esta Ley; el ocultamiento parcial o total de los elementos para la determinación del impuesto establecido en esta Ley; la ausencia de registro o información ante la Administración Tributaria.

Como puede apreciarse en el contenido de los artículos sancionatorios las sanciones aplicables al incumplimiento de deberes relativos a las actividades de envite y azar son bastante significativas en términos monetarios y pudieran tener un impacto considerable en las finanzas de los comercios dedicados a ellas en el caso de que en determinado momento sean objeto de alguna de ellas.

Por otra parte, como último punto, es sumamente importante mencionar que la Ley de Impuesto a las actividades de Juegos de Envite o Azar establece dentro de sus disposiciones finales que los contribuyentes dedicados a las actividades de Envite y Azar no están sujetos al Impuesto al Valor Agregado; que se aplicará hasta tanto no

entre en vigencia una ley de presupuesto que disponga lo contrario, la alícuota que establezca el menor límite, y la más relevante desde el punto de vista de los objetivos que persigue la investigación, el señalamiento que se hace en la tercera disposición de que el impuesto que establece esta ley no es deducible a los efectos de la determinación de los ingresos netos para el cálculo del Impuesto Sobre La Renta lo que genera aun más presión fiscal sobre los sujetos pasivos de este impuesto.

En este mismo orden de ideas la Ley del Impuesto Sobre La Renta (2007) en su artículo 27, establece que para la determinación del enriquecimiento neto gravable el contribuyente puede deducir de la renta bruta lo correspondiente a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento; entre estas deducciones se encuentran los tributos pagados por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta, con excepción de los tributos autorizados por esta ley.

De acuerdo con lo descrito en el párrafo anterior el impuesto a las actividades de juegos de envite o azar reúne las características de un impuesto deducible en virtud de que representa un gasto normal y necesario para la producción de la renta, sin embargo la prohibición expresa en las disposiciones transitoria de la ley que lo regula contradice lo establecido en la ley de impuesto sobre la renta, pudiendo atentar de este modo con la capacidad contributiva del contribuyente según lo expresa Carmona (2008).

Providencia Administrativa SNAT/2009/0102

Mediante la Providencia Administrativa SNAT/2009/0102 se establece el régimen de retención de Impuesto Sobre la Renta sobre los premios de Loterías y las normas de control de las personas dedicadas a la explotación u operación de Loterías tal como se establece en su Artículo 1.

En este sentido, la ley señala en su Artículo 2, lo siguiente:

Que la retención de Impuesto Sobre la Renta será practicada por las instituciones de beneficencia pública y asistencia Social, los operadores, comercializadores, y centros de apuestas según sea el caso, conforme a los siguientes criterios:

1. En los casos de juego cuyos medios de apuestas sea un documento preimpreso, la retención será practicada por las instituciones oficiales de beneficencia pública y asistencia social o por el operador, en su condición de deudor de los premios, independientemente de quien realice el pago.

2. En los casos de juegos cuyo medio de apuesta sea impreso en los centros de apuestas, la retención será practicada por estos últimos, independientemente de quien realice el pago.

3. En los demás casos, la retención será practicada por quien deba realizar el pago del premio.

En todo caso la retención es procedente aun en el supuesto de que el premio no sea efectivamente pagado.

En cuanto al porcentaje de retención, la mencionada providencia en el Artículo 3 establece que será del dieciséis por ciento (16%) cuando se trate de Instituciones Oficiales de Beneficencia Pública y Asistencia Social, operadoras, comercializadoras y centros de apuestas debidamente autorizadas y registradas ante la Comisión Nacional de Loterías; en los demás casos el porcentaje a retener será del treinta y cuatro por ciento (34%). Esta retención se aplicará sobre el enriquecimiento causado por concepto de premios de loterías.

La oportunidad para enterar las retenciones a que se refiere el Artículo 3 se deberá realizar de acuerdo con lo siguiente:

Los sorteos realizados entre los días primeros (1º) y quince (15) de cada mes y entre los días dieciséis (16) y último de cada mes se declararán y enterarán el día hábil siguiente al último día previsto para cada período. La declaración deberá

efectuarse a través del portal del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Así mismo, los agentes de retención están en la obligación de entregar a los ganadores de premios un comprobante en donde se deje constancia del pago el cual debe contener la información establecida en el Artículo 7 la cual es:

1. Número de Registro único de Información Fiscal (RIF) del agente retención.
2. Número de Registro único de Información Fiscal (RIF) del deudor del premio, cuando este sea una persona distinta al agente retención.
3. Fecha de emisión del comprobante de retención.
4. Número del Comprobante de retención, el cual debe ser consecutivo y único para cada agente de retención, salvo en el supuesto que el comprobante sea emitido mediante impresora fiscal de apuestas, en cuyo caso la numeración consecutiva y única debe ser por cada impresora.
5. Número de la cédula de identidad del ganador.
6. Número de factura.
7. Monto bruto del premio.
8. Porcentaje de retención.
9. Monto del impuesto retenido.
10. Monto neto del premio.

En los casos de juegos cuyo medio de apuesta sea impreso en centros de apuestas, la emisión de los comprobantes de retención se hará exclusivamente a través de una impresora fiscal de apuestas.

Respecto a los deberes formales, éstos están establecidos en el capítulo III de la providencia en sus cuatro secciones las cuales contienen los deberes respecto a la facturación, libros y registros, impresoras fiscales de apuestas y, por último, las definiciones técnicas

En cuanto a la facturación, la providencia establece que las personas dedicadas a la explotación u operación de juegos de loterías deberán emitir facturas por concepto de regalías y comisiones percibidas y por concepto de las apuestas pactadas.

En este sentido, la facturación por concepto de comisiones y regalías deberá efectuarse conforme a las disposiciones contenidas en el régimen general de facturación y otros documentos dictados por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en tanto que la facturación de las apuestas pactadas se registrará por lo establecido en esta providencia. Igualmente señala esta normativa que en los casos de juegos cuyo medio de apuesta sea un boleto, ticket, o billete preimpreso éste será el equivalente de la factura, tal como lo establece el Artículo 11 de la providencia.

Requisitos de las Facturas Pre impresas

En los casos de juegos cuyo medio de apuestas sea un documento pre impreso, estos deben reunir los requisitos establecidos en el Artículo 12 de la providencia los cuales son:

1. Número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) de la Institución Oficial de Beneficencia Pública y Asistencia Social.
2. Número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del operador, en caso de que sea una persona jurídica distinta a la Institución Oficial de Beneficencia Pública y Asistencia Social.
3. Domicilio del operador.
4. Número y fecha del sorteo
5. Número del serial, el cual deberá ser consecutivo y único por sorteo, debiendo iniciarse en uno (01) la emisión
6. Cantidad de boletería impresa, especificando el número de inicio y el número final.
7. valor facial del boleto, ticket o billete

Requisitos de las Facturas Impresas en Centros de Apuestas a Través de Impresoras Fiscales de Apuestas

De acuerdo con lo contemplado el Artículo 13 de la providencia los requisitos que debe cumplir la factura emitida por la Impresora Fiscal de Apuestas son los siguientes:

1. Número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del comercializador.
2. Número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del centro de apuesta.
3. Nombre del Juego, identificando el Instituto Oficial de Beneficencia Pública y Asistencia Social que lo realiza.
4. Fecha, hora y número de la factura.
5. Fecha, hora y número de cada sorteo.
6. Opciones apostadas, tales como números, signos y animales, entre otros.
7. Monto de la jugada o apuesta por cada opción.
8. Monto Total de la factura, precedido de la palabra total.

Respecto a los libros y registros las Instituciones Oficiales de Beneficencia Pública y Asistencia Social, los operadores y los comercializadores, en su condición de deudores de los premios de loterías, deben llevar un libro de jugadas y uno de premiaciones conforme al Artículo 16 de la providencia, en cuanto al registro corresponde a los centros de apuestas llevar un registro mensual de las facturas emitidas por concepto de las comisiones por la prestación del servicio en la venta de intermediación de juegos de loterías en donde anotarán el número de la factura y su fecha de emisión, el Registro Único de Información Fiscal (RIF) del receptor del servicio y el monto de la comisión.

Los libros y registros de los cuales se hace mención en el párrafo anterior deberán ser llevados por duplicados empleando medios electrónicos para tal fin y se

conservarán en el establecimiento hasta tanto el tributo prescriba conforme lo dispuesto en el Artículo 18.

Glosario

Alícuota: 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 (SENIAT).

Base imponible: 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 (SENIAT).

Centros de Apuesta: Espacios físicos adecuados para la venta directa al comprador, apostador y público en general, de los distintos tipos de juegos de lotería, mediante el pago del valor facial del billete, boleto o ticket, o los montos correspondientes a las apuestas (Ley Nacional de Loterías).

Impuesto: son prestaciones pecuniarias que el Estado exige en uso de su potestad tributaria, atendiendo la capacidad contributiva del obligado y dentro del marco de una ley, sin que éste reciba alguna contraprestación (L. Rodríguez de Sanoja).

Instituciones Oficiales de Beneficencia Pública: Entes creados por el Estado para la explotación de juegos de lotería, con el propósito de obtener fondos destinados a la beneficencia pública y social (Ley Nacional de Loterías).

Juegos de envite o azar: actividad mediante la cual se apuestan y arriesgan cantidades de dinero u otros bienes, con la oferta incierta de una ganancia o premio expresado igualmente en dinero o especie, cuya obtención depende del lance, suerte o probabilidad (Ley de Impuesto a las Actividades de Envite o Azar).

Juegos de lotería: Juego público de azar en el que se premian con diversas cantidades varios billetes o números sacados a la suerte entre un gran número de ellos que se ponen a la venta. Es una forma de especulación porque se pueden ganar grandes sumas de dinero con una mínima inversión inicial, y no hay que realizar ninguna actividad (Enciclopedia Microsoft y Encarta).

Operadoras de Juego: Entes de naturaleza privada que mediante autorización o licencia, gestionan, administran y comercializan los juegos de lotería patrocinados por las Instituciones Oficiales de Beneficencia Pública y Asistencia Social (Ley Nacional de loterías)

Principio de no Confiscatoriedad: la no confiscatoriedad viene dada por el respeto e inviolabilidad de los derechos a la propiedad privada de los contribuyentes así como a la utilización y disposición de manera libre de sus bienes (H. Villegas).

Tributo: Prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público exige en ejercicio de su poder de imperio a los contribuyentes con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público. Se clasifica en impuestos, tasas, precios públicos, contribuciones especiales y exacciones parafiscales (SENIAT).

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación

El marco metodológico es definido por Hurtado (2000, p. 23) como: “El área del conocimiento que estudia los métodos generales de las disciplinas científicas”. Así mismo, Méndez (2001, p. 134) señala que la metodología: “Tiene que ver con la planeación de la manera como se va a proceder en la realización de la investigación”.

Desde estos dos puntos de vista, la metodología se refiere a los procedimientos que se aplicarán para el logro de los objetivos que pretende la investigación; es el plan de acción a seguir, en el cual se detalla el diseño y tipo de investigación, la población y muestra, las técnicas de recolección de datos así como las técnicas a utilizar para el análisis de los mismos.

En este sentido, la presente investigación, debido al propósito y al tipo de datos manejados, estuvo enmarcada dentro de una investigación de campo, descriptiva, con apoyo documental.

De acuerdo con Arias (2000, p. 25), la investigación de campo es: “Aquella que consiste en la recolección de datos directamente de la realidad donde ocurren los hechos, sin manipular o controlar variable alguna”.

Por su parte, la investigación es de tipo descriptiva, la cual es considerada por Méndez (p. 137), como aquella investigación que: “Identifica características del universo de investigación, señala formas de conducta y actividades del universo investigado, establece comportamientos concretos y descubre y comprueba la asociación entre las variables de investigación”.

Las definiciones proporcionadas por Arias y Méndez dejan claro que, de acuerdo con la naturaleza del problema objeto de estudio que se planteó, la investigación de campo de tipo descriptiva, resultó ser la más apropiada para abordar el problema, ya que la misma permitió describir el comportamiento de las distintas variables de la investigación y al mismo tiempo analizar directamente de fuentes primarias u originarias, a través de los diversos instrumentos de recolección de datos, y desde el lugar de los hechos, cuál es la incidencia que tiene la aplicación de la Ley de Envite o Azar promulgada el Gaceta Oficial N° 38.698 de fecha 05 de junio de 2007 sobre el patrimonio de una empresa dedicada a la explotación de juegos de loterías tomando en cuenta el principio de la no confiscatoriedad.

Por otra parte, en relación con los estudios documentales, Sabino (1992, p. 89) señala que: “Son aquellos realizados en base a datos secundarios, es decir obtenidos por otros y que llegan al investigador elaborados y procesados; generalmente de documentos escritos, informes científicos que deben analizar, sistematizar o reinterpretar”.

