



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
NÚCLEO UNIVERSITARIO
“DR. PEDRO RINCÓN GUTIÉRREZ”
COORDINACIÓN DE POSTGRADO
ESPECIALIDAD EN DERECHO MERCANTIL**

**EFFECTOS CONFISCATORIOS DEL IMPUESTO A LOS GRANDES
PATRIMONIOS EN VENEZUELA**

Autora: Heldda J. Mora M.

Tutor: Dr. Georgy G. Sánchez G.

San Cristóbal, diciembre 2021

Reconocimiento



APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de tutor del Trabajo de Grado presentado por la alumna HELDDA JOSEFINA MORA MEDINA C.I.Nº 3.192.82, para optar al Título de *Especialista en Derecho Mercantil Mención Derecho Tributario* cuyo título es **EFFECTOS CONFISCATORIOS DEL IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS EN VENEZUELA**, considero que este trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación correspondiente.

Firma

DR. GEORGY G. SÁNCHEZ GALVIZ
C.I.Nº 16.123.691



DEDICATORIA

A mis ángeles Rosario, Eduardo, Larry y María por hacerme sentir que fueron una luz en el camino.

A mi familia, por brindarme su apoyo desinteresado y permanente durante todo este transitar por el aula y estar siempre pendiente; este logro es para ustedes por creer en mí.



AGRADECIMIENTO

A Dios por permitirme llevar este proyecto a feliz término al poner en mi camino las herramientas adecuadas y hacerlas visibles ante mí.

A mi tutor Dr. Georgy G. Sánchez G. por hacer un espacio en su apretada agenda para brindarme su apoyo incondicional en pos del logro de este objetivo.

A mi hija Elda por dedicarse con perseverancia en la asesoría adecuada para obtener un trabajo impecable.

A la Universidad de Los Andes por permitirme un espacio para lograr este sueño.

Si me hubiera fallado uno de ellos, no hubiera podido escribir hoy estas líneas.

“La vida no es fácil para ninguno de nosotros. Pero... Qué importa! Hay que perseverar, sobre todo tener confianza en uno mismo. Hay que sentirse dotado para realizar alguna cosa y que esa cosa hay que alcanzarla cueste lo que cueste.”

Marie Curie

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
Carta de Aprobación del Tutor	ii
Dedicatoria	iv
Agradecimiento	v
Índice General	vi
Resumen	ix
Introducción	1
Capítulo I: El Problema	5
Planteamiento del Problema	5
Objetivos del Estudio	15
- Objetivo General	15
- Objetivos Específicos	15
Justificación e Importancia	16
Alcance y Limitaciones	19
Capítulo II: Marco Teórico	22
Antecedentes de la Investigación	22
Bases Teóricas	29
Bases Legales	75
Operacionalización de Contenido	97

Capítulo III: Marco Metodológico	98
Naturaleza de la Investigación	98
Tipo de Estudio	103
Diseño de la Investigación	106
Procedimiento para recabar la información	104
Procedimiento para analizar la información	105
Fases del análisis de contenido	106
Capítulo IV: Análisis e Interpretación de los Resultados	107
Tabla N°1 Objetivo Específico N°1	113
Tabla N°1 Objetivo Específico N°2	114
Tabla N°1 Objetivo Específico N°3	115
Tabla N°1 Objetivo Específico N°4	116
Capítulo V: Conclusiones y Recomendaciones	117
Conclusiones	117
Recomendaciones	122
Glosario de Términos	126
Referencias Bibliográficas y Electrónicas	132

ÍNDICE CUADROS

Cuadro	Pág.
1. Imposicion al Patrimonio: Mapeo Preliminar de Referencias Fiscales	41
2. Principales Impuestos al Patrimonio en América Latina	42

www.bdigital.ula.ve



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
NÚCLEO UNIVERSITARIO
“DR. PEDRO RINCÓN GUTIÉRREZ”
COORDINACIÓN DE POSTGRADO
ESPECIALIDAD EN DERECHO MERCANTIL

EFFECTOS CONFISCATORIOS DEL IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS EN VENEZUELA

Autora: Abg. Mora, Heldda
Tutor: Dr. Sánchez, Georgy
Fecha: Diciembre 2021

El propósito de la presente investigación fue determinar el efecto confiscatorio del impuesto a los grandes patrimonios en Venezuela conforme al principio de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, considerándose un estudio inédito a propósito de la reciente implementación de la Ley Constitucional que establece el Impuesto a los Grandes Patrimonios en Venezuela en el mes de agosto de 2019. La Investigación se enmarcó en la exploración de las ciencias jurídicas y se adecuó al estudio de una realidad social, toda vez que valoró el impacto de un impuesto nacional dentro de una crisis económica sin precedentes en medio de una sociedad confinada por la pandemia del covid-19. Su naturaleza se orientó hacia un enfoque cualitativo, con un tipo de estudio *Descriptivo*, ya que se recopiló información referida a la variable en estudio para exponer las características de esta. El diseño de la investigación fue documental, y se implementó el proceso de revisión bibliográfica para recabar la información correspondiente. El procedimiento implementado para el análisis de la información fue el Análisis de Contenido, a través de la técnica metodológica de triangulación para dar respuesta a cada objetivo de la investigación. Los resultados arrojaron que existe una relación incongruente entre el impuesto de los grandes patrimonios y los derechos y garantías constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano, no se encontró documentado ningún caso para describir doble tributación por parte del Estado pero no se descarta tal situación. Se evidenció que existe desproporción ante la aplicación de esta Ley Constitucional y el contribuyente que tiene pocos o ningún ingreso pero que es propietario de activos de alto valor y se confirmó que la propiedad privada es vulnerable referente de la aplicación de esta Ley en Venezuela. Finalmente, se plantearon recomendaciones desde el punto de vista práctico y metodológico.

Descriptores: Efectos confiscatorios, impuestos, grandes patrimonios, contribuyente.

INTRODUCCIÓN

La protección de los derechos y garantías ciudadanas establecidas constitucionalmente describen las características de la ordenación jurídica de una sociedad y el sistema jurídico implantado por el Estado, para conformar los principios soberanos que delimitan su actuación, evitando la discrecionalidad del sistema jurídico en los diferentes ámbitos que lo componen. El Sistema Tributario forma parte de este sistema jurídico, al cual muchos describen como el sistema de cargas instituidos por la administración pública, cuya finalidad es la recaudación de ingresos para el sostenimiento del gasto público, en consecuencia, para cubrir las necesidades de la sociedad en general.

En consecuencia, se entiende que el sistema tributario posee un conjunto de organismos que establecen las normas destinadas a regir la fiscalización, control y recaudación de los tributos de un Estado en un periodo de tiempo determinado, lógicamente de manera congruente y coordinada. Esto con la finalidad de evitar la improvisación del tributo, el tributo innecesario, el tributo que por sus características sea insuficiente y el que pueda constituir un abuso en las cargas destinadas a imponerse a los contribuyentes.

Asimismo, el sistema tributario se sustenta en el principio de eficiencia con la finalidad de poder elevar la calidad de vida de la población y proteger la economía nacional. Estos, principios constitucionales de orden tributario se constituyen en garantía para los ciudadanos y en especial para los contribuyentes frente al poder de imperio del Estado. Su conjunto normativo está integrado por la carta fundamental como lo es la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario (como norma matricial), y las leyes y reglamentos que regulan los diferentes tributos.

Para el sistema tributario venezolano, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000) en su Artículo 316 reza:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.
(p. 64)

En el sistema tributario estos términos tienen como finalidad regular la actuación del imperio tributario del Estado, mediante el establecimiento de los derechos y garantías, gestiones, entidades administrativas y jurisdiccionales que orientan el alcance de los fines del Estado y del propio sistema tributario, cuyo desempeño armónico promueve una mayor estabilidad y forja efectivamente un ideal de justicia ajustado a los requerimientos de la sociedad y al momento histórico que se vive.

Entonces se entiende que el Poder Tributario está limitado por las garantías constitucionales. Estos derechos y garantías constitucionales y la estructura jurídica de la sociedad definen las características del sistema jurídico a ser instaurado por el Estado, de allí el alcance de su contenido, que constituye los principios supremos que delimitan su actuación.

En consecuencia, las obligaciones que conciernen al Estado, conformes a la Constitución y las leyes, en respeto a la estabilidad y bienestar de la sociedad en general, no descartan las que correspondan a los particulares de acuerdo con su capacidad.

Dentro de ese contexto y acudiendo al principio de progresividad, el resguardo del patrimonio nacional y la protección del bienestar de la población debe sostenerse de un sistema eficiente en el recaudo de los tributos, toda

vez que no se busque solamente alcanzar los objetivos, sino también, la forma como se llegan a ellos.

A los efectos de la presente investigación, se relacionó la recaudación de los tributos por parte del Estado Venezolano hacia las personas naturales con grandes patrimonios, de acuerdo con lo establecido en la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios (la cual fue reimpresa por error material), y que sustituye a la publicada en la Gaceta Oficial N° 41.667 de fecha 03/07/2019; describiendo:

Posible afectación en la capacidad contributiva del contribuyente manejando el supuesto de desproporción por su onerosidad, considerando el potencial impacto negativo y sustancial a su patrimonio, que pudiera llegar a reducir o a invalidar su propiedad privada, quebrantando el derecho de propiedad y otras garantías tuteladas constitucionalmente como la justicia, la equidad, la proporcionalidad, la racionalidad, la libertad económica y la no confiscatoriedad, investigando a través del estudio de postulados y contenidos jurídicos, el posible estado de indefensión e inseguridad jurídica que pueda resultar de su aplicación.

En ese sentido, la investigación consta de cinco capítulos: El capítulo I, que consta del planteamiento del problema, los objetivos, justificación e importancia de la investigación, así como el alcance y las limitaciones.

El capítulo II, presenta los antecedentes del estudio reflejando investigaciones previas realizadas dentro de un marco referencial, así como las bases teóricas que lo fundamentan.

El capítulo III, titulado Marco Metodológico, presenta el tipo de investigación, la población y la muestra, las técnicas de recolección de datos y las técnicas de análisis de datos dentro de un contexto teórico y bibliográfico.

El capítulo IV, se realizó el análisis y la interpretación de los resultados obtenidos de los aspectos teóricos consultados, seguido posteriormente del

capítulo V que planteará las conclusiones y recomendaciones de la investigación.

Y finalmente se incluyen los anexos y las referencias bibliográficas.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO I
EL PROBLEMA
Planteamiento del Problema

La administración tributaria cumple funciones destinadas a garantizar la recaudación fiscal para la cual está facultada, ejerciendo una serie de gestiones, que pueden ser punitivas, correctivas o formativas, con la finalidad de reducir la inobservancia de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes, que deben colaborar con el soporte de las cargas públicas por medio del pago de los tributos.

Respecto de la Obligación Tributaria, Durán (2013) cita a la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia N°01324 del 24 de mayo de 2006, caso PLASTIDRICA, C.A., Expediente 1999-16075, con ponencia del Magistrado Hadel Mostafá Paolini:

La obligación tributaria, núcleo central de la relación jurídica compleja que surge entre el ente público acreedor del crédito tributario y el particular, sujeto pasivo de esa relación, ha sido definida por Juan Carlos Luqui, como "...el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable (p.21).

Continúa la sentencia, de acuerdo con la autora citada, extrayendo del contenido de esta definición los elementos caracterizadores de la obligación tributaria. En este sentido, establece:

- a. Es una obligación ex lege, por cuanto deriva del ordenamiento jurídico creado por voluntad del legislador y su fuente de origen es el texto legal que consagra el tributo.
- b. Es una obligación de dar de contenido patrimonial, generalmente concretada en el cumplimiento de una prestación pecuniaria. Sin embargo, por conformar una relación jurídica compleja que se establece entre el ente público y los particulares, con ella coexisten otras obligaciones auxiliares, carentes o no de contenido patrimonial (de dar o hacer), cuyo fin último es lograr que el Estado perciba el tributo. Así, el objeto de la obligación tributaria principal, centro de esa relación jurídica, lo constituye la prestación patrimonial generalmente pecuniaria, es decir, el acto que el deudor del crédito tributario debe realizar en beneficio del acreedor (Fisco Nacional, Estatal o Municipal).
- c. Por otra parte, la obligación tributaria es de naturaleza jurídico-pública, ya que todo tributo tiene su fundamento jurídico en el poder financiero, cuyo ejercicio supone la emanación de normas que producen efectos jurídicos coordinados y concentrados en la relación jurídico-tributaria; ese fin público le otorga a la obligación tributaria determinados caracteres que la distinguen de las obligaciones civiles o mercantiles.

En base en los principios generales del derecho, estima que se observa que al igual que todas las obligaciones, la tributaria recorre tres fases: creación, efectos y extinción. Así, esta obligación nace de la ley, que es su causa; produce unos efectos, entre los cuales el principal es su cumplimiento; y se extingue en virtud del rompimiento del vínculo legal que une al deudor del crédito tributario con el acreedor (Fisco), lo cual provoca su desaparición.

Considerando entonces, que el fin último de la obligación tributaria es lograr que el Estado perciba el tributo, puede inferirse cuán importante se

considera dentro del contexto del sistema tributario, destacando que éste contribuye al financiamiento de los gastos públicos y todas aquellas inversiones programadas por el Estado, inmersas dentro de los preceptos de la justicia y la equidad. Entonces, debe aseverarse que el pago de los tributos constituye un deber ciudadano indispensable para una redistribución del ingreso y para alcanzar los propósitos de una sociedad justa y equitativa.

Definiendo el término, Moucharfiech (2013) define que se entiende por Tributo:

Toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria- exigida a través de una ley por el Estado o cualquier ente público autorizado, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de cubrir los gastos e inversiones que le demanda el cumplimiento de sus fines (p.490).

Señala cuatro elementos esenciales del concepto anterior referente de los tributos: a. deben ser creados por Ley; no se crean de manera deliberada ni improvisada; b. consiste en una Prestación Patrimonial, habitualmente pecuniaria; es decir, cuantificables monetariamente; c. creados para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de los fines del Estado; d. y son exigidos por el Estado o un Ente Público, legitimados para tal fin.

Reseña el autor dentro de ese mismo orden de ideas, que la doctrina ha clasificado a los tributos en tres (3) grupos, a saber: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Por ende, el impuesto es aquel ingreso exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o supuestos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo (obligado por Ley al pago del tributo), como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta.

Entonces, la característica primordial que lo diferencia de las otras especies de tributos es que la materia gravada resulta independiente de toda actividad del Estado respecto del contribuyente, es decir, se adeuda por el simple acaecimiento del presupuesto de hecho previsto en la norma, indistintamente del destino concreto que la ley le haya asignado.

Ahora Bien, al establecer una correlación de los términos mencionados respecto del tributo y el sistema tributario, Collosa (2020) destaca: “Un sistema tributario es un conjunto de tributos vigentes en un país, en un momento determinado” (s/p). Asume que al hablar de un sistema tributario hay que considerar siempre la realidad en el cual se aplica. Por eso, se dice que por un lado existe un límite espacial, debido a que el mismo se aplica a un país concreto; y por el otro, un límite temporal ya que rige en una época determinada, es decir, sigue al tiempo.

Es importante señalar que la palabra sistema implica armonía entre los impuestos entre sí y entre los objetivos fiscales y extrafiscales del estado, para él la mayoría de las doctrinas afirman que llegar al sistema tributario es el ideal, pero lo que se tiene son regímenes tributarios, los cuales en muchos países se caracterizan por la imprevisibilidad, el cambio permanente y reformas tributarias con el único fin recaudatorio.

Es oportuno indicar, que el mismo autor denota que los principios que debería respetar un sistema tributario ideal son: a. que se sostenga sobre la base de la justicia y la equidad en el conjunto de tributos (equidad horizontal y vertical); b. estabilidad, que sea previsible y por sobre todo brinde seguridad jurídica; c. neutralidad, vale decir promover la economía, no afectar decisiones de los agentes económicos; d. suficiencia para solventar funciones y servicios públicos, en este aspecto cabe destacar que no debe sobrepasar el monto que se ajuste al fin para el cual fue creado, y tampoco quedar por debajo de lo que corresponde; e. simplicidad, que sean comprensibles y fáciles de aplicar; f.

que tenga certeza, es decir, normas claras y precisas, y; g. economicidad por la relación recaudación con los costos de administración del sistema.

Al respecto, Villalobos (2016) define:

Se denomina sistema tributario al conjunto de normas y organismos que rigen la fiscalización, control y recaudación de los tributos de un Estado en una época o periodo determinado, en forma lógica, coherente y armónicamente relacionado entre sí. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad contributiva de los contribuyentes, de acuerdo con los principios de generalidad, progresividad, legalidad, no confiscatoriedad y la prohibición de obligaciones tributarias pagaderas con servicios personales (s/p).