En este sentido, el apoyo documental de esta investigación estuvo dado por la utilización de fuentes bibliograficas que permitieron obtener y profundizar los conocimientos que se tienen de la problemática planteada, a partir de datos que ya han sido recolectados y analizados en investigaciones previas, valiéndose para ello de revistas, documentos financieros, publicaciones en sitios Webs, libros, entre otros.

Métodos de Investigación

El logro de los objetivos de la investigación es posible mediante la aplicación de métodos que permitan al investigador mantener una organización y un curso de acción lógico en la búsqueda del conocimiento para llegar, de acuerdo con lo señalado por Méndez (2001, p. 143): “A la observación, descripción y explicación de

la realidad”.

El método empleado en la presente investigación fue el método científico definido por Méndez (p. 142): “Como un procedimiento riguroso formulado de una manera lógica para lograr la adquisición, organización o sistematización y expresión o exposición de conocimientos, tanto en su aspecto teórico como en su fase experimental”.

De igual forma, en el estudio se empleó como método específico, el inductivo, definido por Hurtado (2000, p. 56) como aquel que: “permite pasar de los hechos particulares a los principios generales. Consiste en partir de la observación de múltiples hechos o fenómenos para luego clasificarlos y llegar a establecer las relaciones o puntos de conexión entre ellos”.

Méndez concuerda con Hurtado al señalar que la inducción le permite al investigador partir de la observación de fenómenos o situaciones particulares que enmarcan el problema de la investigación y establecer de ese modo, conclusiones perfectamente aplicables a fenómenos generales que van más allá de las premisas con las cuales se inició el análisis del problema de la investigación.

Desde este punto de vista, la presente investigación partió desde hechos particulares mostrando la incidencia de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos Envite o Azar en el patrimonio de la Comercializadora KM, C. A, tomando como premisa el principio de no confiscatoriedad y a partir de ello presentó conclusiones y recomendaciones que pueden ser extensibles al conjunto de empresas sujetas al pago del impuesto establecido en esta ley, y cuyas características sean similares a las de la empresa estudiada.

Población y Muestra

En las investigaciones que se desarrollan bajo la modalidad del diseño de campo necesariamente se debe acudir a fuentes primarias como se dijo anteriormente; para recabar la información, estas fuentes las conforman específicamente, la población y la muestra.

La población constituye los sujetos de estudio, y estará en función del planteamiento de la investigación y los objetivos específicos que persigue la misma, en este sentido, la población representa la totalidad de los elementos de los cuales se pretende obtener la información, de allí la importancia de delimitarla.

Tamayo y Tamayo (1993, p. 92) define la población como: “la totalidad del fenómeno a estudiar en donde las medidas de población poseen una característica común, la cual se estudia y da origen a los datos de investigación”.

La población objeto de estudio de este trabajo estuvo integrada por tres miembros (03) de la Comercializadora KM, C.A empresa dedicada a la explotación de juegos de loterías, de los cuales dos (02) son del departamento de contabilidad y uno del departamento de impuesto, que como ya se mencionó en principio en el planteamiento del problema, se le dio un nombre ficticio, debido a lo delicado de la información a la cual se tendría acceso, y a las consecuencias en materia fiscal a las que pudiera conducir la investigación en curso, para el contribuyente.

Por su parte, la muestra, según Méndez (2001, p. 181): “Comprende el estudio de una parte de los elementos de una población”. Es decir, se selecciona de acuerdo con los diferentes tipos de muestreo las unidades de la población de las cuales se obtendrá la información para el desarrollo de la investigación. Debido a que el tamaño de la población objeto de estudio es pequeña y perfectamente manejable por la

investigadora, no fue necesario establecer una muestra, de lo cual se deduce que el estudio fue de tipo censal.

Al respecto, Méndez señala que el censo permite estudiar todos y cada uno de los elementos que integran la población; por lo tanto, tomando como base la afirmación del autor antes citado, la muestra para efectos de esta investigación fue exactamente igual a la población.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Para Arias (2000, p. 30), las técnicas de recolección de datos son: “Las distintas formas o maneras de obtener información. Son ejemplos de técnicas: la observación directa, el análisis documental, el análisis de contenido, entre otras”.

Las técnicas e instrumentos que se utilizaron en el estudio para recabar información fueron la entrevista estructurada apoyada en un guión de entrevista y la observación directa basada en un análisis documental. Entendiendo la entrevista estructurada, según Hurtado (2000, p. 99) como: “la comunicación planificada, con objetivos y estrategias pre-determinados; lleva como propósito la recopilación de información de uno o varios informantes, simultáneamente o no”.

Por tal razón, se les aplicó a los tres (03) miembros de los departamentos de contabilidad e impuestos que conforman la población y muestra, una entrevista utilizando para ello un instrumento llamado guión de entrevista o guía de entrevista la cual se observa en el Anexo 1, en donde la investigadora tuvo de antemano una serie de preguntas relacionadas con el tema de estudio, con el propósito fundamental de obtener del entrevistado exactamente la información que se requiere.

En cuanto a la técnica de la observación directa, Méndez (2001, p. 98) la define

como aquella técnica: “En la cual el investigador puede observar y recoger datos mediante su propia observación”. La observación se empleó en la revisión bibliográfica de textos y demás documentos relacionados con el tema de investigación tales como leyes, providencias, estados financieros de la empresa en donde se aplicó el estudio, declaraciones de impuestos, libros de contabilidad reportes financieros, entre otros.

A tales efectos, Rodríguez (2004) señala que la revisión bibliográfica consiste en:

El análisis de los documentos donde los hechos han dejado huella o donde se señalan los criterios que deben utilizarse para interpretarlos y, en consecuencia tomar una decisión. A través de esta técnica se describen las bases teóricas, legales y empíricas sobre las cuales se sustenta la investigación (p. 59).

El instrumento en el cual se apoyó la observación fue la ficha, definida por Tamayo y Tamayo (1993, p. 98): “Como el instrumento que nos permite ordenar y clasificar los datos consultados, incluyendo nuestras observaciones y críticas, facilitando así la redacción del escrito”.

Mediante la ficha se anotaron los datos que se obtuvieron de la revisión de textos, revistas, páginas Web entre otros; en ella se incluyeron los análisis y las críticas de los documentos revisados relacionados con tema de investigación, igualmente la ficha permitió organizar y clasificar en orden de importancia la información recolectada.

Igualmente se empleó una guía de observación la cual según Casal (2007), se caracteriza por presentar una serie de aspectos necesarios para ratificar y facilitar el detalle sobre algunas variables o indicadores. La guía de observación se utilizó en la revisión de los estados financieros, declaraciones de impuestos, flujo de efectivo y demás documentos necesarios para revalidar la información obtenida de la entrevista

aplicada (Ver Anexo 2)

Validez y Confiabilidad

Antes de aplicar el instrumento es necesario someterlo a los criterios y/o juicios de expertos para que éstos expresen su opinión respecto a la pertinencia de los mismos en la consecución de los objetivos de la investigación. En tal sentido, los instrumentos deben reunir dos características fundamentales las cuales son la validez y la confiabilidad.

De acuerdo con Navarro (2009):

La validez se refiere a la precisión con que un instrumento mide lo que se persigue en una investigación, mientras que la confiabilidad señala el grado de seguridad que presenta al medirse. Los datos obtenidos no son producto de instrumentos válidos y confiables, los resultados no serán consistentes y las conclusiones que partan de estos merecerán poco crédito (p. 84).

Tomando como base la definición aportada por Navarro y viendo la importancia que reviste la validación y confiabilidad de los instrumentos, previo a la aplicación de los mismos se recurrió a dos expertos en contenido y uno en metodología, para que éstos verificaran su construcción y pertinencia al tema y de esta manera asegurar que el mismo recabara los datos necesarios para el logro de los objetivos. Luego de efectuada la revisión por parte de los expertos, los mismos consignaron las constancias correspondientes (Ver Anexo 3).

Técnicas de Análisis de la Información

Una vez definidos las técnicas e instrumentos para la recolección de la

información, se hace necesario establecer la forma en que la misma fue analizada; para ello se empleó el análisis cualitativo

Al respecto, Bisquerra (1999, p. 257) señala que mediante el análisis cualitativo: “El investigador queda con libertad de interpretar a su juicio, libre de la aplicación de complicados manejos estadísticos, los datos obtenidos a través del uso de los instrumentos de recolección”. De esta manera, el análisis cualitativo permitió ordenar, codificar y procesar la información obtenida de la entrevista que se aplicó a los empleados de la empresa, y la proveniente de la observación documental obtenida a través de declaraciones de impuestos, estados financieros y demás reportes suministrados, utilizando para ello la comprensión e interpretación por parte de la investigadora y presentando los resultados por medios de relatos y cuadros resúmenes con el fin de dar una respuesta a la problemática planteada.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

Una vez aplicados los instrumentos de recolección de datos descritos en el marco metodológico, los cuales se corresponden con la ficha resumen, la guía de entrevista y la guía de observaciones, se hace necesario presentar los datos obtenidos de los mismos, así como también su análisis correspondiente con la finalidad de precisar el logro de los objetivos de la investigación y establecer conclusiones y recomendaciones que den solución a la problemática planteada.

La presentación de los datos obtenidos y el análisis de los mismos se harán tomando como base los indicadores asociados a cada objetivo.

En tal sentido, para la descripción de los fundamentos teóricos, legales y económicos que conducen a que un tributo sea considerado confiscatorio, se empleó la observación documental utilizando con instrumento la ficha resumen; en dicha ficha se registró lo relativo a los fundamentos que rigen el principio de la no confiscatoriedad, las doctrinas y jurisprudencias existentes, y el impacto económico de la confiscatoriedad en los sujetos pasivos.

Los hallazgos obtenidos de las observaciones documentales y registradas en la ficha resumen son los siguientes:

Doctrinas y Fundamentación Legal del Principio de la No Confiscatoriedad

El principio de No Confiscatoriedad ha sido estudiado en numerosas oportunidades por tributaristas de diversos países en un intento por tratar de establecer cuándo se está en presencia de un tributo con características confiscatorias; uno de ellos ha sido Villegas (1994, p 206), quien señala que la “no confiscatoriedad

viene dada por el respeto e inviolabilidad de los derechos a la propiedad privada de los contribuyentes así como a la utilización y disposición de manera libre de sus bienes”.

El mismo Villegas (1999, p. 207) señala “que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta”.

Estas aseveraciones que plantea Villegas las respalda Andreozzi (1951 p. 108) quien sostiene: “que para que un tributo sea considerado constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad y la capacidad contributiva”.

Así mismo, Valdés (1996, p. 130) plantea que: “la No Confiscación es una prohibición destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del sujeto pasivo de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a la subsistencia digna”.

Analizando las definiciones que aportan los tributaristas, se puede establecer que el principio de la No Confiscatoriedad está fundamentado en la garantía del derecho a la propiedad y la consideración de la capacidad contributiva que tiene el sujeto obligado al pago del tributo. Por lo tanto, el estudio de la no confiscatoriedad parte precisamente de la capacidad que tiene el sujeto para coadyuvar con el gasto público sin que la propiedad de sus bienes se vea afectada por esta causa.

En cuanto al derecho a la propiedad la Constitución de la República Bolivariana (2009) expresa lo siguiente:

Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tienen el derecho al use, 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 interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes

Igualmente la Constitución en su Artículo 116, establece de manera puntual que “no se decretarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución...”

De lo anterior se desprende que los artículos 115 y 116, al relacionarlos con el derecho a la propiedad del que hablan los autores; al referirse a la no confiscatoriedad, están consagrados en la Carta Magna; por lo tanto, efectuando el análisis a los mismos, se puede establecer que éstos constituyen una garantía constitucional que ningún tributo puede violentar.

Así mismo del análisis anterior surge la necesidad de reforzar lo señalado, estableciendo lo contemplado en el Artículo 317 de la Constitución, el cual expresa que: “No podrá cobrarse impuestos, tasas y contribuciones que no estén establecidos en la ley, concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

De esta forma la misma Constitución establece los límites de imposición en la creación de los tributos; en primer lugar, establece como garantía el derecho a la propiedad, y, en segundo lugar confirma tal garantía al establecer que los tributos no pueden tener efecto confiscatorio.

Respecto a la Capacidad Económica es importante señalar que algunos autores establecen los términos de Capacidad Económica y Capacidad Contributiva sin distingo alguno; sin embargo, como lo señalan Quintero y De la Hoz (2009) otros

autores diferencian los términos al señalar que:

Puede existir la primera sin que se tenga la segunda, pero nunca lo contrario. De allí que con la capacidad económica la persona puede atender sus necesidades y compromisos económicos; mientras que con la capacidad contributiva además de poseer la primera tiene la posibilidad de soportar el pago de tributos (p. 16)

Considerando lo señalado por Quintero y De la Hoz la capacidad económica es aquella que permite a la empresa cumplir con las obligaciones propias y normales de la misma, mientras que la capacidad contributiva es un concepto más amplio porque implica no sólo la posibilidad de la empresa de soportar los gastos y operaciones inherentes a su actividad, sino que incluye además la capacidad que tiene la empresa para poder cancelar los tributos.