Enfatiza el autor que, se ordena que el sistema tributario se sustente en el principio de eficiencia con la finalidad de elevar la calidad de vida de la población y proteger la economía nacional. Se puede inferir que estos principios constitucionales de orden tributario se constituyen en garantía para los ciudadanos y en especial para los contribuyentes frente al poder de imperio del Estado. Es así como todo sistema tributario supone una ordenada legislación de armonización y coordinación tributaria, que permita la coexistencia y articulación entre los entes políticos territoriales con potestad tributaria propia y las distintas entidades autónomas con competencias de recaudación y control sobre ciertos tributos (tasas y contribuciones); a objeto de evitar las múltiples cargas tributarias que puedan afectar la capacidad contributiva de los contribuyentes.

En ese sentido, establece que el conjunto normativo que lo sustenta está integrado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela,

el Código Orgánico Tributario (como norma matricial), y las leyes y reglamentos que regulan los diferentes tributos entre otros, el impuesto sobre la renta, al valor agregado, sucesiones y donaciones, alcoholes y especies alcohólicas, cigarrillos y tabacos, contribuciones parafiscales y sociales.

Dentro de este marco referencial, y a los efectos del presente trabajo de investigación, se estudiará el **Impuesto a los Grandes Patrimonios en Venezuela**; en ese orden de ideas, Llovera (2020) precisa: “Un impuesto al patrimonio o impuesto a la riqueza es un tributo basado típicamente en el valor de mercado de los activos que posee una persona o en el valor del patrimonio contable de una persona” (s/p). Entonces, a diferencia de los impuestos sobre los ingresos, típico caso del Impuesto sobre la Renta, los impuestos al patrimonio gravan las posesiones en vez de las ganancias, en Venezuela se trata de un tributo anual que grava la totalidad del patrimonio neto de las personas naturales y jurídicas calificadas como Sujetos Pasivos Especiales, también conocidos como Contribuyentes Especiales.

La misma autora define: “El impuesto a los grandes patrimonios es un tributo anual que grava la totalidad del patrimonio neto (activos financieros y no financieros menos los pasivos) de las personas naturales y jurídicas)” (s/p), haciéndolo un tributo especial y no para cualquier tipo de contribuyente.

Para tal fin, en Venezuela se creó la Ley Constitucional que establece el Impuesto a los Grandes Patrimonios, publicada en la Gaceta Oficial N° 41.667 de fecha 03/07/2019 la cual fue reimpresa por error material en la Gaceta Oficial N° 41.696 de fecha 16/08/2019. De acuerdo al artículo 1 de dicha Ley reimpresa, se crea un impuesto que grava el patrimonio neto de las personas naturales y jurídicas calificadas como sujetos pasivos especiales por la Administración Tributaria Nacional, cuyo patrimonio tenga un valor igual o superior a ciento cincuenta millones de unidades tributarias (150.000.000 U.T.).

Por otra parte, en la Gaceta Oficial N° 41.697 fue publicada la Providencia Administrativa del SENIAT N° SNAT/2019/00213 de fecha 19/08/2019, que dicta las normas de actualización del valor de bienes y derechos, así como los requisitos y formalidades para la declaración y pago del Impuesto a los Grandes Patrimonios.

Dicha Providencia Administrativa en su artículo 1 señala que se establecen las normas de actualización del valor de bienes, así como las condiciones y formalidades para la declaración y pago del Impuesto por parte de los sujetos pasivos calificados como especiales establecidos en el artículo 1 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios.

Los sujetos pasivos que incumplan las obligaciones establecidas en esta Providencia Administrativa serán sancionados con arreglo a lo dispuesto en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.

Llovera (2020) destaca, que:

Debido a que el impuesto de los grandes patrimonios es un tributo que grava el patrimonio y no la generación de renta del sujeto nos encontramos con el caso de Sujetos Pasivos Especiales que, a pesar de no tener actividad económica, están obligados a declarar y pagar el impuesto de grandes patrimonios. (s/p).

De lo anterior se puede evidenciar que una de las críticas primordiales a los impuestos patrimoniales es que fuerzan a sufragar el tributo a personas que tienen pocos o ningún ingreso, pero son propietarios de activos de alto valor. En el caso de sujetos pasivos especiales sin actividad, pero cuyos activos son parte de un patrimonio con esas características, posiblemente deberán liquidar bienes para obtener el dinero necesario para pagar los impuestos.

Así pues, los contenidos y criterios desarrollados anteriormente, generan un gran contraste con la realidad por cuanto no se ajustan al escenario real dentro de la dinámica tributaria venezolana, más destacando la dura situación económica existente donde la devaluación de la moneda e hiperinflación merman la capacidad contributiva y la calidad de vida de las personas, aunado a esto se suman las medidas aplicadas para el control de la pandemia por Covid-19, donde el distanciamiento social y la cuarentena obligatoria han agravado críticamente la posibilidad de mantener un nivel de vida adecuado, menos aún permitir mantener al día los compromisos tributarios establecidos; constituyéndose este Impuesto a los grandes patrimonios un elemento más para el deterioro patrimonial de los sujetos pasivos.

Se pudiera dentro de este contexto descrito, inferir el posible carácter confiscatorio de la mencionada Ley Constitucional, donde su aplicación podría suponer en consecuencia, una violación a los principios constitucionales de Justicia; de la Capacidad Contributiva; de Progresividad; de Legalidad; de la irretroactividad; y de la no confiscatoriedad. Considerando lo expuesto, Di Stasio (2019) cita a Cabrera quien indica:

Aplicar en simultáneo el Impuesto sobre la Renta y el impuesto a los grandes patrimonios genera un incremento exacerbado en la presión fiscal dentro del país... la medida gubernamental se traduce en la negación de los principios constitucionales que rigen el sistema tributario en Venezuela (s/p).

Es apropiado deducir, que este impuesto fomenta intranquilidad, desmotivación y angustia en el contribuyente y podría reducir la posibilidad de inversión dentro del territorio nacional, ya que si bien es cierto que este tipo de carga existe en algunos otros países con altos niveles de ingresos,

resulta de manera categórica una “medida contraproducente” en medio de la gran crisis económica existente en Venezuela.

Desde otra perspectiva, Abache (2020) afirma:

Crear y reformar tributos en la Venezuela actual se ha convertido en una reiterada y criticable práctica al margen del elemental principio de reserva legal tributaria expresamente recogido, entre otros dispositivos normativos, en los artículos 115, 133 y 317 de la Constitución y en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, así como pretender su aplicación en el tiempo apenas son dictadas dichas «reformas», esto es, inmediatamente a la par de su publicación en la Gaceta Oficial, sin tener en cuenta los enunciados normativos que expresamente regulan la entrada en vigor de las mismas (p.450)

En vista de lo anterior, es importante resaltar: (i) la (in)validez normativa de la ley «constitucional» que crea el impuesto a los grandes patrimonios, conforme con el principio de reserva legal de los tributos; y (ii) la aplicación en el tiempo de dicha ley «constitucional», a partir de las disposiciones que al respecto establece el ordenamiento jurídico-tributario venezolano, de acuerdo a su planteamiento, y como es sabido, la razón de ser de la *vacatio legis* para las leyes tributarias se encuentra en el principio constitucional de seguridad jurídica que debe imperar en el diseño de todo sistema jurídico, artículo 299 de la Constitución venezolana, con la finalidad garantista de que se le otorgue al contribuyente un plazo mínimo para el conocimiento y adecuación de su conducta a las exigencias de la nueva ley tributaria.

Por tanto, se asegura que los problemas denunciados en sus planteamientos evidencian lo que ocurre cuando no se respetan los institutos fundamentales del Derecho, como lo son los conceptos de validez, vigencia

y aplicabilidad de los enunciados normativos, por pretender poner la arbitrariedad por encima de los límites de la juridicidad.

La realidad ya descrita ante la aplicación de esta Ley, conlleva a la investigadora del presente trabajo a inferir que de insistir en su aplicación, pudiera causarse una gran afectación a los contribuyentes, fundamentada en una literal agresión a su economía en estos tiempos de crisis, y en torno a eso pudieran mencionarse: el presunto incumplimiento de principios constitucionales, así como la violación de derechos y garantías contemplados en la Constitución de la República, posible efecto confiscatorio en la propiedad privada del contribuyente, potencial aplicación de una doble tributación por parte del Estado a los sujetos pasivos, condiciones económicas insostenibles con la aplicación de gravámenes por encima de la capacidad contributiva perturbando al contribuyente por su onerosidad y desproporción, ocasionando la sensación de ansiedad e inseguridad jurídica para el sujeto pasivo. Todo esto considerando la grave situación económica existente actualmente en Venezuela, todo esto aunado a las medidas de distanciamiento social establecidas a propósito de la situación sanitaria que afecta a Venezuela y el mundo, como es la pandemia por Covid-19.

En este sentido se propuso el desarrollo de la presente investigación, con la finalidad de conocer si hay efectos confiscatorios en los impuestos a los grandes patrimonios en Venezuela, planteándose las siguientes interrogantes: ¿Existe un efecto confiscatorio de los impuestos a los grandes patrimonios en Venezuela conforme al principio de la capacidad contributiva del contribuyente? ¿Existe relación entre el impuesto a los grandes patrimonios y los derechos y garantías Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano? ¿Puede considerarse la legislación que establece el Impuesto a los Grandes Patrimonios como exigencia de doble tributación por parte del Estado? ¿Es desproporcionada la aplicación de la Ley

Constitucional que establece el Impuesto a los Grandes Patrimonios considerando al contribuyente que tiene pocos o ningún ingreso pero que es propietario de activos de alto valor? ¿Incide el pago del impuesto a los grandes patrimonios sobre el contenido de la propiedad privada de un contribuyente?

Objetivos del Estudio

Objetivo General

Analizar el efecto confiscatorio del impuesto a los grandes patrimonios en Venezuela conforme al principio de la capacidad contributiva del contribuyente.

Objetivos Específicos

1. Contrastar la relación existente entre el impuesto de los grandes patrimonios y los derechos y garantías Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano.
2. Describir la legislación que establece el Impuesto a los Grandes Patrimonios como exigencia de doble tributación por parte del Estado.
3. Reflexionar sobre la desproporcionalidad de la aplicación del Impuesto a los Grandes Patrimonios para el contribuyente que tiene pocos o ningún ingreso, pero es propietario de activos de alto valor.
4. Establecer la incidencia del pago del impuesto a los grandes patrimonios sobre el contenido de la propiedad privada de un contribuyente.

Justificación e importancia de la investigación

Para entender la importancia del presente trabajo de investigación, es relevante comprender que todo estudio de investigación constituye un avance para la sociedad por cuanto el investigador efectúa un aporte importante no solo en su formación, sino también para el crecimiento del entorno al que pertenece, en el abordaje científico de temas de interés, que pueden sustentar el conocimiento, la motivación y la labor de futuros investigadores. Dentro de este contexto, Ruiz (2010) destaca:

En el mundo actual, el verdadero ejercicio de la libertad y la soberanía está en el conocimiento, se necesita la ciencia para disminuir los límites de la ignorancia y aumentar la capacidad para resolver los problemas. Un mejor estándar de vida puede lograrse en un país que disponga de recursos humanos altamente adiestrados formados en centros capaces de crear conocimientos y de formar profesionales imaginativos que puedan innovar y crear (s/p).

En el sentido propio del presente trabajo de investigación, la importancia radica en el abordaje de un tema jurídico referente a la aplicación de una nueva Ley Constitucional, en circunstancias muy especiales:

1. Desde el punto de vista económico, con una crisis progresiva en la devaluación de la moneda,
2. Desde el punto de vista social, con medidas de aislamiento y distanciamiento social ante la llegada de la pandemia mundial por el Covid – 19.
3. Desde el punto de vista jurídico, con la imposición de una carga tributaria a los grandes patrimonios.

Abordando otro aspecto importante dentro de la estructura de una investigación como lo es la justificación, Ferrer (2010) refiere: “Toda investigación debe realizarse con un propósito definido. Debe explicar porque es conveniente la investigación y qué o cuáles son los beneficios que se esperan con el conocimiento obtenido”. Establece que el investigador tiene que saber "vender la idea" de la investigación a realizar, por lo que deberá acentuar sus argumentos en los beneficios a obtener y a los usos que se le dará al conocimiento.

Explica el autor que para tal fin, el asesor de la investigación establece una serie de criterios para evaluar la utilidad de un estudio propuesto; tales criterios son:

- a. Conveniente, en cuanto al propósito académico o la utilidad social, el sentido de la urgencia. Para qué servirá y a quién le sirve.
- b. Relevancia social. Trascendencia, utilidad y beneficios.
- c. Implicaciones prácticas. ¿Realmente tiene algún uso la información?
- d. Valor teórico, ¿Se va a cubrir algún hueco del conocimiento?
- e. Utilidad metodológica, ¿Se va a utilizar algún modelo nuevo para obtener y de recolectar información?

Dentro de estos conceptos y con relación al presente estudio, se justificó el desarrollo de este, por cuanto en la novísima implementación de la recaudación derivada de los grandes patrimonios en Venezuela, la literatura pudiera ser limitada y no extenderse más allá de la mera interpretación de la norma, sin puntualizar detalles en el impacto confiscatorio que pudiera derivarse en la aplicación de esta para el sujeto pasivo del impuesto. Aunado a esto, la situación económica sin precedentes dentro de la cual se desarrollan estos acontecimientos agrava ya la imposibilidad de honrar los compromisos tributarios del contribuyente, considerando que todos éstos no perciben renta de los patrimonios que poseen, y los que la perciben pudiera no ser tal como

para soportar pagos consecuencia de Leyes recién creadas, como la Ley Constitucional objeto de estudio.

Por si ya fueran pocos los elementos antes mencionados, se presenta a nivel mundial la pandemia por Covid-19, agravando el escenario económico personal, familiar y empresarial, con las limitaciones derivadas de esta y ante las medidas sanitarias de cumplimiento obligatorio para evitar los contagios, creando una situación aún más crítica, dejando al contribuyente en total estado de indefensión.

En tal sentido, los resultados del presente estudio orientaron desde el punto de vista jurídico, una visión complementaria a las recientes investigaciones que hayan podido realizarse, dando ésta un papel protagónico al contenido de la propiedad privada del sujeto pasivo y no solo al imperante rigor de la implementación de la norma, su carácter coercitivo y sancionatorio, dentro de una difícil realidad que se aleja de los principios que protegen la calidad de vida y el patrimonio de los contribuyentes.

La importancia de la presente investigación se enfocó en los aportes que genera desde los siguientes puntos de vista: metodológico, teórico y práctico.

Desde el punto de vista metodológico, el presente estudio precisó el descubrimiento de situaciones jurídicas inéditas desde un particular enfoque bibliográfico y documental, considerando la relación entre la implementación de la Ley Constitucional que establece el Impuesto a los Grandes Patrimonios y el sujeto pasivo que los posee, para orientar la recopilación de los datos y la obtención de los resultados en futuros estudios que profundicen contenidos dentro de la misma línea de investigación. La metodología implementada, el enfoque y el estilo de redacción y presentación, constituyen una guía de orientación para trabajos posteriores.

Desde el punto de vista teórico, este estudio favoreció la profundización de aspectos teóricos, legales, doctrinarios y jurisprudenciales relacionados con la Ley Constitucional del Impuesto a los Grandes Patrimonios y el potencial carácter confiscatorio de este tributo a la propiedad privada en posible violación a los principios fundamentales protegidos constitucionalmente. Dentro de este contexto, constituye un estudio referencial para otras investigaciones futuras, con el desarrollo de elementos semejantes a las desarrolladas en el presente trabajo. Y desde otra perspectiva, constituye un antecedente importante respecto del desarrollo de técnicas de escritura, redacción, elementos de investigación y aplicación de normas metodológicas.

Y finalmente desde el punto de vista práctico, los resultados que se obtuvieron en el presente trabajo permitieron evidenciar una situación problemática real, demostrada para el planteamiento de alternativas de solución, mediante los resultados obtenidos a través del estudio bibliográfico y documental desarrollado. Dentro del universo de la investigación jurídica, efectuar un aporte para el conocimiento de esta Ley recién creada, y cuya implementación ha generado tanta controversia, para guiar entonces al jurista a través de los resultados de la presente investigación, a un enfoque que protege la posición del contribuyente en la protección de sus derechos, frente a la aplicación de la misma.

Alcance y Limitaciones

Dentro de este relevante aspecto de la investigación, Pérez (2012) plantea: “Las limitaciones reflejan tanto las restricciones como el alcance de la investigación. Los supuestos establecen aquellas condiciones y premisas en que se basa y lleva a cabo la investigación” (s/p).

El presente estudio explora documentalmente los posibles escenarios confiscatorios al contribuyente con la aplicación de la Ley Constitucional que establece el Impuesto a los Grandes Patrimonios en Venezuela, situación que pudiera dejar en riesgo la propiedad privada del sujeto pasivo en la relación tributaria, en estos tiempos de gran crisis económica y social por la que atraviesa el país, dentro de un novísimo escenario marcado por las medidas de aislamiento establecidas mundialmente por la pandemia ocasionada por el Covid-19.