La Capacidad económica tiene su fundamento legal como un principio constitucional consagrado en el Artículo 316, el cual establece: “Que el Sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad...”

La capacidad para contribuir con los gastos públicos está estrechamente relacionada al concepto de no confiscatoriedad tal como lo planteaba Andreozzi, esto se debe a que un tributo podrá ser considerado confiscatorio en los supuestos en los que la carga impositiva sea tan exagerada que desborde la capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo.

En este sentido Quintero y De la Hoz plantean que la confiscatoriedad de un gravamen sólo podrá establecerse en función del concepto de capacidad económica, como magnitud contenida dentro de los hechos imposables, y su ocurrencia sería

violatoria de las garantías constitucionales del contribuyente ante la potestad tributaria del Estado.

Tomando como base lo señalado con anterioridad, el principio de la No Confiscatoriedad se presenta como un límite a la imposición, el cual es definido por Robles (2006) como aquella medida que, al traspasarse, genera una serie de efectos y/o consecuencias no deseables que conducen a un menoscabo de la finalidad de la imposición, oponiéndose de este modo a reconocidos postulados en el ámbito político, económico y social.

Visto de este modo, se puede señalar, entonces, que un tributo con características confiscatorias excede el límite que razonablemente puede admitirse como aceptable dentro de un sistema tributario en donde se garantice el respeto y resguardo de la propiedad privada.

Ahora bien, qué se considera razonable a los fines de la determinación de este límite. De acuerdo con Andreozzi, la razonabilidad significa que el tributo de ninguna manera sea visto como un despojo de la propiedad o patrimonio del sujeto pasivo. Por su parte, Bidart (1980) define la razonabilidad como todo aquello que se encuentra dentro del marco de la Constitución en cuanto a su espíritu.

De manera que al utilizar el criterio de la razonabilidad se llega igualmente a lo planteado en un inicio, en donde se señaló que para establecer la confiscatoriedad de un tributo es necesario analizar la capacidad contributiva de los sujetos al impuesto de manera que la imposición de tributos no constituya el menoscabo de la renta o el patrimonio de la empresa.

De lo antepuesto se desprende como análisis general de las doctrinas y fundamentación legal del principio de no confiscatoriedad, que un tributo es

confiscatorio cuando el monto que corresponda cancelar sea tan exagerado que vulnere la capacidad contributiva de los sujetos pasivos ocasionando, progresivamente con ello, una disminución excesiva de la renta o del patrimonio, dificultades para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y normales de la empresa. Por lo tanto, con el principio de la No Confiscatoriedad se está protegiendo constitucionalmente el derecho a la propiedad privada, que tienen todos los ciudadanos que hacen vida en el país, ya que el mismo viene a establecer límites a la imposición precisamente para garantizar que los sujetos contribuyan en función a su capacidad económica, razón por la cual se plantea que el análisis del principio de No Confiscatoriedad parte de la capacidad económica de los sujetos obligados a cancelar los tributos.

Jurisprudencia en Relación con el principio de No Confiscatoriedad

Aún en el país no existen criterios jurisprudenciales concretos que conduzca claramente al reconocimiento de un tributo confiscatorio; sin embargo existen países como Perú y Argentina en los cuales los tribunales se han pronunciado en relación con las características que reúne un tributo confiscatorio los cuales se presentan a continuación:

Jurisprudencia de Perú

En la Sentencia del tribunal Constitucional emitida el 29 de enero de 2002 en el exp._0009_2001_AI_TC, citado por Correa (2005) el tribunal de Perú, estimó que las características de los impuestos a los juegos consideradas conjuntamente, hacen que éste resulte confiscatorio; en primer lugar, la base imponible está constituida por la ganancia bruta mensual, la cual resulta de la diferencia entre el ingreso total percibido durante un mes por concepto de apuestas y el monto total de los premios otorgados en el mismo mes; igualmente, la alícuota de este impuesto asciende al 20%

sobre la base imponible, de lo cual el tribunal dedujo que con el nombre de impuesto a los juegos en realidad se está gravando las utilidades de la empresa.

Continua señalando la Sentencia que considerándose además y conjuntivamente que la alícuota del impuesto parece ser excesiva, que recae sobre una base fija sin deducir los gastos realizados para la obtención de las utilidades y que no es considerado, el monto cancelado como abono a cuenta del impuesto sobre la renta, debe concluirse que el gravamen presenta una vocación confiscatoria del capital invertido, prohibido por la Constitución.

Señala Correa, al analizar la sentencia del Tribunal Constitucional, que el mismo para la determinación de la Confiscatoriedad del impuesto a los juegos no se limitó a señalar sólo que la alícuota era elevada sino que fue más lejos al establecer que este impuesto grava en realidad utilidades, lo que ha a juicio de Correa equivaldría a otro impuesto sobre la renta, que la determinación de la base imponible no permite deducir los gastos en los cuales se ha incurrido para generar la renta, lo que obligatoriamente tiene que estar gravando la inversión menoscabando con ello en patrimonio.

Analizando lo señalado en la Sentencia del Tribunal Constitucional de Perú y lo establecido por Correa, se puede indicar, apelando al derecho comparado que la determinación de la confiscatoriedad de un tributo involucra diversos elementos; se debe considerar entre otras cosas, la razonabilidad de su base imponible, el porcentaje de su alícuota, y la condición de deducible frente a la determinación de otro tributo, ya que dependiendo de como se establezcan estos aspectos, pudieran repercutir en la capacidad contributiva del contribuyente y, por ende, con el transcurso del tiempo generar un menoscabo en la renta o en el patrimonio de la empresa sujeta al pago de ese tributo.

Jurisprudencia de Argentina

Argentina es uno de los países que ha establecido cuantitativamente límites a la potestad tributaria y así lo confirman las jurisprudencias existentes en materia de confiscatoriedad de los tributos

La Corte Suprema de Argentina, tal como lo señala Robles (2006), ha sostenido:

Que la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, pero ese poder cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo.

La confiscatoriedad no sólo ha sido reconocida por la jurisprudencia de Argentina, también ha sido incluida en las leyes de ese país. La Corte Suprema de Argentina ha tratado a través del establecimiento de límites cuantitativos de la imposición hacer más transparente su sistema tributario. Es por ello que a través de su jurisprudencia ha establecido una regla casi general en donde se acoge el tope de un treinta y tres por ciento (33%) como máximo valor en el cual un tributo puede absorber la renta de un contribuyente.

Al respecto Gregorio Badeni, abogado especialista en derecho constitucional, citado por Debarbieri (2008), explica que la referencia al 33% se aplica en Argentina hace varias décadas atrás cuando la Corte Suprema de ese país fijó tal porcentaje en el Caso Synge de fecha 21 de septiembre de 1956 como tope para que un tributo fuera constitucionalmente aceptado, además señala que es importante tomar en cuenta que el máximo tribunal de ese país ha aclarado que ese tope podría variar en más o en

menos según las características de cada caso puntual.

Al respecto Bravo (2008), en su análisis del Principio de No confiscatoriedad a través de sentencias de tribunales argentinos, señala que este límite porcentual ha sido concebido tomando en cuenta las características propias del tributo; de manera tal que los mismos deben analizarse por separado para establecer su confiscatoriedad tomando en cuenta además de otros factores, lo siguiente:

g) Acumulación de diversos tributos: La Corte Suprema de Argentina ha establecido que la capacidad contributiva del sujeto pasivo es una sola y, por ende, la carga tributaria que recaiga sobre él, por medio de la sumatoria de los tributos no debe ser superior a treinta y tres por ciento (33%).

b) Para los ingresos brutos, las jurisprudencias señalan que los impuestos no pueden gravar más allá de las utilidades obtenidas mediante una explotación normal

Del tratamiento jurisprudencial que se le da al principio de no Confiscatoriedad en Argentina se puede inferir que todo tributo que supere el tope de 33% es considerado confiscatorio; sin embargo, tal criterio puede variar dependiendo las características propias de cada tributo, y en consecuencia, la confiscatoriedad o no del mismo dependerá, en este caso, de lo siguiente: si el tributo es directo o indirecto, el porcentaje de la alícuota y base imponible sobre la cual se aplica tal porcentaje y, por supuesto, la capacidad contributiva del sujeto obligado a la cancelación del mismo, ya que lo que pudiera resultar confiscatorio para unos para otros pudiera no serlo.

En definitiva se desprende del material doctrinario, constitucional y jurisprudencial que la confiscatoriedad de un tributo está asociada a los excesos en el establecimiento de las alícuotas, la no razonabilidad en la base imponible, el impedimento de la deducibilidad del gasto para efectos de la cancelación de otros

tributos como, por ejemplo, Impuesto Sobre La Renta.

Tales aspectos conlleva a la pérdida de la capacidad económica y/o contributiva de los sujetos, generando con ello un impacto negativo en la liquidez de los contribuyentes que desencadena otra serie de efectos económicos y financieros como disminución de la renta y con ello los niveles de expansión, de inversión, lo cual se va a ver reflejado en el menoscabo del patrimonio de las empresas sujetas a tributos con efectos confiscatorios.

De acuerdo con lo puntualizado en los párrafos anteriores se logró describir los fundamentos teóricos, legales y económicos que conducen a que un tributo sea considerado confiscatorio dando de esta forma cumplimiento al primer objetivo de la investigación.

Descripción de las características de Ley de Impuesto A las Actividades de Juegos de Envite o Azar

Para dar cumplimiento a la descripción de las características de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar publicada en la Gaceta Oficial N° 38.698 de fecha 05 de junio de 2007, específicamente relacionadas con las operaciones de juegos de loterías, se empleó igualmente la observación documental utilizando para ello como instrumento la ficha resumen.

Las disposiciones aplicables a las empresas operadoras de loterías contenidas en dicha ley, relacionadas con el hecho imponible, base imponible, alícuotas deducibilidad en el Impuesto sobre la renta, período de imposición, así como la declaración y pago se presentan a través del siguiente cuadro y diferentes relatos.

Cuadro 2

Características del Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar

Sujetos pasivos	Hecho imponible	Base Imponible	Alicuotas
Personas naturales o jurídicas que realicen, exploten o comercialicen juegos de envite o azar como son: La explotación u operación de loterías. Art. 1 LIAJEA	1. La explotación u operación de juegos de juegos de loterías. 2.La explotación u operación de espectáculos hípicos; 3. La explotación de casinos, salas de bingo y máquinas traganiquite; 4. La explotación de la apuesta deportiva; 5. La organización en general de juegos de envite o azar. Art. 4 LIAJEA	Ingresos brutos percibidos durante el período de imposición. Art. 10 de la LIAJEA	Entre el límite mínimo del diez por ciento (10%) y un máximo del quince por ciento (15), aplicable sobre el monto de los ingresos brutos percibidos durante el periodo de imposición. Art 10 LIAJEA
Periodo de Imposición	Declaración y Pago	Ente recaudador del tributo	Deducibilidad/ Otras consideraciones
El impuesto previsto en la esta Ley será determinado por períodos de imposición de un mes calendario. Art. 12 LIAJEA	Los contribuyentes sujetos al impuesto regulado por esta ley están obligados a declarar y pagar en la forma, condiciones y plazos que establezca al efecto el SENIAT. Art. 13 LIAJEA	Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera SENIAT. Art. 2 LIAJEA	.-El Impuesto a las actividades de juegos de envite o azar no será deducible a los efectos de la determinación del enriquecimiento neto global en materia de Impuesto Sobre La Renta. .- No se aplica a las actividades relacionadas con juegos de envite o azar el Impuesto al Valor Agregado. Disposiciones finales de la LIAJEA

Fuente: La autora (2011). Basada en la Ley de Impuesto a las Actividades de Envite o Azar (2007)

Se deduce del cuadro anterior que el Impuesto a las Actividades de Envite o Azar es un impuesto indirecto, Nacional, recaudado por la Administración Tributaria, que recae sobre todas aquellas personas que realicen alguna de las actividades relacionadas con el envite o azar como, por ejemplo, la explotación y operación de

los juegos de loterías, como es el caso, de la Comercializadora KM, C. A. que es la empresa objeto de estudio. De manera que este impuesto se grava sobre los ingresos brutos de las operadoras de juegos, entendiendo por éstos el monto total de ingresos percibidos durante el período de imposición, el cual es de un mes, por concepto de apuestas, es decir sin descontar los premios de loterías que la empresa está en la obligación de cancelar. A estos ingresos se les aplicará la alícuota mínima del diez por ciento (10%) para la determinación del impuesto a pagar, el cual deberá ser enterado en las fechas que corresponda según el calendario de obligaciones tributarias publicado anualmente por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera SENIAT.