Es una oportunidad de investigación a un tema poco estudiado por su novedad dentro del ámbito jurídico venezolano, cuyos alcances se extienden más allá de la aplicación de la Ley, profundizando en la situación de posible indefensión e inseguridad jurídica del contribuyente, planteando en sus objetivos diferentes ópticas frente a la relación que se establece entre el Sistema Tributario y el sujeto pasivo con aplicación de la mencionada Ley.

Dentro del ámbito de las limitaciones, señala el mismo autor: “Las limitaciones vienen a constituirse en factores externos al equipo de investigadores que se convierten en obstáculos que eventualmente pudieran presentarse durante el desarrollo del estudio y que escapan al control del investigador mismo”. (s/p) De acuerdo a lo señalado y para efectos del presente estudio, dentro de las limitaciones se encontró la falta de documentación jurídica referente al potencial impacto confiscatorio para el contribuyente poseedor de grandes patrimonios.

En un sentido general, se profundizó en un tema con pocos antecedentes y poca información en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela, por lo que los datos encontrados en la profunda investigación documental realizada abarcan otras latitudes como referencia y en Venezuela pudieran llevar un alto grado de subjetividad porque se limitan al contenido de

la norma y al pronóstico que se establece considerando el escenario social y económico del país.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

El marco teórico del presente estudio, intenta ubicar al lector dentro de los criterios establecidos en los lineamientos teóricos y científicos que enmarcan el enfoque de la investigación desde la perspectiva del autor; adecuado al criterio de Pineda, Alvarado y Canales (2005), quienes consideran que es útil para: "...especificar los detalles y procedimientos acerca de cómo se realizará la recolección de datos de las fases subsiguientes, a fin de lograr en forma precisa el objetivo de la investigación..." (pág. 18); en tal sentido se abordó inicialmente estudios previos realizados, que constituyen los antecedentes del tema a investigar y posteriormente desarrollando las bases teóricas pertinentes al enfoque de la investigación con base a los objetivos planteados.

Antecedentes de la Investigación

Los antecedentes consisten en la exploración de investigaciones previas cuyo contenido se encuentre estrechamente relacionado con la que se está realizando, constituyendo no sólo una orientación para el desarrollo de la misma, sino también una oportunidad para destacar el sentido único y creador del trabajo que se pretende sustentar. Afianzando lo expuesto, Parra (2016) aduce: "...Los antecedentes son la revisión de las investigaciones previas que de manera directa o indirecta abordan nuestro tema de investigación. Es importante escoger con cuidado estos antecedentes porque ellos nos permitirán saber si nuestro enfoque es nuevo y original" (s/p).

Por otro lado, alega que los antecedentes van a ayudar a justificar el estudio que se está desarrollando, poniendo en evidencia la ausencia de

análisis como los que se proponen en el mismo. En este sentido, establece que es muy importante comprender el carácter innovador del conocimiento científico. Si se ha realizado un anteproyecto de trabajo de grado, para la tesis es válido utilizar los antecedentes que se utilizaron previamente en el proyecto, pero ahora tratados a profundidad y con detalle.

Dentro del contexto de la presente investigación, relacionado al Impuesto a los grandes patrimonios, se encuentra limitada la documentación de este contenido, sin embargo, se han desarrollado investigaciones relacionadas a nivel internacional y nacional; y específicamente en el ámbito regional no se consiguieron estudios que puedan considerarse como antecedentes al presente trabajo.

En tal sentido se pueden señalar:

A nivel internacional, Carrillo (2014) desarrolló el trabajo de investigación: *“Principio Constitucional de No Confiscación. Aplicación en el ordenamiento Jurídico Tributario”*, planteándose la siguiente hipótesis: Existen elementos faltantes en el desarrollo del principio de no confiscación en las resoluciones dadas por la Sala Constitucional y la Sala Primera, según la doctrina y el derecho comparado. Dentro de ese contexto se planteó como objetivo general Optimizar los alcances del principio constitucional de no confiscación en Costa Rica a la luz de la doctrina tributaria y los parámetros del derecho comparado.

La metodología utilizada fue de tipo cualitativa, bajo el estudio de fuentes de información bibliográficas y documentos electrónicos. Una vez clasificada la información realizó un análisis para determinar vacíos de información y necesidades de aclaración teórica. Concluyó aseverando que el principio de confiscación es un principio interdependiente de la justicia tributaria, estableciendo que para la determinación de su contenido es necesario referirse a otros principios constitucionales de la tributación.

De acuerdo con los resultados obtenidos, asegura que el poder tributario no es ilimitado, sino que debe responder a la obligación de no absorber una parte sustancial de la propiedad privada, resguardando no solo un mínimo vital para el sustento del contribuyente, sino que también los derechos de uso y disfrute de la misma, así como de inversión y ahorro de las empresas. Y finaliza enfatizando que para determinar si un impuesto es confiscatorio o no, debe recurrirse al análisis de razonabilidad y proporcionalidad.

Estos hechos, permiten relacionar el antecedente con el presente trabajo de investigación, por dos razones fundamentales: en primer lugar, porque describe claramente el principio de no confiscación a la luz de la doctrina tributaria, toda vez que relacionándolo con el estudio que se pretende realizar; establece al efecto confiscatorio como un riesgo para el contribuyente ante la creación e implementación de los preceptos tributarios.

En segundo lugar, destaca los límites de la Justicia Tributaria; es decir, sus facultades, aunque extensas, deben apegarse de manera determinante a los derechos y principios constitucionales, aspecto que constituye de gran relevancia y que es desarrollado a detalle en la presente investigación.

Desde otro enfoque, Martínez (2010) efectuó un trabajo de investigación; denominado *“La imposición sobre el patrimonio como instrumento para una distribución equitativa de la riqueza”* En este trabajo el autor intentó presentar la imposición sobre el patrimonio como una herramienta eficaz para la consecución de una mejor distribución de la riqueza tras un pormenorizado análisis del Impuesto sobre el Patrimonio español y el homólogo impuesto francés (Impôt sur la solidarité de la fortune).

El mencionado autor aboga por la reintroducción del Impuesto sobre el Patrimonio en España, partiendo del precepto de que este tributo logrará una más justa distribución de los recursos, redundando en un aumento de la

progresividad del sistema fiscal español. En la investigación, el autor también propuso ciertas modificaciones del tributo del momento, con el fin de que el impuesto solo gravara a aquellas personas que poseían un patrimonio realmente importante.

En especial, entre otras modificaciones, propuso el aumento del mínimo exento hasta los 600.000 euros (vivienda habitual no incluida). Producto de su investigación, el autor estimó la presentación de las siguientes propuestas con la reintroducción del impuesto al patrimonio con las siguientes modificaciones:

- Elevación del mínimo exento en torno a los 600.000 euros.
- Adecuación del tributo a las circunstancias personales del contribuyente, a través del establecimiento de mínimos exentos superiores para quienes tengan ascendientes o descendientes a su cargo, así como para aquellas personas con discapacidad.
- No obstante lo anterior, extensión de la obligación de declaración a todos aquellos contribuyentes cuyos patrimonios sean superiores a los 300.000 euros.
- Revisión de los criterios de valoración de los bienes inmuebles para aproximarlos a su valor real de mercado, tal y como efectivamente ocurre con los bienes muebles. Y,
- Supresión de la exención del patrimonio afecto al ejercicio de actividades económicas.

El antecedente antes mencionado constituye de gran relevancia para la presente investigación, por cuanto planteó que el impuesto al patrimonio en España solo gravara a aquellas personas con un patrimonio realmente importante, tal cual refleja se refiere en el presente trabajo donde la Ley Constitucional del Impuesto a los Grandes Patrimonios de Venezuela

establece para su aplicación un patrimonio especial que tenga un valor igual o superior a ciento cincuenta millones de unidades tributarias (150.000.000 U.T.).

También se desarrolla un indicador importante, que se describe en la presente investigación documental, y es la adecuación del tributo a las circunstancias personales del contribuyente; en ese sentido se considera a aquel que tiene poco o ningún ingreso pero que si es propietario de activos de alto valor, alcanzando el valor establecido por la Ley Constitucional antes mencionada para ser considerado sujeto pasivo especial por la Administración Tributaria Nacional.

A nivel Nacional, se encontraron las siguientes investigaciones:

Camacaro (2001) realizó una investigación titulada *“Prohibición del Tributo con efecto confiscatorio en la Constitución de 1999”* desarrollada como trabajo especial de grado siendo requisito parcial para optar al grado de Especialista en Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello de Caracas.

El diseño de la investigación fue monográfico documental constituyendo una investigación analítica y de desarrollo conceptual, bajo una amplia revisión bibliográfica y el uso de técnicas documentales como la observación documental, la presentación resumida de un texto a través de una matriz de análisis de contenido para el registro y análisis de la información. Concluyen en que el tributo confiscatorio afecta la capacidad contributiva como el derecho de propiedad del contribuyente.

En cuanto al límite a partir del cual el tributo adquiere el efecto confiscatorio desde un punto de vista cualitativo, concluyen que un tributo es confiscatorio cuando no se ajusta a la Constitución en cuanto a su letra y espíritu. Establecen que desde un punto de vista cuantitativo resulta difícil

fijar un límite que separe un tributo con efecto confiscatorio de uno no confiscatorio.

Concluyen que la prohibición del tributo con efecto confiscatorio en la Constitución de 1961 no se establece de una manera expresa y directa como lo hace la Constitución de 1999. Y finalmente, definen que el criterio de la jurisprudencia venezolana referente a los tributos con efecto confiscatorio es el de la razonabilidad y el de la intangibilidad del capital.

El mencionado antecedente se relaciona con el presente trabajo, por cuanto el tipo de investigación utilizada fue documental y analítica con una amplia revisión bibliográfica, y la variable estudiada trataba sobre la prohibición del tributo con efecto confiscatorio en la Constitución del año 1999, tal cual en el desarrollo del presente trabajo; donde la variable única es el efecto confiscatorio de una Ley Constitucional donde se dimensionan los derechos y garantías a la luz de la misma Constitución de la República objeto de ese estudio citado.

Por otra parte, Alvarez (2004) desarrolló un estudio titulado *“Efectos Confiscatorios del Tributo a la luz de los Principios y Garantías Constitucionales del Derecho a la Propiedad y la Capacidad Económica Contributiva. Alcance a las sanciones”* para optar al título de Especialista en Derecho Corporativo en la Universidad Metropolitana de Caracas.

En el estudio se analizó el efecto confiscatorio que puede comportar un tributo, sus sanciones o la concurrencia de ambos, a la luz del principio y garantía constitucionalmente tutelada del derecho a la propiedad e indirectamente capacidad contributiva, al punto tal de afectar substancialmente el patrimonio empresarial, llegando a mermarlo o anularlo totalmente, afectándose en consecuencia a corto plazo el aporte tributario que financia al Estado.

Por otra parte, desarrolló conceptos como la conculcación del derecho de propiedad y otros principios constitucionalmente tutelados como lo son justicia, equidad, proporcionalidad, racionalidad, libertad económica y no confiscatoriedad, como una investigación analítica que planteó un ejemplo-problema donde se aplicaron los conceptos y presupuestos analizados y se demostró financieramente el desequilibrio económico que le produjo tal circunstancia a la empresa ejemplificada, al punto de impedirle el giro normal económico.

Se analizaron metodológicamente los principios e instituciones inherentes al tema en estudio, las normas promulgadas, las sanciones generalmente aplicadas y la posición doctrinaria y jurisprudencial al respecto, nacional y extranjera y comprobaron de manera práctica el efecto confiscatorio del tributo y sus sanciones en Venezuela.

Este estudio efectúa un aporte a la presente investigación por cuanto enfoca desde otra óptica los efectos de tipo confiscatorio que comporta un tributo y cuando este confluye con las sanciones causando una afectación mayor al derecho de propiedad del contribuyente. En ese mismo orden de ideas, desarrolla teóricamente los principios constitucionalmente tutelados como lo son justicia, equidad, proporcionalidad, racionalidad, libertad económica y no confiscatoriedad, importantes para el diseño de esta investigación, permitiendo una visión más amplia sobre el tema.

A su vez, permite apreciar en el desarrollo de un ejercicio práctico, el desequilibrio financiero que produce el efecto confiscatorio de un tributo en una empresa ejemplificada para facilitar la comprensión del contenido, proporcionando una herramienta práctica de aprendizaje sobre el tema de la investigación.

Bases Teóricas

Para la realización y comprensión del presente trabajo de investigación, se abarcaron los aspectos teóricos relacionados con la variable en estudio, tomando en cuenta lo sugerido por Arias (2004) respecto de las bases teóricas, según lo cual: "...comprenden un conjunto de conceptos y proposiciones que constituyen un punto de vista o enfoque determinado, dirigido a explicar el fenómeno o problema planteado..." (pág. 39), dando la oportunidad de presentar el basamento teórico que sustentó la perspectiva de la variable en estudio, orientando las estrategias que dirijan al alcance de los objetivos planteados.

Por su parte, Parra (2016) afirma: "El marco teórico es una demostración de nuestra postura como investigador, de las ideas con las que nos relacionamos y los juicios que compartimos con otros autores" (s/p). Complementando, afirma que el marco teórico tiene las siguientes funciones:

- a. Orientar hacia la organización de datos y hechos significativos para descubrir las relaciones de un problema con las teorías ya existentes.
- b. Evitar que el investigador aborde temáticas que, dado el estado del conocimiento, ya han sido investigadas o carecen de importancia científica.
- c. Guiar en la selección de los factores y variables que serán estudiadas en la investigación, así como sus estrategias de medición, su validez y confiabilidad.
- d. Prevenir sobre los posibles factores de confusión o variables extrañas que potencialmente podrían generar sesgos no deseados.

Sustentando teóricamente el presente trabajo de investigación, se plantea inicialmente que la reciente implementación de **Ley Constitucional**

del Impuesto a los grandes patrimonios genera un novísimo y singular escenario, donde el contribuyente posiblemente pudiera generar grandes dudas e incertidumbre, ante la posibilidad de ver su propiedad vulnerada en el cumplimiento del pago de este tributo.

El impuesto en referencia grava el patrimonio neto de los sujetos pasivos calificados como especiales y se causará anualmente sobre el valor del patrimonio neto al cierre de cada período. La Ley Constitucional entra en vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial y la Administración Tributaria dictará, dentro de los 60 días siguientes a su entrada en vigencia, las normas e instructivos necesarios para la actualización del valor de los bienes, y la implementación del impuesto. La administración, recaudación, control y cobro del impuesto corresponde de manera exclusiva al Poder Público Nacional.

En este sentido, Fermín (2019) señala:

El Impuesto a los Grandes Patrimonios (IGP), fue creado por la Asamblea Nacional Constituyente, mediante “ley constitucional” del 02 de julio de 2019, publicada en la Gaceta Oficial N° 41.667 del 03 de julio de 2019, y reimpressa por errores materiales en el texto original, en la Gaceta Oficial N° 41.696, de fecha 16 de agosto de 2019 (en adelante Ley de IGP). El objeto o materia gravable de este nuevo impuesto, es el patrimonio neto perteneciente a personas naturales y jurídicas (o entes económicos sin personalidad jurídica), que hayan sido calificados por la administración tributaria nacional (SENIAT) como Sujetos Pasivos Especiales; y cuyo valor al cierre del respectivo ejercicio fiscal (30 de septiembre de cada año), sea igual o superior a ciento cincuenta millones de unidades tributarias (150.000.000) (s/p).

Al respecto de la mencionada Ley, el mismo autor puntualiza que en su contenido establece, una serie de reglas o criterios de valoración de los bienes y derechos del contribuyente, en función de su naturaleza y ubicación, que se citan seguidamente:

- 1) Para los inmuebles (urbanos o rurales) ubicados en Venezuela, deberá tomarse en cuenta el mayor valor que resulte de la comparación entre el valor catastral, el valor de mercado y el precio de adquisición actualizado de acuerdo con las normas que dicte la Administración Tributaria, adicionado el valor del terreno y mejoras.
- 2) Para los inmuebles situados fuera de Venezuela, se considerará el valor que resulte mayor entre el valor determinado según las reglas fiscales del respectivo país y el valor corriente de mercado al cierre del respectivo período.
- 3) En el caso de los derechos derivados de la multipropiedad, tiempo compartido u otras modalidades similares, se tomará en cuenta el mayor valor entre el precio de adquisición y el valor de mercado al cierre del ejercicio.
- 4) Las acciones y participaciones en sociedades mercantiles que se coticen en bolsas de valores o mercados organizados se valorarán según su cotización bursátil a la fecha de cierre del ejercicio; y para aquéllas que no se coticen en bolsa, se tomará en cuenta el valor resultante de dividir el monto del capital más reservas, según el último balance aprobado al cierre del ejercicio fiscal del Impuesto sobre la Renta, entre el número de títulos, acciones o participaciones que lo representan.
- 5) A las joyas, objetos de arte y antigüedades, se les atribuirá el mayor valor entre el precio de adquisición actualizado y el corriente de mercado.
- 6) Las hipotecas, prendas y anticresis, se valorarán por el monto de la obligación principal garantizada (incluyendo intereses, indemnizaciones,

cláusulas penales, etc.); en tanto que los demás derechos reales, se valorarán en función del capital, precio o valor pactado entre las partes al momento de su constitución, siempre que no fueren menores a los pactados entre partes independientes en condiciones de libre competencia.