Igualmente es importante destacar en el análisis de estas disposiciones, que este impuesto tiene una particularidad que lo diferencia de muchos otros, la cual es la condición de no deducible a los fines de la determinación del enriquecimiento neto para el cálculo del Impuesto Sobre La Renta, lo que unido a la base imponible en donde no se consideran los gastos necesarios para la generación de renta, y una alícuota elevada en comparación con la de otros impuestos que gravan igualmente los ingresos brutos, se considera que genera un efecto negativo en la capacidad contributiva de la operadora de juegos de loterías, por lo que presenta una vocación confiscatoria tomando como base los criterios jurisprudenciales de Perú y haciendo referencias al derecho comparado.

En función a lo anterior, se cumplió con el objetivo de describir las características de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar publicada en la Gaceta Oficial N° 38.698 de fecha 05 de junio de 2007, específicamente relacionadas con las operaciones de juegos de loterías.

Efectos Financieros y Confiscatorios de la Ley de Impuesto a Las Actividades de juegos de Envite o Azar.

Para poder señalar la confiscatoriedad de un tributo es necesario establecer los efectos financieros que genera la aplicación de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar en la Comercializadora KM, C. .A., de manera que se pueda establecer específicamente las particularidades de este impuesto y los efectos que tiene sobre las finanzas de la comercializadora, ya que como se plantea en la jurisprudencia Argentina, se debe estudiar cada caso en particular para poder determinar que el impuesto supera la capacidad contributiva de la empresa y, en consecuencia, repercute sobre el patrimonio de la misma.

El cumplimiento de este objetivo conlleva al logro del establecimiento de los efectos confiscatorios que pudiera generar la aplicación de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar en el Patrimonio de la Comercializadora KM, C. A por lo tanto, no pueden analizarse aisladamente ya que del cumplimiento de uno depende el logro del otro.

En consecuencia, para el logro de estos dos objetivos se aplicó una entrevista estructurada a tres (3) empleados de la empresa y se empleó igualmente una guía de observación. Las respuestas proporcionadas por estas personas se exponen textualmente a continuación con su respectivo análisis una vez mostradas las repuestas de los tres informantes:

Entrevista

Pregunta 1 ¿El flujo de caja de la empresa se ha visto afectado por la cancelación mensual del impuesto?

Respuesta informante 1

En relación al flujo de caja y a todo lo que tiene que ver con este impuesto es necesario plantear dos escenarios; el primero de ellos, es el escenario el cual está basado en estados financieros que se preparan con fines fiscales, en los cuales los ingresos brutos son alterados para disminuir el impuesto de juegos de loterías, y el segundo escenario, en el cual se maneja las cifras reales y es en donde se puede determinar los efectos negativos del cumplimiento de este impuesto.

En el primer escenario la cancelación de este impuesto tiene un efecto negativo sobre el flujo de caja pero no es tan significativo porque se ha reducido el impuesto a pagar, mientras que en el segundo escenario sucede lo contrario, el impuesto es tan elevado que el dinero que la empresa dispone para el normal funcionamiento de sus operaciones es absorbido en un porcentaje elevado, por lo que la gerencia de la empresa, después de revisar los estados financieros reales, decidió correr el riesgo que fiscalmente eso implica con el fin de seguir contando con un flujo adecuado de dinero que permita, financiar las operaciones propias del negocio, pagar los pasivos a su vencimiento, y uno de los aspectos más importantes retribuir a los dueños un rendimiento satisfactorio.

Respuesta Informante 2

Hasta los momentos los problemas de flujo de caja que ha presentado la empresa no han sido tan relevantes porque el impuesto que se ha venido cancelando se hace en función a unos ingresos que han sido disminuidos para que el efecto económico y los efectos sobre la utilidad de la empresa no sean tan significativos, pero si se trabajará utilizando los ingresos reales de la empresa la situación sería otra porque el impuesto es un 10% de los ingresos, lo que quiere decir que el desembolso de dinero que tendría que efectuar la empresa sería significativo.

Respuesta Informante 3

Hasta la fecha se ha logrado mantener flujos de caja aceptables, esto se debe a que el impuesto no se paga sobre los ingresos brutos reales, sino que en algunas oportunidades se cancela sobre los ingresos netos, es decir, una vez que se han deducido los premios de loterías; por ende, se cancela menos impuesto y el impacto sobre el flujo de caja es mucho menor al que se obtendría cancelando el impuesto sobre ingresos brutos reales de conformidad con lo establecido en la ley.

Análisis

Las respuestas de los tres informantes coincidieron al señalar que la empresa maneja dos contabilidades, una para fines fiscales y la otra para conocer la verdadera situación económica de la empresa. Los mismos señalan que el efecto en el flujo de efectivo no ha sido tan significativo pero que tal hecho ha sido posible gracias a la disminución indebida de los ingresos brutos o al hecho de aplicar la alícuota del impuesto a los ingresos una vez deducidos los premios de loterías, lo cual es importante aclarar, no está permitido por la Ley de Actividades de Envite o Azar. De lo anterior se deduce que la aplicación de este impuesto ha ocasionado que la empresa maneje dos contabilidades para evitar la disminución en el flujo de caja de la Comercializadora KM, C. A., que se genera a consecuencia de la cancelación de un impuesto de elevada cuantía, debido a que grava el 10% de los ingresos que obtienen por concepto de apuestas sin considerar los costos y gastos necesarios para generar la renta empujando de este modo a la empresa a asumir riesgos peligrosos ante el Fisco Nacional para poder subsistir. Igualmente se pudo evidenciar por medio de la revisión del flujo de caja elaborado por la empresa y los diferentes estados financieros preparados por ellos a cifras reales y alteradas que la información suministrada por los informantes sí se comporta en función a la situación descrita por ellos, lo que fue posible gracias a la aplicación de la guía de observaciones.

Pregunta 2 ¿La empresa se ha visto en la necesidad de solicitar financiamiento externo para solventar los problemas de flujo de caja que se han generado por la sujeción al Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar (IAJEA)?

Respuesta Informante 1

Ha solicitado financiamiento externo, pero no con el objeto de solventar problemas con el flujo de caja generada por la sujeción al impuesto a las actividades de juegos de envite o azar, sino por otras circunstancias, recuerda que el impuesto ha sido reducido precisamente para disminuir el impacto a nivel financiero que tiene este impuesto sobre la empresa. De no disminuir este impuesto de esta manera evidentemente existiría problemas de flujo de caja y los financiamientos estarían orientados a solventarlos.

Respuesta Informante 2

En varias oportunidades se han solicitado préstamos a los bancos, pero no han sido para solventar problemas de liquidez que estén relacionados a la cancelación de este impuesto, porque a pesar de que éste es elevado, lo que se ha estado declarando está más o menos en función a lo que la empresa puede soportar como carga impositiva para poder subsistir, porque no sólo está obligada a cancelar este impuesto sino muchos otros aunque éste sigue siendo el más significativo en términos cuantitativos si lo comparamos con los otros.

Respuesta Informante 3

Sí, pero ese financiamiento no se ha utilizado para solventar problemas de flujo de caja.

Análisis

Las respuestas de los informantes, al igual que en la pregunta anterior, fueron similares. Los tres señalaron que los financiamientos han estado orientados a otras áreas y no a solventar problemas relacionadas con el flujo de caja que cause la sujeción al impuesto a las actividades de envite o azar. Lo que tiene lógica y coherencia, ya que según las repuestas de la pregunta anterior, el flujo de caja se ha mantenido dentro de niveles aceptables, lo que es posible gracias a que no se aplica cabalmente las disposiciones que establece la ley para la determinación del impuesto; en consecuencia, el efecto que tiene este tributo no se ve reflejado en el flujo de efectivo de la comercializadora KM, C. A. en la misma forma que si se cancelará el impuesto en función a ingresos brutos reales tal como lo señalaron los informantes.

Pregunta 3 ¿Los niveles de expansión de la empresa se han visto contraídos como consecuencia de la excesiva carga tributaria que genera el impuesto?

Respuesta Informante 1:

Definitivamente sí, debido al riesgo que está corriendo la empresa de ser sancionada con multas y cierres de establecimientos por incumplir con la normativa, la gerencia tomó la decisión de no aperturar nuevas agencias de loterías, por lo que el crecimiento de la misma se ha visto contraído.

Respuesta Informante 2:

Las posibilidades de crecimiento de la empresa se han reducido significativamente, de hecho se decidió limitar el crecimiento de la cadena de agencias y trabajar con lo que ya existe para no incrementar los riesgos de ser clausurado, multado y/o obligado a cancelar lo que se ha dejado de pagar por

concepto de este impuesto en caso de alguna fiscalización; la empresa considera que ya se está arriesgando demasiado en este sentido y esa situación le impide seguir creciendo.

Respuesta Informante 3:

La empresa no está en capacidad de abrir nuevas agencias de loterías porque sería asumir más riesgos de los que ya enfrenta por estar disminuyendo los ingresos brutos con la finalidad de disminuir el impuesto a pagar, por lo tanto, se decidió seguir operando con las agencias que ya estaban constituidas.

Análisis

En función a las respuestas obtenidas de los informantes de la pregunta 3 y las anteriores se puede señalar que la empresa no puede cumplir con el pago del tributo tal cual como lo establece la ley, en virtud de que no se encuentra en capacidad de soportar ese gasto económicamente; en función de ello y para garantizar su subsistencia como operadora de juegos de loterías, se ve obligada a disminuir la carga impositiva que impone este impuesto, por medios ilegales, por ende, se genera otra serie de efectos a nivel financiero que se ven reflejados en la imposibilidad de la empresa de seguir en crecimiento, ya que el riesgo de aperturar nuevas agencias de loterías, cuando se está incurriendo en ilícitos tributarios, es lo suficientemente alto como para asumir otros que empeorarían la situación descrita por los informantes.

Pregunta 4 ¿Los niveles de inversión de la empresa se han visto afectados luego de la entrada en vigencia de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar?

Respuesta Informante 1

La empresa normalmente invierte en infraestructura y activos fijos como mobiliarios, equipos de computación, taquillas, entre otros; todo ello con la finalidad de dotar a las nuevas agencias que se aperturen, en virtud de que se tomó la decisión de no abrir nuevos centros de apuestas, no se han hecho nuevas inversiones de este tipo ni de ninguna otra.

Respuesta informante 2

Sí, se han visto afectados; la disminución de los niveles de crecimiento de la empresa tiene una incidencia directa sobre la inversión. Generalmente la inversión de la empresa está orientada a la adquisición de equipos de oficina, mobiliario, tabiquería, infraestructura, todo ello para ser destinado al equipamiento de las nuevas agencias de loterías, sin embargo, como se decidió limitar la apertura de las mismas, la inversión en activos fijos disminuyó significativamente.

Respuesta informante 3

Si al no abrirse nuevas agencias de loterías disminuye la inversión en activo fijo como equipos de computación, mobiliario y en general en todo lo necesario para el funcionamiento de una agencia, por lo tanto al no haber inversión la empresa pierde la oportunidad de emplear su capital con el objetivo de incrementarlo y por su puesto no se generan con ellos beneficios futuros.

Análisis

Los informantes coincidieron en sus respuestas. De acuerdo con lo señalado en las respuestas, la inversión está directamente relacionada con los niveles de expansión,

ya que las inversiones que se hacen mayormente en la Comercializadora KM, C. A se destinan a la instalación y dotación de agencias de loterías que conforman la cadena; al estar los niveles de expansión contraídos, la inversión también se ve afectada, esto ocasiona un efecto negativo sobre la situación económica y financiera de la empresa ya que, dadas las circunstancias bajo las cuales tiene que operar, no tiene la posibilidad de invertir su dinero en activos que generen beneficios futuros, por lo que la posibilidad de generar flujos de efectivo se reduce, lo que con el tiempo ocasionará un menoscabo del patrimonio de la Comercializadora. En la revisión de la documentación que respalda a la adquisición de equipos de computación, mobiliarios y demás enseres de oficina se pudo observar que la inversión efectivamente ha sido mínima; de esta forma, por medio de la guía de observación, se confirma la información aportada por los 3 empleados de la empresa.

Pregunta 5 ¿Considera usted que el porcentaje de la alícuota del impuesto a las actividades de juegos de envite o azar aplicable a los operadores de juegos de loterías es elevada en comparación con otros impuestos que gravan los ingresos brutos?

Respuesta informante 1

Sí, un 10 % sobre los ingresos brutos me parece una carga impositiva desproporcionada porque no se está considerando que normalmente una cantidad importante de esos ingresos brutos se utiliza en la cancelación de los premios de loterías a los apostadores quedando con ello una ganancia que prácticamente desaparece cuando se cancela el impuesto y las demás obligaciones que debe cumplir la empresa. Por esta razón es que la empresa se ha visto en la necesidad no sólo de disminuir sus ingresos brutos sino que también aplica en algunas oportunidades la alícuota de este impuesto en base a los ingresos netos, es decir; una vez deducidos los premios de loterías.