- 7) Para los demás bienes sin una regla especial de valoración, se utilizará el mayor valor entre el precio de adquisición actualizado y el valor de mercado.

Complementando lo expuesto, de acuerdo a la Providencia Administrativa del SENIAT N° SNAT/2019/00213 sobre Normas de actualización del valor de bienes y derechos así como los requisitos y formalidades para la declaración y pago del Impuesto a los Grandes Patrimonios (publicada en la Gaceta Oficial N° 41.697 del 19 de agosto de 2019), las reglamentación que deberá imponer la Administración Tributaria para calcular el precio de adquisición actualizado de los bienes, sólo comenzarán a regir a partir del segundo período de imposición que se inicie luego de la entrada en vigencia de la Ley.

Por tanto, para el primer período de imposición que concluyó el 30 de septiembre de 2019, los contribuyentes del impuesto a los grandes patrimonios solo deberán considerar los valores de los bienes que resulten de la aplicación de los demás criterios de valoración previstos en la Ley (valor catastral, valor de mercado, entre otros).

Por su parte Llovera (2020) establece: “Hay exenciones subjetivas y objetivas al Impuesto a los Grandes Patrimonios” (s/p). En ese sentido, las expone de la siguiente manera:

Exenciones subjetivas:

Las exenciones subjetivas del Impuesto a los Grandes Patrimonios están listadas en el Art. 13, numerales 1, 2, y 3 que comprenden las siguientes personas jurídicas:

1. La República y demás entes político territoriales.
2. El Banco Central de Venezuela.
3. Los entes descentralizados funcionalmente.
4. Es importante tener presente que las exenciones son taxativas y deben ser interpretadas de forma estricta, por lo que a los efectos del IGP los únicos excluidos son los antes mencionados.

Exenciones objetivas:

Las exenciones objetivas del Impuesto a los Grandes Patrimonios están listadas en el Art. 13, numerales 4 al 10 que comprenden los siguientes bienes:

1. La vivienda registrada como principal ante la Administración Tributaria.
2. El ajuar doméstico, entendiéndose por tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del contribuyente, excepto los bienes a los que se refiere el artículo 20 de esta Ley Constitucional.
3. Las prestaciones sociales y demás beneficios derivados de las relaciones laborales, incluyendo los aportes y rendimientos de los fondos de ahorro y cajas de ahorro de los trabajadores y trabajadoras.
4. Los bienes y derechos de propiedad comunal, en los términos establecidos en el Reglamento que se dicte al respecto.
5. Los activos invertidos en actividades agrícolas, pecuarias, acuícolas, piscícolas y pesqueras, siempre que estas sean la actividad principal del contribuyente y se realicen a nivel primario.
6. La obra propia de los artistas mientras sean propiedad del autor.

7. Los bienes situados en el país, pertenecientes a las misiones diplomáticas y consulares extranjeras, en la medida y con las limitaciones que establezcan los convenios internacionales aplicables y a condición de reciprocidad.
8. El disfrute indebido de exoneraciones fiscales es un ilícito tributario material de acuerdo con lo establecido en el COT, Art. 112, por ello es importante analizar en detalle del alcance de las exenciones.

Pacheco, Apostólico y Asociados (2019) establecen en su Boletín de Actualidad Corporativa una serie de consideraciones referentes al contenido de la *Ley Constitucional del Impuesto a los grandes patrimonios* cuyo contenido es altamente relevante a los fines de esta investigación, tales como:

1. Residencia y criterios de sujeción.
2. Criterios de residencia en el país para personas naturales.
3. Presunción de residencia de personas naturales.
4. Criterios de residencia en el país para personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.
5. Territorialidad.
6. Temporalidad y período de imposición.
7. Atribución e imputación de patrimonio.

Residencia y criterios de sujeción

Los sujetos pasivos calificados como especiales tributarán conforme a los criterios territoriales siguientes:

Condición

1. Personas naturales y jurídicas y entidades sin personalidad jurídica residentes en el país.

2. Personas naturales y jurídicas de nacionalidad extranjera y entidades sin personalidad jurídica no residentes en el país.
3. Personas naturales y jurídicas de nacionalidad venezolana no residentes en el país.
4. Personas naturales y jurídicas, y entidades sin personalidad jurídica no residentes en el país que posean un establecimiento permanente en Venezuela.

Criterio de Tributación

1. Por la totalidad del patrimonio, cualquiera sea el lugar donde se encuentren los bienes o se puedan ejercer los derechos que lo conforman.
2. Por los bienes que se encuentren ubicados en el territorio nacional, así como por los derechos que se puedan ejercer en el país.
3. Por los bienes que se encuentren ubicados en el territorio nacional, así como por los derechos que se puedan ejercer en el país.
4. Por la totalidad del patrimonio atribuible al establecimiento permanente, cualquiera sea el lugar donde se encuentren ubicados los bienes o se puedan ejercer los derechos que lo conforman.

Criterios de residencia en el país para personas naturales

Cuando ocurra cualquiera de las situaciones siguientes:

1. Que la persona permanezca en el país por un período continuo, o discontinuo, superior a 183 días en un año calendario, o en el año inmediatamente anterior al período al cual corresponda determinar el impuesto.
2. Se encuentre en el país el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

3. Tenga nacionalidad venezolana y sea funcionario público o trabajador al servicio del Estado.
4. Tenga nacionalidad venezolana y acredite su nueva residencia fiscal en un país calificado como de baja imposición fiscal en los términos previstos en materia de imposición a las rentas, salvo cuando dicho país o territorio tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con Venezuela.

Presunción de residencia de personas naturales

Se presume, salvo prueba en contrario, residencia en el país en cualquiera de las circunstancias siguientes:

1. Que la persona haya establecido su lugar de habitación o tenga una vivienda principal en el país.
2. Sea de nacionalidad venezolana.
3. Su cónyuge no separado legalmente o sus hijos menores de edad que dependan de él hayan establecido su lugar de habitación o tengan vivienda principal en el país, o sean de nacionalidad venezolana.
4. Se admitirá como prueba en contrario la constancia expedida por las autoridades competentes en la cual se acredite que la persona ha adquirido la residencia para efectos fiscales en otra jurisdicción, siempre que sea distinta a una jurisdicción de baja imposición fiscal.

Criterios de residencia en el país para personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica

Cuando ocurra cualquiera de las situaciones siguientes:

1. La persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica hubiere sido constituida conforme a las leyes venezolanas.
2. Tenga su domicilio fiscal o estatutario en el país.
3. Tenga su sede de dirección efectiva en el país.

4. No se establece admisión de prueba en contrario para ninguno de estos casos.
5. Establecimiento permanente
6. En términos generales, se entiende que una persona o entidad no residente en el país actúa a través de un establecimiento permanente, cuando realice toda o parte de su actividad en instalaciones o lugares de cualquier naturaleza, aun cuando las mismas no sean de su propiedad, bien sea que dicha actividad se realice por sí o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin.

Territorialidad

Se consideran ubicados en el territorio nacional, entre otros, los bienes siguientes:

1. Los derechos reales constituidos sobre bienes inmuebles ubicados en el territorio nacional.
2. Las naves, aeronaves, buques accesorios de navegación y vehículos automotores de matrícula nacional. También se consideran ubicados en el territorio nacional los referidos bienes de matrícula extranjera, siempre que hayan permanecido efectivamente en dicho territorio al menos 120 días continuos o discontinuos durante el período de imposición.
3. Los títulos, acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos del capital social o equivalente, emitido por sociedades venezolanas.
4. Bienes expresados en piedras preciosas, minerales, obras de arte y joyas.

Temporalidad y período de imposición

Se entiende ocurrido el hecho imponible el último día del período de imposición respectivo. La Ley Constitucional señala que el impuesto, salvo casos de excepción, se causará anualmente sobre el valor del patrimonio neto al cierre de cada período; sin embargo, no se indica cuál será el período de imposición a estos fines.

Atribución e imputación de patrimonio

1. Los bienes y derechos se atribuirán al titular conforme a los registros públicos o al poseedor, en los casos en los que no sea necesaria la formalidad del registro.
2. En los arrendamientos financieros, el bien objeto de arrendamiento se atribuirá al arrendatario.
3. En los casos de contratos de fideicomiso, el bien objeto de fideicomiso se atribuirá al beneficiario.
4. En los casos de personas jurídicas, los bienes de uso personal de los accionistas se imputarán al patrimonio de la persona natural que ejerza la posesión.
5. A los efectos de este impuesto, una vez declarado el patrimonio, su propiedad o posesión se presume para los períodos de imposición siguientes, salvo prueba de transmisión o pérdida.

De lo expuesto detalladamente, y conociendo el marco legal descrito, es importante entender a qué hace referencia el concepto de *patrimonio*, para la clara comprensión del abordaje teórico a propósito de esta investigación.

El término 'patrimonio' no es trivial, así lo referencian De Cesare y Lazo (2008), quienes plantean:

...responde a una concepción desde el punto de vista económico, jurídico y contable que tiene diferentes enfoques. Es común asociar el término para designar el conjunto de bienes pertenecientes a una persona natural o jurídica, o afectos a un fin y que son susceptibles de estimación económica. De acuerdo con ese concepto, la composición del patrimonio estaría restringida a bienes inmuebles o muebles de una determinada persona. También su uso es común para designar los bienes de un individuo heredados de sus ascendientes (p.13).

Desde un abordaje más técnico, aseveran los autores mencionados que se puede comprender que el patrimonio es el conjunto de relaciones jurídicas constituidas por bienes, derechos y obligaciones, pertenecientes a una persona, que tienen una utilidad económica y son susceptibles de estimación pecuniaria. Los bienes y derechos constituyen todo aquello que puede ser valorado y apreciado en dinero, tales como terrenos, edificios, maquinaria, vehículos automotores, mobiliario, obras de arte y similares, depósitos o aplicaciones financieras, acciones o similares y créditos a ser recibidos. Las obligaciones abarcan gravámenes, deudas, préstamos y otras obligaciones de cualquier especie.

Ellos realizaron un interesante estudio comparativo, y aducen que las comparaciones internacionales son fundamentales para observar tendencias fiscales, comprender las diferencias entre sistemas e identificar fragilidades y potencialidades de mejoras. Al mismo tiempo, el estudio de las experiencias tributarias de otros países o regiones es relevante para la comprensión de los factores que provocan cambios en el desempeño tributario. En ese contexto es interesante apreciar en los siguientes cuadros comparativos realizados por los autores, donde destacan los siguientes aspectos:

Concluyendo su estudio, plantean que las inquietudes respecto al financiamiento público en América Latina incluyen no sólo la preocupación por

la capacidad de captación de ingresos tributarios, sino también por la distribución de la carga tributaria. Y entre otros aspectos finales, reflejan que para ganar legitimidad, aceptación del sistema tributario y confianza de los contribuyentes, es imprescindible que haya transparencia en los resultados y democratización de la información fiscal. Y, por otra parte, la conexión entre ingresos tributarios y gastos y una mayor participación de la comunidad en la toma de decisiones respecto de la recaudación de impuestos y gastos públicos puede estimular el pago de impuestos.

Pese a lo que debería ser de acuerdo con lo desarrollado anteriormente, el Sistema Tributario Venezolano atraviesa un escenario diferente, donde lamentablemente y contrario a lo establecido en las leyes de la República, se encuentra imposibilitado de gozar de la aceptación de los contribuyentes.

www.bdigital.ula.ve

CUADRO N°1 IMPOSICIÓN AL PATRIMONIO: MAPEO PRELIMINAR DE PREFERENCIAS FISCALES

SUBCLASE	TIPO	ARGENTINA	BOLIVIA	BRASIL	CHILE	COLOMBIA	COSTA RICA	EL SALVADOR	ECUADOR	GUATEMALA	HONDURAS	MEXICO	NICARAGUA	PANAMÁ	PARAGUAY	PERÚ	REPUBLICA DOMINICANA	URUGUAY	VENEZUELA*
A- Impuestos recurrentes sobre bienes inmuebles.	Propiedad y/o posesión	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Situaciones especiales (similar a sobretasa)						X								X			X	X
B - Impuestos recurrentes sobre el patrimonio (riqueza) neto	---	X				X												X	
C - Impuestos a las transferencias por sucesión, herencias y donaciones	---			X	X			X 2	X				X 5				X	X 2	X
D - Impuestos sobre las transacciones financieras y de capital	Transferencias de bienes inmuebles entre Vivos	X	X 1	X			X	X 2	X		X	X	X 5	X	X	X	X	X 2	X
	Transferencias de patrimonio en general									X									
	Movimientos/transacciones financieras, y/o garantía, compra y venta de títulos	X	X	X		X										X			X
	Transferencia de vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones						X												
E - Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad	A los vehículos automotores	X	X	X		X	X 2		X			X 3				X	- 4	X	X
	Embarcaciones y/o aeronaves similares						X 2									X			
F - Otros tributos no recurrentes sobre la propiedad	Contribuciones de mejoras o similares	X	X	X		X			X	X	X	X	X		X	X		X	X

Fuente: **FUENTE:** De Cesare, C. y Lazo, J. (2008) Impuesto a los Patrimonios en América Latina. Comisión Económica para la América Latina. Publicación de las Naciones Unidas ISSN versión impresa 1680-8843. Santiago de Chile. Elaboración propia sobre la base de la legislación vigente consultada de los diferentes países. Notas: Incluye la venta de vehículos automotores; 2El mismo impuesto se aplica a ambas situaciones. En el caso de El Salvador, el impuesto abarca sólo las transferencias onerosas y donaciones; 3Es una mezcla de impuesto al uso y la tenencia; 4No fue incluido el impuesto a automotores por incidir sobre el registro, asignación de la placa y circulación del vehículo y no sobre la propiedad; 5Hay dos diferentes impuestos, pero las donaciones son tributadas con el impuesto a las transferencias de bienes inmuebles.*Antes de la creación de la Ley Constitucional que crea el impuesto a los grandes patrimonios.

Reconocimiento

CUADRO N°2 PRINCIPALES IMPUESTOS AL PATRIMONIO EN AMÉRICA LATINA

ARGENTINA	BOLIVIA
A. Impuesto inmobiliario. B. Impuesto sobre bienes Personales. C. Impuesto a las transferencias de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas. D. Impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria. E. Impuesto a los automotores. Contribución de mejoras.	A. Impuesto a la propiedad de bienes inmuebles B. Impuesto municipal a las transferencias C. Impuesto a las transacciones financieras D. Impuesto a la propiedad de vehículos automotores E. Contribuciones para obras públicas
BRASIL	CHILE
A. Impuesto sobre la propiedad territorial rural. B. Impuesto sobre la propiedad predial y territorial urbana. C. Impuesto sobre la transmisión causa mortis y donación. D. Impuesto sobre la transmisión de bienes inmuebles y derechos a ellos relativos. E. Contribución provisoria sobre movimiento o transmisión de valores y de créditos y derechos de naturaleza financiera. F. Impuesto sobre las operaciones de crédito, cambio y seguro, o relacionadas a títulos y valores mobiliarios. G. Impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores. H. Contribución de mejoría.	A. Impuesto territorial. B. Impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones.
COLOMBIA	COSTA RICA
A. Impuesto predial unificado. B. Impuesto de patrimonio. C. Impuesto a los movimientos D. Financieros. E. Impuesto de vehículos. F. Contribución de valorización. G. Participación en plusvalías.	A. Impuesto sobre bienes inmuebles. B. Impuesto sobre el traspaso de bienes inmuebles. C. Impuesto sobre la transferencia de vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones. D. Impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones.

CUADRO N°2 PRINCIPALES IMPUESTOS AL PATRIMONIO EN AMÉRICA LATINA

EL SALVADOR	ECUADOR
Impuesto de alcabala (Impuesto sobre transferencia de bienes raíces)	A. Impuesto sobre la propiedad urbana. B. Impuesto sobre la propiedad rural. C. Impuesto a las herencias, legados y Donaciones. D. Impuesto a alcabala. E. Impuesto sobre vehículos motorizados. F. Contribuciones especiales de mejoras.
GUATEMALA	HONDURAS
A. Impuesto único sobre inmuebles. B. Impuesto sobre las transferencias de patrimonio. C. Contribución por mejoras.	A. Gravamen trad domini de tierras. B. Impuesto sobre bienes inmuebles. C. Impuesto sobre la tradición de inmuebles. D. Contribución por mejoras.
MÉXICO	NICARAGUA
A. Impuesto sobre bienes inmuebles. B. Impuesto sobre adquisición de inmuebles. C. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos. D. Contribución por mejoras.	A. Impuesto sobre bienes inmuebles. B. Impuesto sobre herencias y legados. C. Impuesto sobre la transmisión de derechos. D. relativos a bienes inmuebles. E. Contribución por mejoras.
PANAMÁ	PARAGUAY
A. Impuesto de inmuebles. B. Impuesto de transferencias de bienes Inmuebles.	A. Impuesto inmobiliario. B. Impuesto a los inmuebles de gran extensión y a los latifundios. C. Impuesto (adicional) a los inmuebles baldíos y semibaldíos. D. Impuesto a las transferencias de bienes raíces. E. Contribución especial por realización de obra pública.

CUADRO N°2 PRINCIPALES IMPUESTOS AL PATRIMONIO EN AMÉRICA LATINA

PERÚ	REPÚBLICA DOMINICANA
A. Impuesto predial. B. Impuesto a la alcabala. C. Impuesto a las transacciones financieras. D. Impuesto al patrimonio vehicular. E. Impuesto a las embarcaciones de recreo. F. Contribución especial por obras públicas.	A. Impuesto sobre la propiedad inmobiliaria, vivienda suntuaria y solares urbanos no edificados. B. Impuesto sobre sucesiones o donaciones. C. Contribución sobre las transferencias inmobiliarias.
URUGUAY	VENEZUELA*
A. Impuestos a la propiedad inmueble urbana y suburbana (contribución inmobiliaria urbana). B. Impuesto a la propiedad rural (contribución inmobiliaria rural). C. Impuesto a los baldíos y a la edificación inapropiada. D. Impuesto al patrimonio. E. Impuesto a las transmisiones patrimoniales. F. Impuesto a los vehículos de Transporte. G. Contribuciones por mejoras.	A. Impuesto sobre los bienes inmuebles urbanos. B. Impuesto sobre predios rurales. C. Impuesto sobre los baldíos y a la edificación inapropiada. D. Impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos. E. Impuesto sobre transacciones inmobiliarias. F. Impuesto a las transacciones financieras de las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica. G. Impuesto sobre vehículos. H. Contribuciones sobre plusvalías.

FUENTE: De Cesare, C. y Lazo, J. (2008) Impuesto a los Patrimonios en América Latina. Comisión Económica para la América Latina. Publicación de las Naciones Unidas ISSN versión impresa 1680-8843. Santiago de Chile. Elaboración propia sobre la base de la legislación vigente consultada de los diferentes países.

*Antes de la creación de la Ley Constitucional que crea el impuesto a los grandes patrimonios.

Complementando lo expuesto, Korody (2021) presentó una ponencia en el seminario de Actualidad Democrática de la Cámara Venezolano-Americana de Comercio e Industria desarrollado en marzo de 2021, donde manifestó: “Estamos presentes ante una hecatombe económica, cualquier cifra de devaluación o inflación se queda corta. En Venezuela, todos los contribuyentes estamos en un ambiente fiscal hostil” (s/p). Un punto importante

en su alocución fueron sus argumentos en torno a la posibilidad de que el gobierno venezolano pueda exigir el pago de las obligaciones tributarias en moneda extranjera.

En contraposición de lo expuesto, la autora del presente trabajo de investigación cuestiona que, ante este escenario, pudieran cumplirse los preceptos constitucionales referentes a la protección que debe ofrecer el Estado a las **garantías y los derechos ciudadanos**, referidos en el Artículo N° 19 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000) [que textualmente reza:

El Estado garantizará a toda persona, conforme al principio de progresividad y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos. Su respeto y garantía son obligatorios para los órganos del Poder Público, de conformidad con esta Constitución, con los tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por la República y con las leyes que los desarrollen (p.4)

El tema de la garantía de los derechos es fundamental cuando de aplicar una Ley se trata, por cuanto de acuerdo con lo expuesto por Rivadeneira (2006): “El Estado es el primer responsable de efectivizar los Derechos Humanos, no obstante, nuestra participación es fundamental en cuanto a la exigencia de su cumplimiento, así como en el respeto de los derechos de los otros/as” (p. 5).

Puede deducirse de lo expuesto, que el ejercicio de la función pública tiene límites que derivan de que los derechos humanos son atributos inseparables de la dignidad humana por lo que en consecuencia, son superiores al poder

del Estado y este posee la obligación de ofrecer garantías y resguardarlos. En ese sentido, Mac-Gregor y Pelayo (2012) son enfáticos al plantear:

La obligación de garantía implica el deber de los Estados de organizar todo el aparato gubernamental y, en general, todas las estructuras a través de las cuales se manifiesta el ejercicio del poder público, de manera tal que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos (s/p).

La Corte Interamericana de Derechos Humanos es citada por estos autores, y aseveran que ésta ha destacado en consecuencia de la obligación de los Estados, que los mismos deben prevenir, investigar y sancionar toda violación de los derechos reconocidos por la Convención Americana; procurando, además, el restablecimiento, de ser posible, del derecho conculcado y, en su caso, la reparación de los daños producidos por la violación de los derechos humanos.

Expresan que la obligación del Estado de garantizar el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos no se agota con la existencia de un orden normativo dirigido a hacer posible el cumplimiento de esta obligación, sino que también debe compartir la necesidad de una conducta gubernamental que asegure la existencia, en la realidad, de una eficaz garantía del libre y pleno ejercicio de los derechos humanos.

Destacan los mismos expertos ya mencionados, que el Estado no puede sólo limitarse a no incidir en conductas violatorias de los derechos humanos, sino que además de esto debe emprender acciones positivas. Estas acciones consisten en todas aquellas que resulten necesarias para facilitar que las personas sujetas a su jurisdicción puedan ejercer y gozar de sus derechos y libertades.

Concluyen enfatizando en el hecho de que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha determinado que *garantizar* implica la obligación del Estado de tomar todas las medidas necesarias para "*remover*" los obstáculos que puedan existir para que los individuos disfruten de los derechos que la Convención Americana reconoce. Indican que la tolerancia del Estado a circunstancias o condiciones que impidan a las personas acceder a los recursos internos adecuados para proteger sus derechos, constituye un incumplimiento a lo dispuesto en el Pacto de San José.

En atención a los contenidos señalados, se puede inferir entonces que la garantía de los derechos humanos posee un contenido universal, que repercute no solo en el derecho interno, sino que se le otorga una connotación internacional. Afianzando lo expuesto, Hitters y Fappiano son citados por Ovalle (2016) quien revela:

El derecho internacional de los derechos humanos ha sido establecido como un mínimo común aceptado por la generalidad de los miembros de la comunidad de naciones y, por tanto, es susceptible de expansión; este derecho ofrece una garantía mínima, una suerte de "piso", que no pretende agotar el ámbito de los derechos que merecen protección, por lo que ninguna disposición convencional puede menoscabar la protección más amplia que puedan ofrecer otras normas de derecho internacional o de derecho interno (p.160).

Los mismos autores citados sustentan que la progresividad en la protección de los derechos humanos hace necesaria una interpretación evolutiva o mutativa, en el sentido de que debe ajustarse a la época de la aplicación del instrumento internacional. Es interesante mencionar, por cuanto los instrumentos legales de garantías a los derechos se encuentran

escritos, y a pesar de que permanezcan en el tiempo, es la aplicación práctica derivada de una justa interpretación lo que los mantiene vigentes.

En el derecho tributario venezolano, también se encuentra garantizada la protección de estos derechos de acuerdo con lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000) en su Artículo 316:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos (p. 64).

De acuerdo con su contenido, y para efectos de esta investigación se considera importante resaltar la definición de los conceptos de *capacidad económica del o la contribuyente, principio de progresividad y elevación del nivel de vida de la población*.

La íntima relación existente entre las nociones de **capacidad económica del contribuyente** y de sistema impositivo, la describe Corral (2004), cuando establece:

“...está sustentada por dos razones: Una, porque se sabe bien que los impuestos se rigen por el conocido principio de la capacidad económica. Y otra, porque, cuando la difundida fórmula constitucional declara: Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos ...” (p.27).

Ratifica que el deber de contribuir que tienen las personas requiere que esté modulado de acuerdo con su capacidad económica, y que ese deber se cumpla mediante un sistema tributario.

De acuerdo con el mismo autor, la noción de capacidad económica pertenece al concepto del deber de contribuir, todo lo cual pone de relieve la estrecha vinculación entre la «capacidad económica» del contribuyente y el «sistema tributario», entendido aquí como sistema impositivo. En efecto, lo que hace que el mero conjunto de los impuestos se convierta en sistema, es la capacidad económica del contribuyente. Enfatiza que ésta es la que aporta la coherencia, el orden lógico, la racionalidad, al sistema impositivo.

Es oportuno citar a Crespo (2010) quien afirma:

La capacidad económica de un individuo viene dada por la magnitud de su riqueza, una vez superado el mínimo vital necesario o mínimo de subsistencia, de forma tal que una persona que carezca de capacidad económica no paga impuestos, sin que por ello deje de beneficiarse con los servicios públicos, al igual que el resto de la colectividad. Desde este punto de vista, la capacidad económica viene a ser un criterio objetivo, que se identifica con la capacidad contributiva o posibilidad de cada quien de sacrificar parte de su riqueza para pagar tributos (p. 64).

Es claro el autor cuando asegura que la capacidad económica constituye uno de los principios constitucionales a través del cual se procura la justa distribución de las cargas públicas. Manifiesta que su magnitud se manifiesta a través de condiciones como la tenencia de una riqueza, la posesión de un capital, la obtención de una renta o la realización de un gasto. De acuerdo a sus planteamientos su importancia es tal, que todos los países tienden a estructurar sus sistemas tributarios de manera que quienes tienen mayor capacidad económica participen más en las rentas tributarias del Estado.

En este orden de ideas, Dieguez (2020) refiriéndose a la capacidad económica del contribuyente define:

...”es por tanto uno de los principios básicos al que debe ajustarse tanto el establecimiento como la aplicación de los distintos impuestos, ya que, de otra manera, no se alcanzaría el objetivo constitucional de que el sistema tributario sea justo” (s/p).

Manifestando que de esta forma, los impuestos exigibles deben atender a esa capacidad, que puede ser real o potencial, pero, en ningún caso, inexistente, y en cualquiera de los casos, el sistema tributario debe siempre ir en búsqueda de la justicia y la equidad.

A estos efectos Romero-Molina, Grass-Suárez y García (2013) haciendo referencia al principio de Capacidad Distributiva del Derecho Tributario, estiman:

Obligar a quienes carecen de dicha capacidad a soportar estas cargas públicas impositivas, resulta contrario al verdadero sentido del Estado Social de Derecho, que busca proteger por medio de esos recursos a la población menos favorecida, brindado con ello igualdad de oportunidades con aquellos que la poseen. El principio de capacidad económica también debe combinarse con el principio de justicia en el gasto público, con lo que se invita a la administración a hacer un uso racionalizado del gasto, conllevando a que la administración ponga en un estado de indefensión al obligado imponiendo su poder frente a ellos (p. 73,74).

De acuerdo con los conceptos expuestos anteriormente, se infiere entonces que es inconcebible la creación de un impuesto sin la consideración

de la capacidad económica de quien posee el deber de sufragarlo. Profundizando sobre este precepto,

Así pues, se debe ver el principio de capacidad contributiva como el límite para soportar la incidencia del tributo en el patrimonio de los ciudadanos, tal cual lo afirma Pou (2017) cuando indica:

...una vez que han sido deducidos los gastos necesarios para la subsistencia decorosa del sujeto pasivo y su familia, lo que implícitamente se encuentra plasmado en el citado artículo 316 constitucional, al exigir que el sistema tributario, y por ende la tributación, apunten a “la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población”... (p. 288)

Determina que esto obliga a considerar que los ciudadanos deben tener oportunidades de ahorro e inversión para mejorar sus condiciones de vida, entendiendo, como lo hacen la mayoría de los autores, al mínimo vital en su sentido más amplio, es decir, como porción destinada no sólo a cubrir las necesidades vitales y de subsistencia, sino también culturales y de esparcimiento, que le permitan su desarrollo económico, social y educativo.

Dentro de ese escenario, la autora describe el mínimo vital como un supuesto de inmunidad tributaria de no sujeción, fundado en el concepto y alcance de los derechos humanos como límites al poder tributario, que obliga a reconocer su magnitud en un sentido amplio, es decir, como el monto necesario para subsistir dignamente, incluyendo los gastos de cultura y esparcimiento, y una porción destinada al ahorro y la inversión, como medios indispensables para elevar el nivel de vida (p.297).

En este mismo orden de ideas, se considera importante citar el **Principio de Progresividad**, en función de relacionar el impuesto a los grandes patrimonios con los derechos y garantías Constitucionales.

Referente al mismo, Crespo (2010) hace referencia a la proporción del aporte de cada contribuyente al financiamiento de los gastos públicos, en relación con su capacidad económica. Referente a lo expuesto, define: “La progresividad consiste en aplicar una alícuota o porcentaje impositivo mayor, a medida que crece la base imponible sobre la cual se establece” (P. 66)

Detalla que los contribuyentes que se consideren con mayor capacidad económica por tener una base imponible mayor pagarán un impuesto más alto. Asegura el mismo autor que el principio de progresividad presenta la dificultad de no ser aplicable a todos los tributos, sino especialmente a los impuestos directos.

Cita la sentencia N° 1.304 de 19 de julio de 2001 (Caso: Plastilago vs. Municipio Miranda del Estado Zulia) de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, cuando se refiere al texto del artículo 316 de la CRBV, considerando que la norma sobre el principio de progresividad tiene carácter programático. En efecto, cita:

...observa la Sala: [...] De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, procurar es “hacer diligencia o esfuerzos para que suceda lo que se expresa”. El Constituyente no está exigiendo el cumplimiento del principio de progresividad en todos y cada uno de los tributos en los distintos niveles político-territoriales. En estricto sentido, el principio de progresividad sólo es aplicable plenamente en aquellos impuestos directos que tienen como base imponible los ingresos del contribuyente. Así, el impuesto sobre la renta es un ejemplo característico del tributo en el cual el principio de progresividad es no sólo deseable sino imperativo. Pero los impuestos indirectos, debido a su naturaleza, impiden muchas veces la aplicación del principio de progresividad. Este es caso, por ejemplo, del impuesto al valor agregado [...] (P. 67).

Más adelante, apunta: [...] Por otra parte, el principio de progresividad choca contra la realidad social y económica del país, que ha visto desarrollar en los últimos años un sistema impositivo moderno marcado lamentablemente por su carácter regresivo, pero que es mucho más efectivo para evitar la evasión fiscal. Tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y, en la oportunidad en que ha habido graves crisis fiscales en virtud del descenso de los precios del petróleo, el Impuesto al Débito Bancario (IDB), tan eficiente para la obtención de los recursos del Estado. Si se acogiera el criterio expuesto por los accionantes en el sentido de que esta norma no es una norma de carácter programático, sino imperativo tributario como los indicados o cualquier impuesto al consumo, sería inconstitucional [...]

Por su parte, Ávila y Cruz (2006) otorgan otra perspectiva definiendo: “La progresividad es la capacidad de un tributo para lograr como fruto de su aplicación una redistribución del ingreso que promueva la equidad” (p.8). En el ámbito tributario el principio de equidad establece que dos individuos con la misma capacidad contributiva deben efectuar una aportación similar (equidad horizontal) y que debe existir una contribución diferente en términos relativos, cuando difiera de la capacidad contributiva de los individuos (equidad vertical).

En general estiman que se concede mayor interés a la equidad vertical para analizar la progresividad de un tributo, aunque también deberían examinarse sus implicaciones sobre la equidad horizontal. Afirman que la condición técnica que se asocia con la progresividad tributaria es que la tarifa aumente respecto del nivel de ingreso o de cualquier variable que se tome como base gravable.

Para Giraldo (2020) el principio de progresividad encuentra una directa relación con los principios de equidad tributaria y proporcionalidad tributaria, que tienen como fin encontrar un tratamiento de “igualdad entre los iguales y

desigualdad entre los desiguales”. En ese sentido estiman: “El principio de progresividad se basa en la siguiente tesis: “cuanto mayor es mi riqueza, mayor debe ser mi contribución y cuanto menor es mi riqueza, menor debe ser mi contribución” (s/p).

En otro orden teórico y conceptual, el precepto constitucional siguiente está referido a la ***Elevación del nivel de vida de la población***. Pérez y Gardey (2013) describen: “Nivel es un término con varios usos. Uno de ellos hace mención a un rango o una categoría. El concepto de vida, por otra parte, está vinculado a la existencia. Estas ideas nos permiten establecer que el nivel de vida tiene relación con una cierta categoría que alcanzan las personas en su existencia” (S/P).