Respuesta informante 2

Si lo comparamos con las alícuotas de otros impuestos con similares características, evidentemente este porcentaje del 10% es muy elevado para gravar los ingresos brutos y representa una salida de dinero importante para la empresa difícil de soportar por mucho tiempo. Además, hay una doble imposición en el momento que se grava nuevamente los ingresos brutos para cancelar impuesto sobre actividades económicas de industria y comercio, servicio o de índole similar.

Respuesta informante 3

Si la comparamos con el impuesto a las actividades económicas evidentemente es muy elevada, cuando éste grava el 2% de los ingresos brutos, el impuesto a las actividades de juegos de envite o azar grava el 10% de estos mismos ingresos en caso de los juegos de loterías, es decir, la diferencia entre uno y otro es del 8 %.

Análisis

Los informantes señalan que considerando que este impuesto grava los ingresos brutos sin tomar en consideración que una suma de dinero importante de ellos se destina a la cancelación de los premios de loterías, evidentemente la alícuota es elevada. Así mismo, hacen la comparación con el impuesto sobre actividades económicas de industria y comercio, servicio o de índole similar, el cual igualmente grava esos mismos ingresos brutos pero la alícuota es de un 2%, por lo que la diferencia entre uno y otro impuesto es de ocho por ciento de manera que la alícuota sí es elevada al compararla con este impuesto. De las repuestas de los informantes se desprende que existe una doble imposición de tributos ya que sobre la misma base imponible, sobre la misma fuente, se aplica 2 tributos diferentes, uno Nacional y otro Municipal. Si se toma en cuenta lo señalado con anterioridad por la Corte Suprema de

Argentina, la capacidad económica y/o contributiva de los sujetos pasivos es una sola y la carga impositiva que recaiga sobre él, aunque no resultara ser confiscatoria por la sumatoria de tributos, afecta igualmente la capacidad contributiva de la comercializadora y va ocasionando un detrimento del patrimonio de la compañía que puede impedir la continuidad de sus operaciones.

Pregunta 6 ¿Qué porcentaje de total de los impuestos representa el Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar?

Respuesta Informante 1

El impuesto a las actividades de envite o azar en el 2011 representó aproximadamente un 55% en comparación con los demás impuestos que tienen que pagar la empresa, es decir, el fuerte de los impuestos que paga la empresa es precisamente el establecido en esta ley.

Respuesta Informante 2

El impuesto a las Actividades de juegos de envite o azar durante los últimos 2 años ha estado en promedio alrededor del 54% del total de los impuestos a los que está obligada la empresa.

Respuesta Informante 3

El impuesto a las Actividades de juegos de envite o azar representa entre un 52% a un 55% del total de los impuestos que pagan la empresa por sus operaciones.

Análisis

Los informantes no coincidieron en cuanto al porcentaje que representa el impuesto a las actividades de juegos de envite o azar respecto al monto total que cancela por impuestos, sin embargo, los porcentajes señalados por ellos estuvieron cercanos y en promedio el impuesto a las actividades de juegos de envite o azar para el año 2011 representó del total del monto pagado por concepto de impuestos, un 53,66 %, es decir, que este impuesto representa la erogación de dinero más significativa por concepto de tributación de la comercializadora. El porcentaje es alto debido a lo que se señalaba con anterioridad en relación a lo elevado de la alícuota y al hecho de que se grava sobre ingresos brutos, mientras que en impuestos como el de actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, la alícuota aplicable es del 2 % y en el caso del Impuesto Sobre la Renta este se calcula con base en el enriquecimiento neto, es decir, una vez deducido los gastos necesarios para la obtención de la renta. Lo anterior implica que el impuesto que grava la operación de juegos de loterías está absorbiendo una parte importante de la renta de la comercializadora, situación que cuando se configura se considera confiscatorio el tributo de acuerdo con lo señalado por el tributarista argentino Héctor Villegas quien plantea que un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte substancial de la renta o del patrimonio.

Igualmente, es de importancia establecer que en vista del monto tan significativo que tiene que desembolsar la empresa aún y cuando está cancelando un impuesto por debajo de lo que realmente corresponde, tiene incidencia aunque menor en la liquidez, y los niveles de crecimiento de la comercializadora.

Pregunta 7 ¿Qué porcentaje representa el Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar sobre el resultado contable de la empresa?

Respuesta informante 1

Partiendo de la declaración de impuesto sobre la renta del año 2011 el impuesto representa el 4,27% del resultado contable obtenido, que para este año fue pérdida a causa en gran medida de la disminución de los ingresos.

Si me preguntas por las cifras reales y lo que debió cancelarse por concepto de impuesto el porcentaje se incrementaría a 75, 76% de la pérdida que bajo estas premisas es mucho mayor que lo declarado ya que presenta ingresos reales.

Respuesta informante 2

Para que veas el impacto es necesario verlo desde dos puntos de vista bajo cifras reales y bajo cifras con disminución de los ingresos.

En el primer caso el porcentaje que representa es de 75% de la pérdida obtenida en el año, en el segundo caso el efecto es mucho menor ya que se ubica por el orden de los 4,5% ó 5%.

Respuesta informante 3

Según lo ingresos declarados y la declaración de impuesto sobre la renta del cierre 2011 4,3% de la pérdida.

Análisis

Las respuestas obtenidas confirman que el impuesto sobre la empresa por comercializar juegos de loterías tiene efectos negativos sobre los resultados de la misma que la han obligado a disminuir sus ingresos para que la empresa pueda

continuar en marcha dando como resultado que sobre cifras basadas en ingresos disminuidos el efecto del impuesto en la pérdida de la empresa sea de tan sólo 4,3% cuando el porcentaje real es de 75,5% (promedio) según los resultados obtenidos. Este análisis se representa gráficamente de la siguiente manera:

Cuadro 3

Porcentaje que representa el impuesto de juegos de envite o azar sobre el resultado contable de la empresa

	Cifras Reales	Cifras Alteradas
Promedio	75,50%	4,27%

Fuente: Entrevista aplicada (2011)

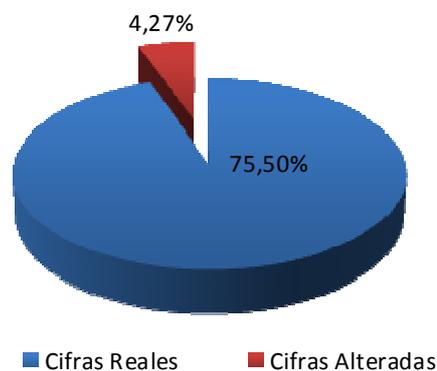


Gráfico 1. Porcentaje que representa el impuesto de juegos de envite o azar sobre el resultado contable de la empresa. Elaborado con datos tomados del instrumento aplicado por la Autora (2011).

Pregunta 8 ¿Tomando como base la pregunta anterior cree usted que la aplicación de la normativa establecida en la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar, afecta significativamente la utilidad obtenida en las operaciones de juegos de loterías?

Respuesta informante 1

Totalmente, no sólo por lo elevado de su alícuota, sino por su carácter de no deducible lo que genera que deba incluirse en la conciliación fiscal de la renta para determinar el enriquecimiento neto global, ocasionando con ello que el Impuesto Sobre La Renta sea más elevado y, por ende, la utilidad se vea disminuida. De hecho, la empresa desde que entró en vigencia esta ley ha generado pérdidas contables porque aún y cuando se disminuye el impuesto para contrarrestar los efectos negativos de la misma, el gasto por concepto de este impuesto sigue siendo muy alto. La pérdida contable que se ha estado generando es producto de la no inclusión en la contabilidad de la totalidad de los ingresos, sin embargo si se presentará un estado de resultado con cifras reales (el total de los ingresos) el efecto sobre la utilidad por la cancelación de este impuesto no sería distinto, por el contrario, sería más alarmante.

Respuesta informante 2

Sí la afecta, ya que el impuesto que debe pagar la empresa, a pesar de que lo ha reducido por medios evasivos, no tiene carácter deducible frente a la determinación del enriquecimiento neto para calcular el Impuesto Sobre La Renta; eso hace que el gasto del Impuesto Sobre La Renta sea más elevado y, por ende, la utilidad contable se reduzca.

Respuesta Informante 3

La alícuota es muy elevada, en consecuencia, el impuesto que se causa lo es igualmente, independientemente de que no se declaren la totalidad de los ingresos brutos, tienen un impacto en la utilidad de la empresa que se ve mucho más evidente cuando éste no puede ser deducible en la declaración del Impuesto Sobre La Renta.

Análisis

Los tres informantes coincidieron en un aspecto, la utilidad se ve afectada en los dos escenarios planteados en un inicio por el informante 1, al responder la pregunta 1, es decir, la aplicación de la ley en cualquiera de estos dos escenarios declarando con cifras de ingresos alterados o analizando la situación con cifras de ingresos reales afecta igualmente la utilidad de la Comercializadora. La causa es el hecho de que el impuesto no pueda ser deducible de la declaración del Impuesto Sobre La Renta tal como lo establece la misma ley en sus disposiciones finales, disposición que fue analizada en el cumplimiento del segundo objetivo específico de la investigación.

El hecho de que no sea deducible implica conciliarlo fiscalmente para obtener la renta neta gravable sobre la cual se va a calcular el Impuesto Sobre La Renta, por lo tanto, la utilidad fiscal se va a incrementar y, en consecuencia, el monto del impuesto que grava la renta será mayor, lo que implica una erogación de dinero superior a la que existiría si se pudiera efectuar la deducción del mismo de la renta fiscal. En este sentido, la aplicación de la ley involucra, por un lado, cancelar un impuesto que, como ya se mencionó, grava los ingresos brutos con una alícuota excesiva y, por el otro, el impedimento de deducir el gasto por concepto de este impuesto en la determinación de la renta neta gravable.

Vale la pena destacar que el resultado económico de la empresa fue verificado a través de la revisión del estado de resultados y la planilla de declaración de Impuesto sobre la Renta constatando de esta manera la veracidad de la información obtenida.

Pregunta 9 ¿Qué porcentaje representa el Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar de la renta neta gravable?

Respuesta Informante 1

La empresa no obtuvo utilidad gravable. Según el informe entregado por el asesor externo de la empresa el efecto que tendría el impuesto sobre la renta neta gravada es del 45% en cifras reales.

Respuesta Informante 2

El efecto de impuesto en la renta de la empresa basado en cifras reales ya que no obtuvo utilidad fiscal y de acuerdo a la planificación que es revisada mensualmente oscila entre el 45%

Respuesta Informante 3

Desconozco el porcentaje que representa el impuesto sobre la renta neta gravada, pero debe ser elevado por las medidas que tomó la empresa cuando fue creado.

Análisis

En función a las respuestas obtenidas basadas únicamente en estados financieros ajustados a la realidad financiera de la empresa, tal como lo expresaron los informantes en virtud de que la empresa no obtuvo utilidad fiscal, el efecto que tendría el impuesto en la renta neta gravable de la comercializadora es significativo ya que la mayoría concuerda que se encuentra por encima del 40%, un porcentaje elevado que indica que la capacidad contributiva de la empresa se está viendo afectada de forma negativa, porque el impuesto no les permite tener siquiera un margen de ganancia aceptable para el cumplimiento de sus demás compromisos.

Pregunta 10 ¿La no deducibilidad del Impuesto a las actividades de juegos de envite o azar a los fines de la determinación del ingreso neto global en materia de ISLR tiene un impacto negativo en la situación financiera de la empresa?

Respuesta Informante 1

Sí, porque al no ser deducible debe ser sumado a la utilidad del ejercicio económico en la conciliación de la renta a los fines de la determinación del enriquecimiento neto global sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto sobre la renta de este modo la misma se vería incrementada y, por ende, este impuesto a cancelar será más elevado, y considerando que el impuesto de juegos de loterías representa un 10% de los ingresos brutos, el incremento del impuesto sobre la renta a pagar es significativo lo que genera una disminución en el efectivo del cual dispone la empresa para llevar a cabo sus operaciones. En ambos escenarios el hecho de no ser deducible del impuesto sobre la renta tiene repercusiones a nivel de financiero.

Respuesta Informante 2

Sí, evidentemente, al no ser deducible, incrementa la renta neta sobre la cual se aplica la tarifa del impuesto sobre la renta y, en consecuencia, el impuesto a pagar es mucho mayor. Igualmente, en algunos casos, la empresa tiene pérdida contable y al realizar la conciliación fiscal de la renta por la cuantía del impuesto sobre juegos de loterías se convierte en utilidad fiscal generando con ello pagos a la administración tributaria que, de haber sido deducible el impuesto que grava la actividad de loterías, no hubiera existido ningún desembolso de dinero por concepto de impuesto sobre la renta. Lo que quiere decir que disminuyendo los ingresos brutos para cancelar menos impuesto, el efecto de la no deducibilidad de este tributo es el mismo que si se estuviera aplicando la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos reales.

Respuesta Informante 3

Sí, la no deducibilidad de este impuesto influye negativamente sobre las finanzas de la empresa y, por supuesto, sobre el resultado económico de la misma, ya que en

algunas oportunidades la empresa de tener una pérdida contable pasa a tener una utilidad fiscal al conciliar el gasto por concepto de este impuesto, lo que genera pago en la declaración del Impuesto Sobre la Renta que de aceptarse la deducción del gasto de impuesto sobre operaciones de juegos de loterías no se hubiera generado tal obligación.

Análisis

Respecto a la información suministrada por los informantes, la no deducibilidad tiene un efecto negativo y significativo sobre las finanzas de la comercializadora, tal como se estableció igualmente en el análisis de las preguntas 9 y 10, en donde se señala que el no deducir el impuesto incide sobre la liquidez de la empresa, afecta a la utilidad y, por ende, al patrimonio.

Pregunta 11 ¿Basado en el sistema tributario Venezolano considera usted contradictorio que la Ley de Impuesto Sobre la Renta señale como deducible los tributos que efectivamente hayan sido pagados en el período de imposición y que por el contrario la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar no permita la deducibilidad del impuesto que ésta prevé a los fines de la determinación del enriquecimiento neto global en materia de Impuesto Sobre la Renta?

Respuesta Informante 1

Sí existe una contradicción entre lo que establece la Ley de Impuesto Sobre La Renta y la Ley de Impuesto a las Actividades de Envite o azar, porque si la Ley de Impuesto Sobre La Renta señala expresamente en su Artículo 27 que se pueden deducir todos los impuestos que se hayan cancelado en el ejercicio fiscal, por qué no puedo deducirme el impuesto que grava la actividad de loterías si ya lo he venido cancelando mensualmente y representa para la empresa un gasto considerable.

Respuesta informante 2

Sí, es totalmente contradictorio que pueda deducir los demás tributos que se han cancelado durante el ejercicio económico porque la Ley del Impuesto Sobre La Renta lo permite y que, por el contrario, la Ley de Impuesto a las Actividades de Envite o Azar, en sus disposiciones finales, señale que en el caso puntual del impuesto que ésta creó no pueda hacerse la deducción del mismo generando con ello disminución del flujo de caja de la empresa.

Respuesta informante 3

No había analizado tal situación, pero aparentemente sí existe contradicción de acuerdo a lo que me estás planteando.

Análisis

La no deducibilidad del impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar desde el punto de vista de los informantes sí es contradictorio, ya que de acuerdo con el Artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, todos los tributos que hayan sido cancelados pueden deducirse a los fines de determinar la renta neta gravable, no se explican entonces, el por qué la misma ley que crea el impuesto que grava la explotación y operación de juegos de envite o azar no lo permite. Considerando tal hecho, no se está tomando en cuenta la capacidad económica del contribuyente, lo que atenta contra una de las garantías constitucionales de que el sistema tributario atienda o establezca tributos atendiendo precisamente la capacidad contributiva de los sujetos.

Pregunta 12 ¿Qué porcentaje representan las multas por concepto de incumplimiento de la ley de impuestos a las actividades de envite o azar sobre el capital de la empresa?

Respuesta informante 1

La empresa hasta la fecha no ha sido multada por el fisco de hecho no ha sido fiscalizada en todo el año, sin embargo considerando la forma en la que se ha estado declarando el impuesto, en caso de una fiscalización estaría sujeta a una multa que oscila entre el 25% y el 200% del tributo dejado de cancelar por disminución ilegítima de los ingresos tributarios según el Código Orgánico Tributario y según la Ley Nacional de Loterías la multa por alterar estados financieros es de 100 unidades tributaria a 500 unidades tributaria. La empresa normalmente cancela en base a un porcentaje de 3% sobre los ingresos brutos.

Respuesta informante 2

En la ley no se establece directamente las multas aplicables a los comercializadoras y explotadores de juegos de lotería, en lugar de ello se menciona que serán aplicables las mismas sanciones establecidas en el código orgánico tributario por incumplimiento de lo establecido en la ley de impuesto a las actividades de envite o azar. La empresa como ya dije en ocasiones disminuye los ingresos para efectuar la declaración del impuesto y en otras toma los ingresos netos para su cálculo, el mismo no está conforme a la ley por lo que generaría una multa de 25% a 200% del impuesto dejado de enterar, en este sentido el porcentaje que representan las multas respecto al capital exactamente lo desconozco, pero por aproximación debe ser superior al 50%.

Respuesta informante 3

Hasta la fecha no tengo conocimiento de multas aplicadas a la empresa, sólo sé que son muy elevadas y que de ser objeto de ellas el dinero que habría que cancelar es significativo. La comercializadora está sujeta a las sanciones del código orgánico tributario y la Ley Nacional de Loterías.

Análisis

De acuerdo a las repuestas recibidas por parte de los informantes la empresa no ha sido objeto de multas por parte de la administración tributaria por incumplimiento de la ley en virtud de no haber sido fiscalizada durante el año 2011 por lo que no conocen el porcentaje que representan dichas multas sobre el capital de la empresa. No obstante indican que estarían sujeta a una multa que oscila entre el 25% y 200% de los impuestos dejados de cancelar por tomar como base de cálculo lo ingresos netos y no los brutos así como disminuir los ingresos de la comercializadora, esto de acuerdo a lo contemplado en el Código Orgánico Tributario (COT) y una multa que va desde 100 unidades tributaria a 500 unidades tributarias de acuerdo a lo establecido en la Ley Nacional de Loterías (LNL).

Ahora bien conociendo el capital de la empresa que es de Bs. 1.000.000 y las multas establecidas en el código orgánico tributario y la Ley Nacional de Loterías se pudo determinar qué porcentaje representaría las multas por incumplimiento de la ley sobre el capital respecto a la disminución de los ingresos de la empresa y/o alteración de los estados contable y financieros en caso de fiscalización.

En virtud de lo anterior los cálculos efectuados arrojaron como resultado que el porcentaje de las multas en relación al capital de la empresa por disminución indebida de los ingresos oscilaría entre un mínimo de 8% y máximo de 64% de acuerdo a las

sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario lo que constituiría un desembolso de dinero importante para la comercializadora que afectaría de inmediato su flujo de efectivo y un efecto negativo en la utilidad de la empresa significativo. Por otra parte la sanción contemplada en la Ley Nacional de Loterías por alterar estados financieros representaría entre un 0,65% y 3,25% del capital de la empresa, porcentajes que son considerablemente menores a lo establecido en el código y por ende su efecto sobre las finanzas de la comercializadora será menor. Del análisis efectuado se desprende la siguiente gráfica que permite visualizar de manera más clara lo que representa en términos porcentuales cuanto representarían las multas por incumplimiento de lo establecido en ley de impuesto a las actividades de juegos de envite o azar sobre el capital de la empresa.

Cuadro 4

Sanciones mínimas y máximas por incumplimiento de deberes según Código Orgánico Tributario y Ley nacional de loterías.

Multas	Sanción Mínima	Sanción Máxima
COT	8,00%	64,00%
LNL	0,65%	3,25%

Fuente: Entrevista aplicada (2011)

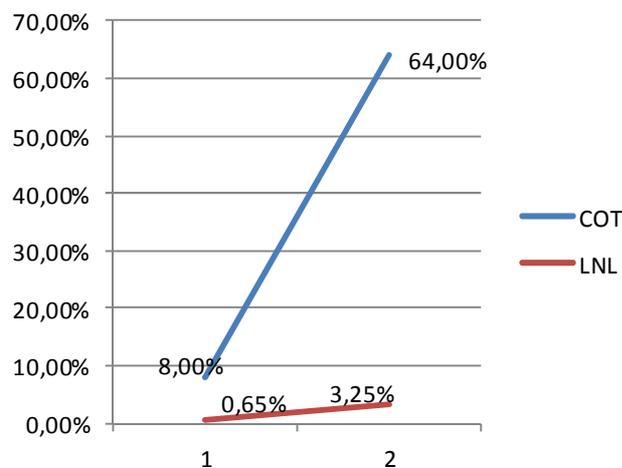


Gráfico 2. Sanciones mínimas y máximas por incumplimiento de deberes según Código Orgánico Tributario y Ley nacional de loterías. Elaborado con datos tomados del instrumento aplicado por la Autora (2011).

Como se aprecia en el gráfico las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario son más severas que las contenidas en la Ley nacional de Loterías y por ende el efecto sobre el capital va a hacer significativamente mayor.

Pregunta 13 ¿Qué porcentaje representa el Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar del capital de la empresa?

Respuesta informante 1

Considerando las cifras reales de los estados financieros y no las que se utilizan para declarar el impuesto a las actividades de juegos de envite o azar, éste representó para el año 2011 un 46%, lo que quiere decir que el impuesto anual representa casi el 0.5 veces el capital social de la empresa. Sin embargo, el capital de la empresa es de Bs. 1.000.000,00 y desde que se constituyó la misma no se han hecho aumentos de capital por lo que este porcentaje pudiera variar de estar actualizado el capital a la fecha.

Respuesta informante 2

El impuesto que se canceló en el 2011 por las operaciones de juegos de loterías fue de Bs. 137.055,60 y el capital de la empresa es de Bs. 1.000.000,00 lo que quiere decir que el impuesto, en cuanto a porcentaje según declaración, representa aproximadamente 13,71% del capital y en términos reales se debió cancelar Bs. 456.852,00 que representaría un 45.68% del capital.

Respuesta Informante 3

No he hecho este cálculo, pero el porcentaje debe estar por encima del 50%.

Análisis

Los porcentajes que establecieron los informantes oscilan entre un 45% y 50% lo que demuestra que el impuesto aplicado a las comercializadoras de juegos de loterías de acuerdo a la realidad contable de la empresa tiene un impacto en la situación financiera y patrimonial considerable, ya que dicho impuesto estaría de este modo absorbiendo sustancialmente el patrimonio de la misma. Así mismo considerando las repuestas de los informantes y el análisis efectuado a las mismas se puede establecer que en promedio y términos porcentuales que el efecto de impuesto sobre el capital de la empresa se comporta en uno u otro escenario (cifras reales versus cifras alteradas) como sigue:

Cuadro 5
Porcentaje que representa el impuesto de juegos de envite o azar sobre el
Capital de la Empresa

	Cifras reales	Cifras Alteradas
Promedio	47,00%	13,71%

Fuente: Entrevista aplicada (2011)

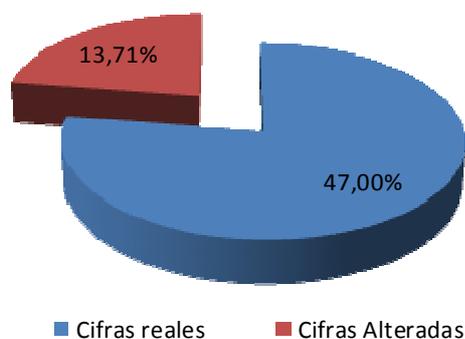


Gráfico 3. Porcentaje que representa el impuesto de juegos de envite o azar sobre el Capital de la Empresa. Elaborado con datos tomados del instrumento aplicado por la Autora (2011).

De acuerdo al gráfico la incidencia del impuesto en el capital según estados financieros alterados mediante la disminución de los ingresos, es considerablemente menor, que el efecto que tiene el mismo impuesto bajo cifras reales, ya que la diferencia entre uno y otro es de 33 puntos porcentuales. Tales resultados permiten establecer que de elaborar estrictamente las declaraciones del impuesto sobre juegos de envite o azar de conformidad con lo establecido en la ley, el capital se vería seriamente afectado de forma negativa.

Pregunta 14 ¿Desde su punto de vista, considera que el Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar está menoscabando el patrimonio de la empresa?

Respuesta Informante 1

Declarando los ingresos por debajo de lo real, el impacto sobre el patrimonio no es tan grave, sin embargo, si se calculara el impuesto sobre cifras reales, se

obtendrían pérdidas contables reales a consecuencia de lo elevado de este impuesto, lo que a la larga generaría que el patrimonio de la misma pase a ser negativo ocasionando con ello una descapitalización que pudiera resultar en un impedimento a la continuidad de las operaciones de la empresa. La planificación fiscal se hace en función a cifras reales y cifras de ingresos disminuidas por eso se conoce el impacto de este impuesto en uno u otro escenario.

Respuesta Informante 2

Sí tiene incidencia sobre el patrimonio pero hasta ahora no es tan marcada, precisamente porque el impuesto que se ha estado cancelando no es el que verdaderamente corresponde pagar, sin embargo, el mismo aún y cuando se disminuye, igualmente genera repercusiones sobre la utilidad de la empresa por su cuantía y su carácter de no deducible del Impuesto Sobre La Renta, al tener estas repercusiones sobre el resultado económico del ejercicio las mismas a la larga son trasladadas al patrimonio de la empresa. Evidentemente si el impuesto se cancelara cumpliendo cabalmente lo que señala la ley el efecto sobre la utilidad y, por ende, sobre el patrimonio, podrían ser con el tiempo insostenibles.