Prosiguen los autores mencionados anteriormente, afirmando que el concepto nivel de vida, por lo tanto, se refiere a un grado de confort material que un individuo o un grupo social logra obtener o aspira a conseguir. Estiman que esa noción incluye tanto los productos y servicios que son adquiridos a nivel individual como a los bienes y servicios consumidos de forma colectiva y a aquellos provistos por el Estado. No se refieren a lujos ni ostentaciones, se refieren a un nivel de vida a la que los contribuyentes pueden tener acceso para cubrir sus necesidades básicas y tener un nivel de vida digno.

Para ellos la satisfacción de las necesidades materiales es el factor más importante para determinar el nivel de vida de los pobladores de una región. En una ciudad donde los habitantes pasan hambre o no tienen un hogar digno, el nivel de vida es pobre. Se deduce entonces el gran desafío que debe representar para el Sistema Tributario del Estado la justa distribución de las cargas públicas, por cuanto a través de la estructuración de un sistema eficiente para la recaudación de tributos, debe encaminar la elevación del nivel de vida de la población reflejado en la calidad de los bienes

y servicios, es decir, que la tributación sea tangible a la percepción de los contribuyentes en función de su nivel de vida.

En torno a esa idea, Bolívar (2020) declara:

Los impuestos constituyen una herramienta fundamental para que el Estado pueda aumentar ingresos moderadamente predecibles, mejorar su relación con el ciclo macroeconómico, favorecer la redistribución del ingreso en la sociedad y proveer a los ciudadanos de infraestructura y servicios básicos, como salud y educación (s/p).

Expresa que la tributación robustece la democracia y la rendición de cuentas por parte de los gobiernos, además incentiva la participación ciudadana en los procesos políticos, instando a que los ingresos tributarios se inviertan de una manera inteligente en la consecución del bien común.

Es acertado entonces afirmar que el Sistema Tributario en el vasto universo de sus funciones, debe velar por la Elevación del nivel de vida de la población, entendiendo que la garantía de proveer servicios básicos de calidad, mantener un estructurado sistema de salud de acuerdo a las características de la comunidad y densidad de población y un sistema educativo adecuado para la formación de sus ciudadanos, son los fundamentos que sostienen esa responsabilidad, aunado con la armonización de los otros principios que lo conforman.

Por su parte, Caballero (2020) plantea: “El artículo 156.13 de la Constitución reserva al Poder Nacional la competencia sobre la legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, para definir principios, parámetros y limitaciones” [...] (s/p).

La autora resalta que esta competencia es fruto de la necesidad de una debida coordinación que permita que el Poder Tributario que constitucionalmente ha sido conferido a la Nación, los Estados y los

Municipios, conduzca a la materialización del postulado contenido en el artículo 316 constitucional, conforme al cual, el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población. Y es que un verdadero sistema tributario requerirá de una adecuada conexión de los elementos antes apuntados, siendo la armonización una pieza clave para lograr tal propósito.

Prosiguiendo con el contenido teórico del presente estudio de investigación, del Efecto confiscatorio del impuesto a los grandes patrimonios, otro de los factores importantes a considerar es la **Doble Tributación**. Esta dimensión hace referencia a la imposición de más de un impuesto sobre un mismo ingreso o renta, interno cuando es nacional y cuando traspasa las fronteras y se convierte en un tema internacional.

La Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2021), estima:

Este pretendido tributo se inserta de forma desarmonizada a un sistema tributario ya bastante sobredimensionado. No se complementa con el impuesto sobre la renta como ocurrió en su momento con el impuesto a los activos empresariales, el cual tenía algunas características similares a este impuesto a los grandes patrimonios (s/p).

En otro orden de ideas, Arias (2016) cita: “La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), define la doble imposición jurídica internacional como: “...la tributación por impuestos comparables de la misma renta en dos o más Estados sobre un mismo contribuyente por idénticos períodos impositivos” (S/P). Entonces, de acuerdo con lo expuesto la doble tributación se presenta cuando se tienen ingresos en distintos países y territorios y cada uno de ellos aplica un impuesto sobre la totalidad de los ingresos, sin tener en consideración que otro país ya ha gravado ese ingreso.

En consecuencia, se aprecia como cada país en ejercicio de su soberanía fiscal atribuye los impuestos que considere necesarios sobre los ingresos que se obtengan en sus territorios, y eso hace que en algunos contribuyentes queden sometidos a una doble imposición.

Este mismo autor establece que de acuerdo a esa definición, para que ocurra un supuesto de doble imposición jurídica internacional se requiere el cumplimiento de las cuatro reglas de identidad:

- a) Impuestos comparables (identidad objetiva)
- b) El mismo contribuyente (identidad subjetiva)
- c) La misma renta (identidad material)
- d) Idénticos períodos impositivos (identidad temporal).

Puntualiza que según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico la doble tributación jurídica internacional ocurre en los siguientes tres casos:

- 1) Cuando dos Estados someten a tributación a la misma persona por su Renta Mundial o Patrimonio Mundial;
- 2) Cuando una persona es residente de un Estado y recibe renta, o es propietario de patrimonio en otro Estado y ambos Estados imponen tributos sobre dicha renta o patrimonio;
- 3) Cuando cada Estado somete a la misma persona, la cual no es residente de ninguno de los dos Estados, a tributación sobre rentas provenientes o patrimonio situado en uno de los Estados.

Por otra parte, es enfático al plantear que la doble imposición jurídica internacional debe diferenciarse de la doble imposición económica, destacando que la doble imposición económica se produce cuando dos personas diferentes son gravadas por la misma renta o el mismo capital, lo cual puede ocurrir tanto a nivel interno (por ejemplo, el beneficio obtenido por

una sociedad es objeto del impuesto sobre la renta, y a su vez el beneficio repartido luego al accionista es nuevamente gravado como dividendo) como a nivel internacional (por ejemplo, los dividendos recibidos por una matriz de su filial en otro país). Citando que esta Organización recomienda a los Estados que deseen solucionar problemas de doble tributación económica, lo hagan a través de **convenios bilaterales**.

En la actualidad, hay dos principales modelos a nivel mundial para celebrar tratados internacionales en materia tributaria: el de la Organización de las Naciones Unidas y el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, así lo establece Velarde (2017) quien define: “[...] ambos ofrecen la posibilidad a los Estados que lo suscriben de gravar impuestos tanto en el país donde se genera la fuente generadora de la renta como el lugar donde reside el sujeto que la obtuvo a modo de evitar la doble tributación, aunque en el de Naciones Unidas se le da prioridad a la fuente” (S/P).

Plantea que los principios rectores en materia fiscal para elaborar tratados internacionales, evitando la doble tributación, con el propósito de facilitar el comercio son: principio de ahorro, principio de fuerza de atracción, principio de fuerza de origen, principio de residencia, principio de no discriminación, principio de asistencia en el cobro y principio de procedimiento amistoso.

Exalta que, evidentemente; cada uno de los principios está encaminado a un fin; sin embargo, en general lo que buscan se reduce a facilitar las relaciones internacionales en materia comercial de modo que el tema de tributación o pago de impuestos no se convierta en un impedimento para que dichos negocios puedan realizarse óptimamente, eliminado la doble tributación para personas físicas o morales que tengan que celebrar transacciones financieras a nivel internacional.

En el plano fiscal, la doble imposición ocasiona la erosión de los principios de capacidad contributiva, de igualdad frente al tributo y de justicia tributaria a nivel global, en el caso de Venezuela, posee tratados firmados con diferentes países para evitar la Doble Tributación e Imposición Internacional. En tal sentido, Rodríguez (2015), afirma:

Venezuela no escapa a este replanteamiento de dogmas y principios en materia de tributación internacional pues no cabe duda de la incidencia que generan en nuestro orden económico interno, los problemas y cambios económicos de orden mundial y global [...] En efecto, no cabe duda que aun cuando Venezuela no es parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la mayoría de los convenios bilaterales amplios para evitar la doble tributación suscritos hasta la fecha tienen como base el Modelo OCDE, puesto que si no íntegramente, al menos si sustancialmente acogen dicho modelo...(P.100).

Entre los Convenios de Doble Tributación destaca el firmado mediante Ley Aprobatoria del Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de Barbados, con el Objeto de Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta, suscrito en Barbados, el 11 de Diciembre de 1998, según (Gaceta Oficial N° 5.507 Extraordinario del 13 de diciembre de 2000).

Desde otro punto de vista, Arias (2019) enfoca la doble tributación como un aspecto jurídico y legal derivado de la implementación de la Ley del impuesto a los Grandes Patrimonios en Venezuela cuando afirma que:

- Es una Ley donde se establecen normas que carecen de certeza y determinación, violando el citado Principio.

- Contempla la posibilidad de que los contribuyentes sean objeto de retenciones que producirían doble tributación, al convertirse en una tasa adicional al Impuesto sobre la Renta.
- Omite toda medida unilateral para evitar doble tributación internacional o nacional, mediante el mecanismo de crédito de impuesto (S/P).

Dentro de estas consideraciones previas de gran relevancia en el enfoque de la presente investigación, se encuentra el ***Contribuyente de poco o ningún ingreso propietario de activos de alto valor***, entendiendo que puede ser poseedor de un patrimonio y ser considerado por el sistema tributario del Estado como un contribuyente especial y, sin embargo; no poseer la capacidad para honrar el pago del impuesto. Afianzando lo expuesto, Llovera (2020) afirma: “En la práctica, el problema con los impuestos al patrimonio es que contribuyentes con bajos ingresos pero con activos de alto valor son sujetos del impuesto y pueden tener problemas de flujo de caja para pagar el tributo” (S/P).

En otro documento, la misma autora explica que debido a que el Impuesto a los Grandes Patrimonios es un tributo que grava el patrimonio y no la generación de renta del sujeto nos encontramos con el caso de Sujetos Pasivos Especiales que, a pesar de no tener actividad económica, están obligados a declarar y pagar el Impuesto a los Grandes Patrimonios si posee un patrimonio neto con un valor igual o superior a 150 millones de UT. Una de las críticas fundamentales que hace a los impuestos patrimoniales es que obligan a pagar el tributo a personas que tienen pocos o ningún ingreso pero son propietarios de activos de alto valor.

En el caso de los Sujetos Pasivos Especiales sin actividad, pero cuyos activos son parte de un patrimonio neto con un valor igual o superior a 150 millones de UT posiblemente deberán liquidar bienes para obtener el dinero necesario para pagar los impuestos.

Pudiera esta situación no encontrarse mejor documentada en la literatura jurídica venezolana, sin embargo es una realidad latente con la implementación de esta Ley, más dentro de la actualidad económica de Venezuela, aunado al caso de los tantos Sujetos Pasivos Especiales sin actividad por la pandemia de COVID19.

En esta importante dimensión operacional de los Contribuyentes de poco o ningún ingreso propietario de activos de alto valor, se destaca a los **sucesores de personas físicas**, que tras la muerte del obligado tributario son los herederos o legatarios en quienes recae la transmisión de sus obligaciones, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de su herencia.

Al respecto, Domínguez (2019) cita a Martí y Miralles quienes afirman: El heredero es un sucesor «universal» de todos los bienes y de todos los derechos del difunto, así como también de sus obligaciones. El heredero se pone en el lugar y en la condición del causante, estando obligado a pagar sus deudas y demás cargas, y tiene los mismos derechos exceptuando los que se extinguen con la muerte. La personificación de la universalidad de la herencia en el heredero supone la unidad del título sucesorio, con todas sus ventajas innegables y consecuencias lógicas (p.65).

Es interesante apreciar en el extenso campo jurídico de las sucesiones, como la muerte de una persona a causa grandes e importantes consecuencias jurídicas, sociales y familiares, por lo que ha tratado de ser regulado de muchas formas según el país y de acuerdo al momento histórico en el que sucede, tratando siempre de proteger el patrimonio del *de cujus* y el derecho familiar. Afianzando lo expuesto, Domínguez (2019) asevera:

Desde un punto de vista objetivo, la herencia se presenta como el patrimonio objeto de una sucesión mortis causa, constituye el patrimonio -derechos y deberes de contenido pecuniario– del difunto o causante; esto es, la herencia estaría conformada objetivamente por todo el conjunto de relaciones jurídicas de carácter patrimonial o pecuniario – activo y pasivo– del de cujus susceptibles de transmisión. Subjetivamente, la herencia se conecta o asocia a la persona o sujeto del «heredero», presentando como la subrogación o sustitución del heredero en los derechos y obligaciones del causante. Transmisión que tiene lugar en su totalidad y sin alteración, como si el sujeto no hubiere cambiado (p.87).

Con base a estos preceptos, aplicados al contenido de la Ley Constitucional que establece el Impuesto a los Grandes Patrimonios, los sucesores de personas físicas quedan atribuidos no solo del patrimonio del *de cujus*, sino también de los impuestos que esta ley obliga, indistintamente de su capacidad contributiva, arriesgando la propiedad privada de este nuevo contribuyente.

Al respecto, García (2021) cita al Tribunal Europeo de Derechos Humanos que sentencia: “La imposición de cargas tributarias puede suponer una injerencia en el derecho de propiedad privada” (s/p) afirmando que la licitud de dicha injerencia (en reconocimiento a un amplio margen de apreciación a los Gobiernos) debe realizarse a través de una ponderación entre la legitimidad de los intereses públicos perseguidos con el tributo y el derecho de propiedad perjudicado.

Por otra parte y no menos importante, debe considerarse **el Confinamiento por la pandemia de Covid-19**, el aislamiento social y obligatorio cumplimiento de la cuarentena decretado como consecuencia de

la pandemia esta enfermedad, se ha vuelto un tema de enorme relevancia que en el año 2020 y en la actualidad, circundan de manera sofocante el trabajo y la producción de personas naturales y jurídicas.

El brote por coronavirus ha sido ampliamente reportado en todos los noticieros a nivel mundial y la Organización Mundial de la Salud (OMS), lo ha señalado oficialmente como una pandemia, desde el pasado 11 de marzo de 2020.

La Organización Mundial de la salud define (2020) define:

La COVID-19 es la enfermedad causada por el nuevo coronavirus conocido como SARS-CoV-2. La OMS tuvo noticia por primera vez de la existencia de este nuevo virus el 31 de diciembre de 2019, al ser informada de un grupo de casos de «neumonía vírica» que se habían declarado en Wuhan (República Popular China) (s/p).

Con base a lo expuesto, la Organización Panamericana de la Salud, refiere:

La epidemia de COVID-19 fue declarada por la OMS una emergencia de salud pública de preocupación internacional el 30 de enero de 2020. La caracterización ahora de pandemia significa que la epidemia se ha extendido por varios países, continentes o todo el mundo, y que afecta a un gran número de personas (s/p).

No siendo el presente estudio uno referido específicamente a esta situación de salud, pero con la finalidad de comprender por qué las medidas implementadas para el control de esta pandemia han impactado tanto la economía mundial y en consecuencia la economía nacional, se hace referencia a las acciones emanadas de la Organización Mundial de la Salud

(2020) que deben aplicarse para evitar los contagios y reforzar la seguridad de su entorno, en tal sentido consideran:

- a) Evite las 3 “C”: espacios cerrados, congestionados o que entrañen contactos cercanos.
- b) Se han notificado brotes en restaurantes, ensayos de coros, clases de gimnasia, clubes nocturnos, oficinas y lugares de culto en los se han reunido personas, con frecuencia en lugares interiores abarrotados en los que se suele hablar en voz alta, gritar, resoplar o cantar.
- c) Los riesgos de contagio con el virus de la COVID-19 son más altos en espacios abarrotados e insuficientemente ventilados en los que las personas infectadas pasan mucho tiempo juntas y muy cerca unas de otras. Al parecer, en esos entornos el virus se propaga con mayor facilidad por medio de gotículas respiratorias o aerosoles, por lo que es aún más importante adoptar precauciones.
- d) Reúnase al aire libre. Las reuniones al aire libre son más seguras que en interiores, en particular si los espacios interiores son pequeños y carecen de circulación de aire exterior.
- e) Evite lugares abarrotados o interiores, pero si no puede, adopte las siguientes precauciones:
- f) Abra una ventana. Aumente el caudal de ‘ventilación natural’ en los lugares cerrados.
- g) La OMS ha publicado Preguntas y respuestas sobre la ventilación y el aire acondicionado, tanto para el público en general como para las personas que gestionan espacios y edificios públicos.
- h) Uso continuo de la mascarilla (tapabocas).

Apreciando la magnitud de estas medidas, se puede deducir un cambio sustancial de hábitos y formas de vida que han impactado desde la

convivencia en el hogar, hasta las rutinas laborales y escolares, así como las prácticas habituales de traslados, formas de ganarse el sustento en el caso de la economía informal, y en forma general un cambio radical en las rutinas y costumbres de la población a nivel mundial.