Respuesta Informante 3

Al tener un efecto negativo sobre la utilidad, de la misma forma lo tiene sobre el patrimonio dado la forma en cómo éste está compuesto.

Análisis

Las respuestas de los informantes respecto a la incidencia sobre el patrimonio de la comercializadora KM, C. A permiten establecer la relación entre esta pregunta y la anteriores estableciendo con ello que la utilidad o resultado del ejercicio se ve

afectado, en primer lugar, por soportar un gasto cuya alícuota es de un 10% sobre ingresos brutos donde necesariamente está siendo gravada la inversión; en segundo, la reducción de las posibilidades de la empresa para emplear su capital en la generación de beneficios futuros; y en tercer lugar, el carácter de no deducible del impuesto. Todos estos factores generan efectos financieros no deseables e inciden negativamente sobre la utilidad de la empresa; en consecuencia, también afecta el patrimonio de la misma; por ende sí existe un menoscabo del patrimonio.

Pregunta 15 ¿Según usted, cuál sería la alícuota más razonable para gravar la actividad de juegos de loterías de manera que los efectos financieros y patrimoniales no sea tan significativos?

Respuesta informante 1

Considerando que el impuesto grava los ingresos brutos, la alícuota apropiada estaría entre un 1% y 2% tomando como referencia las alícuotas de otros tributos que gravan los ingresos brutos.

Respuesta informante 2

Entre un 2% y 3% de los ingresos brutos sería un porcentaje razonable para gravar las operaciones de juegos de loterías.

Respuesta informante 3

Hasta un máximo de un 2% de los ingresos brutos sería un porcentaje razonable para las actividades a las que se dedica la empresa.

Análisis

A criterio de la mayoría de los informantes la alícuota que pareciera ser la más razonable para la disminución de los efectos que causa la aplicación de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar está entre un 1% y un 2% sobre los ingresos brutos.

Pregunta 16 ¿Considera usted que si en vez de gravar los ingresos brutos obtenidos por las operaciones de lotería se gravara el impuesto sobre los ingresos netos (ingresos brutos menos gratificaciones), los efectos sobre las finanzas y el patrimonio de la empresa estarían dentro de los límites aceptables como para permitirle a la empresa continuar realizando operaciones de juegos de loterías?

Respuesta informante 1

Definitivamente sí, no cabe la menor duda el efecto sobre el patrimonio sería menor. Sin embargo, también sería recomendable que se permitiera deducir este tributo en la declaración de Impuesto Sobre La Renta, de esta manera los efectos negativos que genera la aplicación de la ley serían significativamente menores y hasta convenientes para la administración tributaria porque reduciría los niveles de evasión y elusión que existen en relación a los contribuyentes del impuesto de juegos de envite o azar. Igualmente, de esta forma, al considerar como deducible un impuesto tan elevado, se estaría calculando un Impuesto Sobre La Renta sobre una renta neta acorde con la realidad de la empresa.

Respuesta informante 2

Sí, al estar considerando en la base imponible lo que se cancela por premios de loterías la incidencia a nivel financiero y patrimonial del impuesto se reduciría

considerablemente, sin embargo es de mi opinión que no basta con que la alícuota se aplique sobre los ingresos netos, se tendría que permitir igualmente la deducibilidad del impuesto en la determinación de los ingresos netos para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta para eliminar los efectos que la no deducibilidad tiene sobre la utilidad de la empresa.

Respuesta informante 3

Sí, pero gravar los ingresos netos no sería suficiente, tendría que permitirse igualmente la deducibilidad del impuesto al momento de calcular la renta neta gravable, para que el Impuesto Sobre la Renta se pague sobre una renta fiscal real.

Análisis

Los informantes coinciden en que la base imponible debería considerar los premios que se cancelan a los apostadores y además permitir la deducibilidad del mismo del Impuesto Sobre la Renta para permitirle a la empresa realizar sus operaciones sin tener que incurrir en ilícitos para poder subsistir financiera y económicamente.

En virtud de lo anterior, se logró establecer, por medio de la entrevista aplicada a los empleados y la guía de observaciones los efectos financieros y confiscatorios de la aplicación de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar, identificando con ello el impacto que tiene la misma sobre el patrimonio de la Comercializadora KM, C. A, de manera tal que todos los objetivos de la investigación fueron alcanzados.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Tomando como base el apoyo del marco teórico y bases legales de la investigación, y una vez analizados los datos obtenidos a través de la aplicación de los instrumentos de recolección de datos, se puede concluir lo siguiente de acuerdo con los objetivos planteados en la presente investigación.

1. La confiscatoriedad de un tributo se configura cuando el monto que se debe pagar por él es tan elevado que incide de forma negativa en la utilidad de la empresa o tienen tendencia a reducir de forma progresiva el patrimonio, lo que genera que la capacidad económica y/o contributiva de la empresa se vea disminuida; por lo tanto, la relación entre la capacidad contributiva y el principio de No Confiscatoriedad es evidente.

2. La empresa para poder continuar con sus operaciones se vio obligada a manejar dos contabilidades una para el Fisco Nacional, en la cual los ingresos brutos no se incluyen en su totalidad o están alterados por medios evasivos, y otra para uso interno de la gerencia que refleja la realidad de la empresa, lo que puede acarrear severas sanciones en caso de una fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

3. Las características del Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar se corresponden con un impuesto indirecto, ya que el mismo no puede trasladarse a terceros, por ende el 10% de los ingresos brutos recae en su totalidad sobre la Comercializadora KM, C. A., lo que implica un desembolso de dinero considerable para la empresa objeto de estudio.

4. El hecho de que la empresa disminuya los ingresos sobre los cuales se aplica la alícuota del impuesto sobre actividades de juegos de envite o azar ha reducido

considerablemente los efectos que genera la aplicación de esta ley; sin embargo, de acuerdo con los datos aportados por lo informantes y al revisar las cifras reales en los estados financieros, se concluye que de declarar de conformidad a lo que establece la ley, el flujo de caja de la empresa se vería disminuido considerablemente, hasta el punto de tener que solicitar financiamiento externo para poder reducir tal efecto y dar cumplimiento a las obligaciones propias de la empresa.

5. Al verse disminuido el flujo de caja de la comercializadora, se reduce la posibilidad de que la misma pueda invertir su capital en actividades que le generen beneficios futuros; por ende la capacidad económica de la misma se ve reducida.

6. El impuesto grava los ingresos brutos de la comercializadora, sin considerar los premios por concepto de apuesta que está obliga a cancelar, los cuales representan normalmente un sesenta por ciento (60%) de los mismos; siendo esto así, necesariamente el impuesto se estaría gravado sobre la inversión, menoscabando con ello el patrimonio de la empresa. Aunado a lo anterior, se incurre en una doble imposición de cargas tributarias ya que existe otro tributo que es el Impuesto a las Actividades Económicas, Industriales y de índole similar cuya alícuota recae igualmente sobre estos ingresos brutos.

7. El efecto del impuesto de juegos de envite o azar sobre la renta y el patrimonio de la empresa supera el límite de treinta y tres por ciento (33%) fijado como máximo valor en el cual un tributo puede absorber la renta de un contribuyente según lo establecido jurisprudencialmente, por lo que no se considera un tributo establecido bajo criterios de razonabilidad

8. La alícuota es considerablemente más elevada que la aplicada a los demás tributos con características similares, por lo que se considera irrazonable.

9. La no deducibilidad del Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar distorsiona la base de cálculo del enriquecimiento neto gravable para el cálculo del Impuesto Sobre La Renta, lo que implica que al tener que incluir esta partida en conciliación fiscal la utilidad se incrementa o una pérdida contable se convierte en utilidad fiscal, y por ende, el impuesto a pagar será mucho mayor, sobre todo si considera que sólo este impuesto representa un 10% de los ingresos brutos; el incremento del Impuesto Sobre La Renta a pagar determinado de esta forma será significativamente mayor. Igualmente, el hecho de que la ley de Impuesto Sobre La Renta en su Artículo 27, señale como deducible los tributos que hayan sido causados y cancelados durante el ejercicio económico, permite concluir que existe contradicción entre ambas leyes y que la más afectada en este sentido es la comercializadora, quien está viendo su capacidad económica disminuida.

10. Se concluye igualmente que cambiar la base imponible por los ingresos netos, es decir, ingresos brutos menos gratificaciones disminuirá los efectos negativos que genera el cumplimiento de esta ley y generaría en la empresa el deseo de cumplir a cabalidad con la normativa.

Por todo lo anterior se establece como conclusión general que la aplicación de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar genera una serie de efectos negativos a nivel financiero y patrimonial en la Comercializadora KM, C. A., los cuales han sido descritos en los puntos anteriores, por lo que el impuesto que establece esta ley, en el caso de empresas operadoras de juegos de loterías, es confiscatorio, ya que está absorbiendo una parte substancial de la renta y, en consecuencia, ésta menoscabando el patrimonio de la comercializadora, lo que quedó demostrado con el desarrollo y cumplimiento de los objetivos de la investigación.

Recomendaciones

Considerando los resultados obtenidos en la presente investigación y en función a las conclusiones a las cuales se llegó se recomienda:

1. Que la base imponible sea la resultante de restar los ingresos brutos percibidos en el período de imposición y las gratificaciones por concepto de apuestas.

2. La modificación del porcentaje de la alícuota establecida en la Ley de Impuesto a las Actividades de Envite o Azar para las empresas operadoras de juegos de loterías hasta un máximo del dos por ciento (2%), ya que en la actual se considera irrazonable.

3. Permitir la deducibilidad del Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar a los efectos de la determinación de la renta neta gravable.

4. A la administración tributaria que se pronuncie en torno a la contradicción que existe entre la ley objeto de estudio y la Ley de Impuesto Sobre La Renta en relación con la deducibilidad del Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar, y que limite sólo a la Ley de Impuesto Sobre La Renta la deducibilidad o no de las partidas para la determinación de la renta neta para que exista armonización en el sistema tributario.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Andreozzi, M. (1951). **Derecho Tributario Argentino**. Volumen 2. Ediciones TEA. Buenos Aires.
- Arias, F. (2000). **El Proyecto de Investigación, una Guía para su Elaboración**. 2da. edición. Ediciones Episteme, Caracas.
- Bravo, Rafael (2008). Aspectos tributarios del contrato de seguro, Comentarios y normativa Colombiana. Editorial Universidad del Rosario. Bogotá
- Bidart Campos (1980). **Manual de Derecho Constitucional Argentino**. Ediciones. Buenos Aires.
- Bisquerra, A. (1999). **Métodos de Investigación Educativa. Guía práctica**. Ediciones Ceac, Barcelona.
- Carmona, J (2008).. **Revista de derecho público N° 114 Abril-Junio 2008**. Editorial jurídica venezolana. Caracas.
- Casal, Rosa (2007). **Marco Metodológico**. Disponible en: <http://www.slideshare.net/mariogeopolitico/presentacion-marco-metodologico-entrevista>. [Consulta: 2010, Julio 1]
- Código Orgánico Tributario (2001). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38350, Extraordinaria**. Caracas. 17 de octubre de 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (2009). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908**, Extraordinaria. Caracas. 19 febrero de 2009.
- Correa, Marcia (2005) **La interpretación de la Constitución según el tribunal Constitucional**. 1ra. Edición. Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú. Perú.
- Corti, H. (1997). **Derecho Financiero**. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB®) (2009). **Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) Para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)**. Autor

- Debarbieri, Matías (2008). **Por qué la Corte afirma que todo tributo superior al 33% resulta confiscatorio.** Disponible en: <http://www.iprofesional.com/notas/67535-Por-que-la-Corte-afirma-que-todo-tributo-superior-al-33-resulta-confiscatorio.html>. [Consulta: 2010, Junio 21].
- Enciclopedia Microsoft y Encarta DVD (2008). 1993-2007 Microsoft Corporation.
Lotería.
- García, Belsunce (1984) **Garantías Constitucionales.** Editorial Depalma. Buenos Aires
- Gil, Blanca (2001). **La Recaudación y destino de los tributos derivados del impuesto sobre juegos y apuestas lícitas en el municipio Valencia.** Trabajo de grado no publicado. Universidad de Carabobo, Bárbula.
- Hurtado, J. (2000). **Metodología de la Investigación.** Editorial Mc-Graw-Hill Interamericana. México.
- Información de loterías. INFOLOT (2007). **Derechos y Garantías Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano** disponible en: <http://www.infolot.com.ve/info.php?idc=1&idn=294&pagina=4>. [Consulta: 2010, Febrero 27]
- Ley Nacional de Loterías (2006). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.480, Extraordinaria.** Caracas.17 de julio de 2006.
- Ley de Impuesto a las Actividades de Envite o Azar (2007). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.698 extraordinaria.** Caracas. 05 de junio de 2007.
- Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628.** Caracas.
- López, Clara O (2005). **Economía de los derechos.** Biblioteca jurídica Díké 2005. Medellín Colombia.
- Méndez, C. (2001). **Metodología. Diseño y desarrollo del proceso de investigación.** 3ra. Edición. Editorial Mc-Graw-Hill. Colombia.
- Meza, Nereida (2001). **Violación del Principio de no Confiscatoriedad del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio en el municipio Juan José Mora.** Trabajo de Grado no publicado. Universidad de Carabobo, Bárbula.

- Navarro, Livian C. (2009). **Desarrollo Ejecución y Presentación del proyecto de investigación**. Liven editores.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2009/0102 (2009) **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.290** Extraordinaria. Caracas. 22 de octubre de 2009.
- Pittaluga, Juan C. (2006). **Principios Constitucionales de la Tributación Jurisprudencia**. Ediciones Torino. Caracas Venezuela
- Martinez, Bárbara y Pinto César (s/f) **Finanzas para no Financieros**. 2da edición. Editorial Fundación Confemetal. Madrid
- Lizcano, Jesús (2005). **Contabilidad Financiera..** Ediciones gestión 2000. Barcelona.
- Quintero, Luís y De La Hoz, Aminta (2009) **Efectos de la aplicación del Impuesto a las Transacciones Financieras a la luz de los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva**. Disponible en: <http://www.urbe.edu/publicaciones/comercium/pdf/vol-3/4-efectos-de-la-aplicacion-del-impuesto.pdf> [Consulta: 2010, Mayo 15]
- Robles, Carmen (2006) A propósito de la "no confiscatoriedad" en materia tributaria. Disponible: en <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01proposito-de-la-no-confiscatoriedad>. [Consulta: 2010, Mayo 15]
- Rodríguez de Sanoja, Luisa. (2005). **Los Tributos. Guía de Derecho Financiero**. Material de Publicaciones Universidad de Carabobo, Campus La Morita. Maracay, Venezuela.
- Rodríguez, M. (2004). **Investigación Documental**. México: Mc Graw Hill
- Ruan, Santos G. (1998). **La Administración y los derechos de los Contribuyentes**. Editorial Funeda. Caracas
- Sabino, C. (1992). **El Proceso de Investigación**. Editorial Panapo. Caracas, Venezuela.
- Sentencia del Tribunal Constitucional. (2004). Disponible en <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00041-2004-AI.html>. [Consulta: 2010, Mayo 15]

- Sentencia dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (2001). Disponible en <http://www.lopezruiz.com/sentenciacot7.htm>. [Consulta: 2011, Junio 15]
- Serafini, Mirna (2001). **El derecho a la propiedad y los visos confiscatorios en el marco de la Ley del Impuesto a los Activos Empresariales y los principios generales de tributación de la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela**. Trabajo de Grado no publicado. Universidad de Carabobo, Bárbula.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (2007). **Glosario de tributos internos** Disponible en: http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/manejador_contenido_seniat/03tributos/3.8glosario/3.8glosario/3.8glosario_TRIBUTOS_INTERNOS.pdf [Consulta: 2009 Marzo 7]
- Tamayo y Tamayo, M. (1993). **El Proceso de Investigación Científica**. Editores Noriega. México.
- Teixeira, Cecilia (2003). **El Principio de No Confiscatoriedad y las sanciones del Código Orgánico tributario en materia de Impuesto al Valor Agregado en las micro empresas del Municipio Iribarren del Estado Lara**. Trabajo de Grado no publicado. Universidad Centrooccidental Lisandro Alvarado.
- Valdés, Costa R. (1996). **Curso de derecho tributario**. 2da. Edición Santa Fe de Bogotá. Temis/Depalma/Marcial Pons.
- VeneEconomía (2005). **La pasión del juego en Venezuela: Pros y contras**. Volumen 22 N° 11.
- Villegas, Héctor (1999). **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Tomo Único 7ª Edición. Ediciones depalma. Buenos Aires.
- Villegas, Héctor (2000) **Manual de finanzas públicas**. Ediciones depalma. Buenos Aires.
- Villegas, Héctor (1994) **El principio de No Confiscatoriedad en materia tributaria** Ediciones depalma Buenos Aires.
- Vivas, Omar (2005) **El análisis de los estados financieros para la toma de decisión en la gerencia pública**. Trabajo de Grado no publicado. Universidad Tecana American University.

ANEXOS

ANEXO 1

ENTREVISTA ESTRUCTURADA

Para cada pregunta el entrevistado debe explicar detalladamente y con la mayor objetividad posible.

1.- ¿El flujo de caja de la empresa se ha visto afectado por la cancelación mensual del impuesto?

2.- ¿La empresa se ha visto en la necesidad de solicitar financiamiento externo para solventar los problemas de flujo de caja que se han generado por la sujeción al Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar (IAJEA)?

3.- ¿Los niveles de expansión de la empresa se han visto contraídos como consecuencia de la excesiva carga tributaria que genera el impuesto?

4.- ¿Los niveles de inversión de la empresa se han visto afectados luego de la entrada en vigencia de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar?

5.- ¿Considera usted que el porcentaje de la alícuota del impuesto a las actividades de juegos de envite o azar aplicable a los operadores de juegos de loterías es elevada en comparación con otros impuestos que gravan los ingresos brutos?

6.- ¿Que porcentaje de total de los impuestos representa el Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar?

7.- ¿Qué porcentaje representa el Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar sobre el resultado contable de la empresa?

8.- ¿Tomando como base la pregunta anterior cree usted que la aplicación de la normativa establecida en la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar, afecta significativamente la utilidad obtenida en las operaciones de juegos de loterías?

9.- ¿Qué porcentaje representa el Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar de la renta neta gravable?

10.- ¿La no deducibilidad del Impuesto a las actividades de juegos de envite o azar a los fines de la determinación del ingreso neto global en materia de ISLR tiene un impacto negativo en la situación financiera de la empresa?

11.- ¿Basado en el sistema tributario venezolano, considera usted contradictorio que la Ley de Impuesto Sobre La Renta señale como deducible los tributos que efectivamente hayan sido pagados en el período de imposición y que por el contrario la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar no permita la deducibilidad del impuesto que ésta prevé a los fines de la determinación del enriquecimiento neto global en materia de Impuesto Sobre La Renta?

12.- ¿Qué porcentaje representan las multas por concepto de incumplimiento de la ley de impuestos a las actividades de envite o azar sobre el capital de la empresa?

13.- ¿Qué porcentaje representa el Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar del capital de la empresa?

14.- ¿Desde su punto de vista considera que el Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite o Azar está menoscabando el patrimonio de la empresa?

15.- ¿Según usted, cuál sería la alícuota más razonable para gravar la actividad de juegos de loterías de manera que los efectos financieros y patrimoniales no sea tan significativos?

16.- ¿Considera usted que si en vez de gravar los ingresos brutos obtenidos por las operaciones de lotería se gravara el impuesto sobre los ingresos netos (ingresos brutos menos gratificaciones) los efectos sobre las finanzas y el patrimonio de la empresa estarían dentro de los límites aceptables como para permitirle a la empresa continuar realizando operaciones de juegos de loterías?

ANEXO 2

Guía de Observación

INSTRUCCIONES DE APLICACIÓN.

Solicite a los informantes que le facilite la información necesaria donde se pueda identificar lo señalado en la siguiente guía. Marque con una equis (X) el registro de cumplimiento correspondiente y llene la columna de observaciones para retroalimentación.

No	Guía de Observaciones	Registro de Cumplimiento			Observaciones
		SÍ	NO	N/A	
1	La empresa elabora Flujo de efectivo				
2	Verifique la documentación de las inversiones realizadas en los últimos 2 años				
3	La empresa Cumple con las obligaciones tributarias establecidas en la ley				
4	Cumple con los lapsos establecidos en la ley para efectuar su declaración				
5	Prepara con regularidad sus estados financieros				
6	La empresa ha interpuesto algún recurso frente a la administración por considerar confiscatorio el tributo.				
7	Los estados financieros reflejan utilidad o pérdida al final del ejercicio Económico				
8	La empresa ha hecho aumentos de capital en los últimos 2 años				

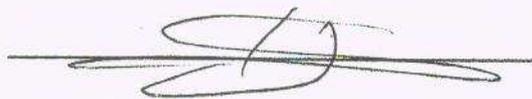
ANEXO 3

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

CARTA DE VALIDACIÓN

Yo, JUAN VICENTE, titular de la Cédula de Identidad N° 2001272, Licenciado (a) en : EDUCACIÓN por medio de la presente hago constar que he revisado y aprobado los instrumentos de recolección de datos (**GUÍA DE ENTREVISTA Y GUIA DE OBSERVACIONES**) que van a ser empleados por la Licenciada: Zenaida Olivares, para la realización del trabajo de grado titulado: **INCIDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA LEY DE IMPUESTOS A LAS ACTIVIDADES DE JUEGOS DE ENVITE O AZAR PUBLICADA EN LA GACETA OFICIAL N° 38.698 DE FECHA 05 DE JUNIO DE 2007 SOBRE EL PATRIMONIO DE LA COMERCIALIZADORA KM C.A, UBICADA EN MARACAY ESTADO ARAGUA, BASADA EN EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD DE LOS TRIBUTOS VENEZOLANOS** por lo que los mismos se consideran válidos y confiables desde el punto de vista del diseño del instrumento y, por consiguiente, pueden ser aplicados.

Atentamente,



C.I. N°: 2001272

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

CARTA DE VALIDACIÓN

Yo, Luisa de Suroza, titular de la Cédula de Identidad N° 2989709, Licenciado (a) en : Derecho por medio de la presente hago constar que he revisado y aprobado los instrumentos de recolección de datos (**GUÍA DE ENTREVISTA Y GUIA DE OBSERVACIONES**) que van a ser empleados por la Licenciada: Zenaida Olivares, para la realización del trabajo de grado titulado: **INCIDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA LEY DE IMPUESTOS A LAS ACTIVIDADES DE JUEGOS DE ENVITE O AZAR PUBLICADA EN LA GACETA OFICIAL N° 38.698 DE FECHA 05 DE JUNIO DE 2007 SOBRE EL PATRIMONIO DE LA COMERCIALIZADORA KM, UBICADA EN MARACAY ESTADO ARAGUA C. A, BASADA EN EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD DE LOS TRIBUTOS VENEZOLANOS**, por lo que los mismos se consideran válidos y confiables desde el punto de vista del diseño del instrumento y, por consiguiente, pueden ser aplicados.

Atentamente,

Luisa de Suroza

C.I. N°:

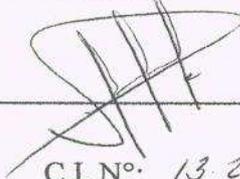
2989709

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

CARTA DE VALIDACIÓN

Yo, Ornelly Serrano, titular de la Cédula de Identidad N° V-13.239.661, Licenciado (a) en : Contaduría Pública por medio de la presente hago constar que he revisado y aprobado los instrumentos de recolección de datos (**GUÍA DE ENTREVISTA Y GUIA DE OBSERVACIONES**) que van a ser empleados por la Licenciada: Zenaida Olivares, para la realización del trabajo de grado titulado: **INCIDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA LEY DE IMPUESTOS A LAS ACTIVIDADES DE JUEGOS DE ENVITE O AZAR PUBLICADA EN LA GACETA OFICIAL N° 38.698 DE FECHA 05 DE JUNIO DE 2007 SOBRE EL PATRIMONIO DE LA COMERCIALIZADORA KM C.A, BASADA EN EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD DE LOS TRIBUTOS VENEZOLANOS** por lo que los mismos se consideran válidos y confiables desde el punto de vista del diseño del instrumento y, por consiguiente, pueden ser aplicados.

Atentamente,



C.I. N°: 13.239.661

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

CARTA DE VALIDACIÓN

Yo, Gustavo A. Ojeda S., titular de la Cédula de Identidad N° V-11.618.338, Licenciado (a) en : Contaduría Pública por medio de la presente hago constar que he revisado y aprobado los instrumentos de recolección de datos (**GUÍA DE ENTREVISTA Y GUIA DE OBSERVACIONES**) que van a ser empleados por la Licenciada: Zenaida Olivares, para la realización del trabajo de grado titulado: **INCIDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA LEY DE IMPUESTOS A LAS ACTIVIDADES DE JUEGOS DE ENVITE O AZAR PUBLICADA EN LA GACETA OFICIAL N° 38.698 DE FECHA 05 DE JUNIO DE 2007 SOBRE EL PATRIMONIO DE LA COMERCIALIZADORA KM, UBICADA EN MARACAY ESTADO ARAGUA C. A, BASADA EN EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD DE LOS TRIBUTOS VENEZOLANOS**, por lo que los mismos se consideran válidos y confiables desde el punto de vista del diseño del instrumento y, por consiguiente, pueden ser aplicados.

Atentamente,



C.I. N°: 11.618.338