Ante esta fuerte realidad, y entendiendo que dentro de este escenario surge la implementación de la Ley Constitucional del Impuesto a los Grandes Patrimonios, Rodríguez (2020) declara:

En el actual entorno de pandemia mundial por Covid-19, este impuesto tiene un gran impacto financiero sobre los sujetos pasivos especiales pertenecientes a ramos de negocio directamente afectados por la cuarentena y distanciamiento social, que están inactivos, sin generación de ingresos y en consecuencia sin el suficiente flujo de efectivo para el pago de obligaciones (p.2).

Refiere que sin embargo al tener activos de alto valor (maquinarias, edificaciones, vehículos) que en conjunto representen un patrimonio igual o superior a 150.000.000 de U.T., tienen entonces que declarar y pagar el Impuesto a los Grandes Patrimonios. Igualmente, existen entidades con bajos ingresos pero con activos de valor.

En este mismo escenario y complementando lo referido, Llovera (2020) reseña:

Considerando que en 2020 la mayoría de las empresas en Venezuela han estado severamente limitadas en sus actividades por los confinamientos sanitarios para la prevención del covid-19 y a eso se le tiene que sumar la crisis económica e hiperinflación que vivimos desde hace muchos años resulta sumamente difícil para una empresa, que posiblemente tenga un patrimonio valuado en más de 150 millones de

Unidades Tributarias, el tener flujo de caja para cumplir con esta obligación (s/p).

Toda la economía mundial ha sufrido inevitablemente la paralización parcial o completa de sus actividades productivas a raíz del confinamiento derivado de esta pandemia. No es descabellado afirmar, que esta situación ha tenido un impacto inesperado para las personas naturales y jurídicas considerados contribuyentes en Venezuela y el mundo, que desde su llegada continúa afectando la manera de consentir el fiel cumplimiento a las obligaciones económicas y tributarias.

Afianzando lo expuesto, es importante hacer referencia al contenido de un informe especial presentado el 21 de abril de 2020 por la Alicia Bárcena, Secretaria Ejecutiva de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, donde afirma inicialmente que: “La pandemia del COVID-19 impactó América Latina y el Caribe en un momento de debilidad de su economía y de vulnerabilidad macroeconómica” (p.1).

Se estima en ese informe que a medida que la pandemia se propaga en la región, su caracterización como crisis sanitaria, económica y social es cada vez más evidente. Destaca la dimensión y la duración de sus efectos, si bien difíciles de cuantificar debido a la incertidumbre, comienzan para ese momento a ser percibidas con claridad. Recalca que será la causa de la mayor crisis económica y social de la región en décadas, con efectos muy negativos en el empleo, el combate a la pobreza y la reducción de la desigualdad [...]

Refiere también el hecho de que los mercados financieros se hayan visto gravemente afectados por el efecto de la pandemia mundial, es producto también de vulnerabilidades financieras que se habían ido acumulando durante mucho tiempo.

Venezuela no escapa de esta situación de impacto mundial, donde ya el escenario económico se encontraba debilitado a la llegada de las medidas implementadas para el control de esta pandemia que aún permanecen sin fecha de término. A esta difícil situación se suma **La Crisis económica e hiperinflación venezolana** como otro aspecto sofocante al que se somete el contribuyente del Sistema Tributario venezolano. Para describir mejor este indicador, Vera (2018) indica de manera enfática:

Venezuela está inmersa en la más severa crisis económica que haya encarado país latinoamericano alguno en la historia moderna, con sombrías perspectivas de recuperación económica en el corto plazo y sin que se vislumbre una voluntad política decisiva para diseñar e implementar un programa económico integral, que atienda los desequilibrios macroeconómicos, las profundas distorsiones de los precios relativos y la disfuncionalidad de instituciones que mantienen la economía en un estado de caos (p.30)

En palabras del autor, ya bastante afectada la economía productiva por la insuficiencia de materias primas y bienes de capital importados y por un inadecuado diseño de la política cambiaria, la capacidad para ofrecer bienes y servicios del sector productivo de la economía venezolana ha sido sensiblemente lastimada por la asfixia regulatoria y la propensión confiscatoria de medios de producción asociadas al proyecto socialista del Gobierno Venezolano.

A tales efectos, es fundamental entonces reconocer vulnerabilidad en la que se encuentra la economía personal del venezolano, y todo lo que esto representa, desde la pérdida de su calidad de vida, seguido por la falta de ingresos e incapacidad de producción, que ha traído como consecuencia que se busquen emprendimientos informales para generar ingresos y en

consecuencia se han reducido al mínimo las posibilidades de mantener al día el pago de impuestos y obligaciones tributarias, lo que genera un permanente estado de angustia e inseguridad.

Abuelafia y Saboin (2020), encuentran bastante desalentador el escenario económico de Venezuela y plantean que el colapso en que se encuentra la economía venezolana no tiene precedentes: “Desde su pico en diciembre de 2013 y hasta el tercer trimestre de 2020, el tamaño de la economía se ha reducido un 88%. Se trata de la mayor crisis registrada en la región latinoamericana y una de las mayores del mundo en países fuera de zonas de conflicto armado” (p.1).

Estos autores efectuaron una investigación minuciosa sobre la situación económica en la que se encuentra Venezuela y en su extensa investigación establecen y describen en los distintos ámbitos, cuáles son las causas de este colapso económico, por lo que para los fines de esta investigación, vale la pena mencionar:

Intervencionismo estatal

- a) Los últimos 20 años en Venezuela se pueden caracterizar por un alto grado de intervencionismo del Estado, lo cual ha impactado sobre la seguridad jurídica y los incentivos para invertir en el país.
- b) El sector transable fue disminuyendo su relevancia en la actividad económica.
- c) El control de cambio fue la piedra angular del estrangulamiento del sector privado.
- d) Control de precios.
- e) El avasallamiento del Estado sobre los sectores económicos fue sustancial.

- f) El Estado también asumió un rol activo en el manejo de las importaciones y de la producción.

Cambios de las reglas de juego del sector petrolero

- a) El colapso del sector petrolero , que ya era evidente antes de la crisis del COVID - 19, se puede dividir en dos partes: precios y cantidades.
- b) El colapso de la producción petrolera está relacionado con el control operacional por parte del Estado y, por ende, con una baja apropiabilidad de los retornos para los socios privados.
- c) Esta caída de la producción también se debe a la falta de recursos por parte de Petróleos de Venezuela S.A. (PDSVA).

Gestión macroeconómica irresponsable

- a) El boom de los precios del petróleo no fue aprovechado para acumular buffers sino para estimular el consumo mediante importaciones.
- b) El gobierno no usó los mecanismos prudenciales de ahorro.
- c) En conjunción con el incremento de las importaciones, hubo una expansión masiva del gasto público.
- d) PDVSA se convirtió en un instrumento de política fiscal.
- e) En medio de este crecimiento masivo del gasto, la deuda pública se incrementó de forma sostenida.
- f) El acervo total de deuda a diciembre de 2019 alcanzaba US\$1 57.000 millones.
- g) A medida que los ajustes macroeconómicos se postergaron y el financiamiento internacional se fue cerrando, el gobierno acudió al financiamiento monetario del déficit.
- h) Cuando en 2017 el financiamiento monetario se desbordó, se detonó el proceso hiperinflacionario que afecta al país.

- i) La hiperinflación ha minimizado la capacidad de compra de los ingresos tributarios.
- j) El impuesto inflacionario ha ido perdiendo su capacidad de compra desde 2018.
- k) El gobierno trata de captar más señoreaje mediante un incremento de las reservas bancarias en el Banco Central de Venezuela, pero a costa de reducir las disponibilidades de la banca y el crédito.
- l) El cierre de las fuentes de financiamiento externo y la escasa generación de ingresos del sector petrolero llevó al colapso de las reservas internacionales.
- m) El ajuste del sector externo tuvo lugar por medio de un recorte de las importaciones , en especial de las correspondientes a alimentos.

Los mismos autores establecen como Consecuencias sociales del colapso económico las siguientes:

Ingresos y pobreza

- a) El colapso económico ha provocado un retroceso en los indicadores socioeconómicos.
- b) La pobreza multidimensional aumentó más del 20% entre 2015 y 2019 /2020.
- c) La desigualdad en la distribución del ingreso también se deterioró de manera significativa.
- d) Existe una marcada desigualdad territorial en la distribución de la pobreza.

Gasto social

- a) El gobierno de Venezuela centró su política social en un sistema de transferencias poco transparente.
- b) La cobertura de las misiones se había incrementado, principalmente enfocada en la alimentación.
- c) La capacidad de entregar bienes por medio de los Comités Locales de Abastecimiento y Producción ha disminuido debido a la crisis.
- d) La informalidad del empleo ha aumentado.
- e) La tasa de inactividad de los jóvenes se encuentra en los niveles más altos de la región.
- f) El salario mínimo ha perdido poder de compra.

Sector Salud

- a) La caída de la inversión social ha generado un deterioro significativo de los indicadores de salud y de infraestructura dentro del sistema.
- b) La mortalidad materna está en los niveles de 1960.
- c) La inseguridad alimentaria alcanza al 32% de la población.
- d) Los indicadores de nutrición también han empeorado.
- e) La malaria se considera endémica en el país.
- f) La atención hospitalaria está extremadamente deteriorada.

Sector educativo

- a) En el sector educativo se observa una disminución de la concurrencia escolar, sobre todo en primaria y secundaria.
- b) El empeoramiento del entorno afecta la asistencia escolar.

Provisión de servicios básicos

- a) La crisis también afectó la provisión de servicios básicos en el país.

- b) El servicio de provisión de agua potable también se ha deteriorado recientemente.
- c) Los problemas de provisión del servicio afectan a las diferentes regiones del país de manera desigual.

Asociados a esta situación descrita en los profusos escenarios ya descritos, también agregan los autores:

- La grave situación migratoria venezolana.
- Inversión privada casi inexistente.
- El impacto por la pandemia por Covid-19.
- Deterioro de la calidad de vida.

Ante esta grave y dramática realidad, Echarte, Martínez y Zambrano (2018) consideran: “En Venezuela no hay respeto por la propiedad privada y el sector productivo se haya completamente intervenido [...] La falta de respeto a la propiedad privada genera inseguridad jurídica y desincentiva la inversión nacional y extranjera en el país” (p.79).

La propiedad privada de un contribuyente constituye de acuerdo con Uriarte (2019): ...“el derecho de las personas naturales y jurídicas a poseer, comprar, vender, arrendar, dejar de herencia y disponer de tierra, capital y otros bienes, que por lo tanto no son enajenables bajo ningún concepto sin su voluntad expresa” (s/p). Refiere que este concepto aplica a todo tipo de bienes: viviendas, capitales, vehículos, objetos, herramientas, incluso fábricas, edificios enteros, terrenos y empresas.

La propiedad privada es un derecho fundamental contemplado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000) en su Artículo 115, que textualmente reza:

Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes (p. 23).

Confrontado este Precepto Constitucional, Aponte (2020) considera que el Sistema Tributario en Venezuela es altamente agresivo, y expresa:

El sistema venezolano está erigido sobre una base agresiva y arbitraria, esto es, a partir de sibilinas y aviesas inspecciones que, en ocasiones, especialmente a partir del procedimiento de verificación tributaria, se procura castigar unilateralmente a los contribuyentes; sanciones desproporcionadas con respecto a los ilícitos que castiga; procedimientos de ejecución ausente de control y escrutinio, entre otras arbitrariedades (p.214).

Alega que no obstante, cuando el poder convierte al tributo en predicado de este, se hace una herramienta carente de propósito social, vacío, reducto de la arbitrariedad. Las singularidades del tributo, bajo cualquier prisma, lo hacen altamente volátil, pudiendo generar estallidos sociales, aunado a que la exigibilidad de este estará condicionada al derecho de propiedad.

Puede evidenciarse de acuerdo con lo expuesto, la vulnerabilidad de la propiedad privada del sujeto pasivo en Venezuela. Compara el autor que históricamente debido al fuerte impacto que tuvo el tributo que en algunas sociedades aún mantiene, se ha dicho que el mismo se erigió en una relación

entre dominador y dominado (coactiva y opresiva), en la cual este último entrega al opresor dinero, el propio cuerpo, el trabajo, la vida, bajo una perspectiva de explotación humana manifiestamente esclavizante y despótica.

Para la protección de esta propiedad privada, consagrada como derecho fundamental, es elemental la **Racionalidad del Sistema Tributario**. En este sentido, Manosalva (2011) conceptualiza:

Un sistema tributario racional es un elemento fundamental para el ordenamiento de las finanzas de un Estado, para el logro de un desarrollo con equidad y estabilidad, dentro de un contexto de seguridad jurídica para todas y cada una de las personas, entes y ramas del poder público que lo componen (p. 17).

Describe el autor textualmente que, un sistema tributario racional limita la discrecionalidad de los órganos competentes para imponer tributos e iniciativas del Ejecutivo para determinados casos de los mismos, permitiendo que la concreción en cada tipo de tributo se lleve a cabo teniendo como referencia / marco la ley estatutaria, todo lo cual da certeza y seguridad jurídica a las diferentes personas y entes que conforman el Estado.

Sin embargo, Benítez y Velayos (2017) establece:

[...] el problema jurídico más importante del Impuesto a la Riqueza Neta es que sea considerado confiscatorio. Cuanto más alta es la tasa marginal, más riesgo existe de que el patrimonio no alcance a generar los suficientes recursos como para pagar el Impuesto, y más riesgo de confiscatoriedad (p.12)

Explica además, que aunque existen fórmulas técnicas mitigadoras, ninguna garantiza de forma plena la eliminación del riesgo de

confiscatoriedad sobre el patrimonio. Describe que en este contexto es legítimo plantearse si es posible alterar el *statu quo* constitucional para incrementar el margen de “no confiscatoriedad” de un Impuesto al Patrimonio. Pero asevera que de momento ninguna Constitución de Latinoamérica y el Caribe, ni las teóricamente más avanzadas en materia social, se ha atrevido a esto. En conclusión, expone que en el plano normativo este impuesto no solo enfrenta desafíos desde la teoría económica (ya sea en su versión más clásica como con un enfoque más actual) sino también desde el plano jurídico.

Afianzando lo expuesto, Romero-Molina, Grass-Suárez y García (2013) quienes afirman:

...no podemos convertir ese afán en cumplir los fines esenciales del Estado Social de Derecho en detrimento patrimonial de otros por eso es importante y necesario que los principios establecidos en la Constitución Política actúen dentro de las normas imponibles para brindar un mayor equilibrio y evitar arbitrariedades por parte de la administración (p.76).

Del contenido investigado se concluye que las normas tributarias deben siempre ir orientadas hacia el equilibrio de los aspectos económicos y sociales, buscando el aporte para el Estado, la imposición tributaria adecuada a quienes tienen capacidad y la protección de aquellos que se encuentran en estado de vulnerabilidad.

Bases Legales

En este Trabajo de investigación es importante destacar el argumento legal que lo sustenta, de acuerdo con lo planteado por Villafranca (2002)

“...las bases legales no son más que las leyes que sustentan de forma legal el desarrollo del proyecto” (p.25)”.

A los efectos de este estudio, están constituidas por un conjunto de documentos legales que abarcan:

- 1) *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela* (2000) Gaceta Oficial N° 5.453 (Extraordinaria) de fecha 24 de marzo de 2000.
- 2) *Gaceta Oficial N° 5.507 Extraordinario* del 13 de diciembre de 2000. Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de Barbados con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta. Caracas, Venezuela.
- 3) *Ley Constitucional de Impuesto a los Grandes Patrimonios* (2019) Gaceta Oficial N° 41.696 de fecha 16 de agosto de 2019.
- 4) *Código Orgánico Tributario*. Gaceta Oficial No. 6.507 del 29 de enero de 2020.
- 5) *Providencia Administrativa del SENIAT N° SNAT/2019/00213* (2019) publicada en Gaceta Oficial N° 41.697 de fecha 19 de agosto de 2019.

A continuación se desarrollan las referencias legales mencionadas, que sustentan jurídicamente este trabajo; haciendo referencia a los artículos más importantes de cada una de ellas, relacionados con la presente investigación, sin embargo no quiere decir que dentro del contenido de estos documentos jurídicos, no existan otros artículos relacionados de importancia, por lo que para orientar el alcance de los objetivos planteados y aclarar las dudas que surgieron a través de la investigación, se dio lectura detallada a otros capítulos, artículos y contenidos que complementaron la información.

*1) CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE
VENEZUELA (2000)*

La autora del presente estudio de investigación considera de gran importancia citar este documento jurídico el cual se encuentra ubicado en el Nivel Fundamental de la Pirámide de Kelsen, la cual, de acuerdo con su categorización, es predominante sobre todas las demás normas establecidas. Al respecto, Garrote (2019) considera:

La Constitución es una institución jurídica que limita el ejercicio del poder por medio del Derecho, que reconoce y consagra derechos fundamentales estableciendo los mecanismos de tutela y protección de los mismos. La Constitución no es más que el reflejo del acuerdo social en un momento histórico determinado sobre un mínimo o básico. Un acuerdo sobre lo fundamental (s/p).

Asevera el autor que, si bien la Constitución es una norma jurídica, del ordenamiento jurídico de cualquier Estado, es la principal y se diferencia del resto que forma parte del sistema en cuanto a su contenido y generación. Considera que todas las demás normas deben su validez a la Constitución, es la llamada supremacía constitucional, de manera que cualquier ley que contradiga uno de sus preceptos es inaplicable para un caso concreto, e inclusive, puede llegar a expulsarse del ordenamiento jurídico si el Tribunal Constitucional no encuentra una interpretación conforme a través de la inconstitucionalidad de las normas.

Considerando lo anteriormente expuesto y para efecto de esta investigación, dentro del contenido de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000), se considerarán aquellos preceptos que dentro de su articulado sustentan la responsabilidad del Estado de garantizar los derechos constitucionales, la garantía que debe proporcionar el Estado respecto del derecho de propiedad con las contribuciones, restricciones y

obligaciones que establezca la ley y la legalidad de la actuación del Sistema Tributario frente a la distribución de las cargas públicas; todo esto a fin de proporcionar Constitucionalmente una justificación legal a la presente Investigación, la cual se encuentra contenida en la norma principal del ordenamiento jurídico.

En este sentido, se citan los siguientes artículos como referencias fundamentales de lo antes descrito:

Artículo N° 19:

El Estado garantizará a toda persona, conforme al principio de progresividad y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos. Su respeto y garantía son obligatorios para los órganos del Poder Público, de conformidad con esta Constitución, con los tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por la República y con las leyes que los desarrollen (p.4)

Artículo N° 115:

Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes (p. 23).

Artículo N° 316:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al

principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos. (p. 64).

2) CONVENIO INTERNACIONAL

GACETA OFICIAL N° 5.507 EXTRAORDINARIO DEL 13 DE DICIEMBRE DE 2000

Dentro de esta fundamentación legal, El Gobierno de Venezuela y el Gobierno de Barbados, deseosos de concluir un Convenio con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta, establecieron un Acuerdo Internacional. Respecto de los Tratados Internacionales, Hernández (2004) refiere: “Estos instrumentos internacionales constituyen en la era actual, sin lugar a dudas, la «base de la diplomacia mundial»” (p.67).

Explica la autora que estos permiten que una sociedad globalizada en la que se encuentran marcados intereses contrapuestos en el ámbito económico, político, religioso, militar, cultural, etc., pueda convivir conforme a un orden internacional establecido, donde han sido los tratados, concebidos como la base, el soporte, piedra angular de las relaciones internacionales y expresión material de la voluntad de los sujetos de derecho internacional, los que han hecho posible que se pueda convivir en un mundo, que aunque con numerosos problemas de naturaleza internacional, donde se lucha constantemente por el mantenimiento de la paz, el orden público y la resolución de conflictos internacionales.

Con base a lo expuesto, se hace referencia a parte de su contenido, sin embargo, y aunque no es relacionado con el Impuesto a los Grandes Patrimonios, si es oportuno su contenido como referencia jurídica por cuanto

se establece un tratado binacional a propósito de imposición de impuestos y dentro de su contenido establece que “deberá ser aplicado a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan después de la firma del presente Convenio, en adición o sustitución de impuestos existentes”.

En consecuencia, se hace referencia a parte de su contenido:

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE
VENEZUELA Y EL GOBIERNO DE BARBADOS CON EL OBJETO DE
EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN
MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El Gobierno de Venezuela y el Gobierno de Barbados, deseosos de concluir un Convenio con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta, han convenido en las siguientes disposiciones:

Artículo 1

Ámbito Subjetivo

Este Convenio deberá ser aplicado a las personas que sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Artículo 2

Impuestos Comprendidos

1. Este Convenio deberá ser aplicado a los siguientes impuestos existentes:

(a) en Venezuela:

- i. el impuesto sobre la renta; y
- ii. el impuesto a los activos empresariales.

(en lo sucesivo denominados "Impuestos Venezolanos").

(b) en Barbados:

- i. el impuesto sobre la renta (incluyendo el impuesto sobre la renta adicional);

- ii. el impuesto a las compañías (incluyendo el impuesto sobre ganancias de los beneficios de las sucursales); y
- iii. el impuesto sobre ganancias de operaciones petroleras.
(en lo sucesivo denominados "Impuestos de Barbados").

2. El Convenio también deberá ser aplicado a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan después de la firma del presente Convenio, en adición o sustitución de impuestos existentes. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán comunicarse las modificaciones significativas introducidas en sus respectivas legislaciones tributarias.

Artículo 3

Definiciones Generales

1. A efectos de este Convenio, a menos que el contexto exija una interpretación diferente:

- (a) el término "Venezuela" significa la República de Venezuela;
- (b) el término "Barbados" significa la isla de Barbados y sus aguas territoriales, incluyendo cualquier área fuera de sus aguas territoriales en la cual, de acuerdo con el derecho internacional y su legislación, Barbados tenga derechos con respecto al fondo marino, al subsuelo y a sus recursos naturales;
- (c) el término "persona" incluye personas naturales, sucesiones, fideicomisos, sociedades de personas, compañías y cualquier otra asociación de personas;
- (d) el término "compañía" significa cualquier persona jurídica o entidad que sea considerada como una persona jurídica a efectos tributarios;
- (e) los términos un "Estado Contratante" y "el otro Estado Contratante" significan Venezuela o Barbados, según lo requiera el contexto;

- (f) los términos "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
- (g) el término "tráfico internacional" significa cualquier viaje efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa que tenga su sede de dirección efectiva en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave se explote solamente entre lugares situados en el otro Estado Contratante;
- (h) el término "nacional" significa cualquier persona natural que posea la nacionalidad de un Estado Contratante y cualquier persona jurídica, sociedad de personas, asociación u otra entidad cuya condición de tal se derive de la legislación vigente de un Estado Contratante;
- (i) el término "autoridad competente" significa:

- En Venezuela, el Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria -SENIAT-, su representante autorizado o la autoridad designada por el Ministro de Hacienda como autoridad competente a efectos de este Convenio;
- En Barbados, el Ministro de Hacienda o su representante autorizado.

2. En lo que concierne a la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier término que no esté definido en el Convenio deberá tener, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya en la legislación fiscal de ese Estado relativa a los impuestos a los que se aplica el Convenio.

3) LEY CONSTITUCIONAL DE IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS (2019) GACETA OFICIAL N° 41.696 DE FECHA 16 DE AGOSTO DE 2019

Aunque en Venezuela el Impuesto a los grandes Patrimonios es de nueva creación, ya este impuesto existía en otros países del mundo con similares características, entendiendo que somete al impuesto los bienes de uso personal, esto es, las inversiones no productivas del contribuyente. En países como Venezuela, sin embargo; puede entenderse como medio de desalentar la formación de esta clase de patrimonio y desfavorecer las inversiones productivas.

Rico (2014) expresa: “Los impuestos patrimoniales generalmente asumen como base de tributación, no la renta neta sino los valores patrimoniales, que pueden o no generar renta” (p.6). Explica la misma autora, que el objetivo entonces es gravar la renta de la propiedad, que generalmente existe, y cuando no, la renta potencial que aquella es capaz de producir.

Esta se constituye en una de las características de los impuestos que adoptan la base patrimonial en lugar de la base renta, esto es la sustitución de la renta efectiva, por la renta potencial, que es una legítima expresión de capacidad económica, y por lo tanto, de capacidad contributiva. Entre otros aspectos, la misma autora estima dentro del contenido de su artículo, que la posesión de un patrimonio supone una *manifestación especial de capacidad de pago*. Entre las potenciales funciones del Impuesto al patrimonio enumera las siguientes:

- a) Complementariedad: para gravar niveles más altos de renta.
- b) Gravamen de capacidad tributaria adicional.
- c) Incentivo a la mayor utilización del factor capital: tributa igualmente la riqueza productiva que la improductiva.

d) Función redistributiva.

En ese sentido, y en el sentido de dar comprensión a este instrumento jurídico que constituye el objeto de estudio del presente trabajo de investigación, se citan a continuación algunos fragmentos importantes contenidos en esta Ley Constitucional de Impuesto a los Grandes Patrimonios en Venezuela: Primeros seis (06) artículos y las disposiciones transitorias y finales:

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE

La Asamblea Nacional Constituyente de la República Bolivariana de Venezuela, en ejercicio de las facultades previstas en los artículos 347, 348 y 349 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, conforme al mandato otorgado el treinta de julio de dos mil diecisiete en elecciones democráticas, libres, universales, directas y secretas por el Pueblo venezolano como depositario del poder originario.

DECRETA

La siguiente,

LEY CONSTITUCIONAL QUE CREA EL IMPUESTO A LOS
GRANDES

PATRIMONIOS

CAPÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

CAPÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

Creación del impuesto

Artículo 1. Se crea un impuesto que grava el patrimonio neto de las personas naturales y jurídicas calificadas como sujetos pasivos especiales

por la Administración Tributaria Nacional, cuyo patrimonio tenga un valor igual o superior a ciento cincuenta millones de unidades tributarias (150.000.000 U.T.).

Atribución de competencia

Artículo 2. La administración, recaudación, control y cobro del impuesto, corresponde de manera exclusiva al Poder Público Nacional.

CAPÍTULO II

DEL HECHO IMPONIBLE

Aspecto material del hecho imponible

Artículo 3. Constituye hecho imponible la propiedad o posesión del patrimonio atribuible a los sujetos pasivos de este impuesto, en los términos establecidos en esta Ley Constitucional. Criterios territoriales

Artículo 4. Los sujetos pasivos calificados como especiales tributarán conforme a los criterios territoriales siguientes:

1. Las personas naturales y jurídicas calificadas como sujetos pasivos especiales, así como las entidades sin personalidad jurídica, residentes o domiciliadas en el país, por la totalidad del patrimonio, cualquiera sea el lugar donde se encuentren ubicados los bienes o se puedan ejercer los derechos que lo conforman.

2. Las personas naturales y jurídicas calificadas como sujetos pasivos especiales de nacionalidad extranjera, así como las entidades sin personalidad jurídica, no residentes o no domiciliadas en el país, por los bienes que se encuentren ubicados en el territorio nacional, así como por los derechos que se puedan ejercer en el país.

3. Las personas naturales y jurídicas calificadas como sujetos pasivos especiales de nacionalidad venezolana no residentes o no domiciliadas en el país, por los bienes que se encuentren ubicados en el territorio nacional, así como por los derechos que se puedan ejercer en el país.

En los casos previstos en los numerales 2 y 3 de este artículo, cuando las personas o entidades posean establecimiento permanente en el país, serán además contribuyentes por la totalidad del patrimonio atribuible a dicho establecimiento, cualquiera sea el lugar donde se encuentren ubicados los bienes o se puedan ejercer los derechos que lo conforman.

Bienes y derechos situados en el país

Artículo 5. A los efectos de esta Ley Constitucional, se consideran ubicados en el territorio nacional, entre otros, los bienes siguientes:

1. Los derechos reales constituidos sobre bienes inmuebles ubicados en el territorio nacional.

2. Las naves, aeronaves, buques, accesorios de navegación y vehículos automotores de matrícula nacional. También se consideran ubicados en el territorio nacional los referidos bienes de matrícula extranjera, siempre que hayan permanecido efectivamente en dicho territorio al menos ciento veinte (120) días continuos o discontinuos durante el periodo de imposición.

3. Los títulos, acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos del capital social o equivalente, emitido por sociedades venezolanas.

4. Los bienes expresados en piedras preciosas, minerales, obras de arte y joyas. Criterios de residencia en el país para personas naturales.

Artículo 6. Se considera que una persona natural, calificada como sujeto pasivo especial, reside en el país cuando ocurra cualquiera de las situaciones siguientes:

1. Permanezca en el país por un periodo continuo, o discontinuo, superior a ciento ochenta y tres (183) días del período de imposición.

2. Se encuentre en el país el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

3. Tenga nacionalidad venezolana y sea funcionario público o trabajador al servicio del Estado, aun cuando el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos se encuentre en el extranjero.

4. Tenga nacionalidad venezolana y acredite su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como de baja imposición fiscal, en los términos previstos en la legislación nacional que regula la imposición a las rentas, salvo cuando dicho país o territorio tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con la República Bolivariana de Venezuela.

[...]

CAPÍTULO V DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y FINALES

PRIMERA. El impuesto creado en esta Ley Constitucional no es deducible del impuesto sobre la renta.

SEGUNDA. La alícuota impositiva aplicable determinada desde la entrada en vigencia de esta Ley Constitucional y hasta tanto el Ejecutivo Nacional establezca alícuotas distintas, será del cero coma veinticinco por ciento (0,25%).

TERCERA. No serán aplicables a la materia impositiva regida por las disposiciones de esta Ley Constitucional, las normas de otras Leyes que otorguen exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales distintos a los aquí previstos, o que se opongan o colidan con las normas aquí establecidas.

CUARTA. El incumplimiento de las normas establecidas en esta Ley Constitucional, será sancionado de conformidad con lo previsto en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, en todo lo referente a lo contemplado para los sujetos pasivos especiales.

QUINTA. La Administración Tributaria, dentro de los sesenta días siguientes a la entrada en vigencia de esta Ley Constitucional, dictará las normas e instructivos necesarios para la actualización del valor de los bienes y la implementación del impuesto a los grandes patrimonios.

SEXTA. Los sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Tributaria Nacional que se encuentran sometidos a esta Ley Constitucional, para el primer periodo de imposición declararán el valor patrimonial del que dispongan para el momento de la referida declaración, sin perjuicio de las atribuciones de fiscalización y determinación conferidas a la Administración Tributaria en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, en atención a lo dispuesto en el artículo 16 numeral 3, el artículo 20, el artículo 22 y la Disposición Transitoria anterior de esta Ley Constitucional.

SÉPTIMA. El primer periodo de imposición del Impuesto a los Grandes Patrimonios, se generará el 30 de septiembre de 2019.

OCTAVA. Esta Ley Constitucional entrará en vigencia a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Dado y firmado en el Hemiciclo Protocolar del Palacio Federal Legislativo, sede de la Asamblea Nacional Constituyente, en Caracas, a los dos (2) días del mes de julio de dos mil diecinueve. Años 209° de la Independencia, 160° de la Federación y 20° de la Revolución Bolivariana.

4) *CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO. GACETA OFICIAL NO. 6.507
DEL 29 DE ENERO DE 2020*

A través de Decreto Constituyente publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.507 de la República Bolivariana de Venezuela de fecha

29 de enero de 2020, fue publicado un nuevo Código Orgánico Tributario. Con base a este instrumento legal, constituido también fundamento jurídico del presente trabajo de investigación, Fraga (2021) declara:

La reforma del Código Tributario de 2020, pareciera un manual de instrucciones para construir un sistema tributario más arbitrario, persecutorio y opresor, no se trata de una reforma extensa, pero sí que es quirúrgica, porque sumada a la que ya venía en el Código de 2014 (también violatorio del principio de legalidad tributaria al ser dictada por el Presidente de la República mediante un Decreto-Ley), esta nueva modificación de la Ley tributaria marco, contiene las normas necesarias para otorgar poderes exorbitantes a la Administración Tributaria que le permitirán perseguir, acorralar, amedrentar, y oprimir a los contribuyentes (p.2).

Del mencionado Código, se destacan los siguientes artículos que son referenciales para efectos de esta investigación:

TÍTULO II DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Capítulo I

Disposiciones Generales

Artículo 13. La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Artículo 14. Los convenios referentes a la aplicación de las normas tributarias celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco, salvo en los casos autorizados por la Ley.

Artículo 15. La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, siempre que se hubiesen producido los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación.

Artículo 16. Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.

Parágrafo Único. Las decisiones que la Administración Tributaria adopte conforme a esta disposición sólo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídico-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos del Fisco.

Artículo 17. En todo lo no previsto en este Título, la obligación tributaria se regirá por el derecho común, en cuanto sea aplicable.

[...]

Capítulo III
DEL SUJETO PASIVO
Sección Primera
Disposiciones Generales

Artículo 19. Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Artículo 20. Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible. En los demás casos, la solidaridad debe estar expresamente establecida en este Código o en la Ley.

Artículo 21. Los efectos de la solidaridad son los mismos establecidos en el Código Civil, salvo lo dispuesto en los numerales siguientes:

1. El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás, en los casos en que la ley o el reglamento exigiere el cumplimiento a cada uno de los obligados.
2. La remisión o exoneración de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este último caso, el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento de los demás, con deducción de la parte proporcional del beneficiado.
3. No es válida la renuncia a la solidaridad.

Sección Segunda

De los Contribuyentes

Artículo 22. Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible. Dicha condición puede recaer:

1. En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho.

3. En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Artículo 23. Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias.

Artículo 24. Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercidos o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario. Los derechos del contribuyente fallecido transmitido al legatario serán ejercidos por éste.

En los casos de fusión, la sociedad que subsista o resulte de la misma asumirá cualquier beneficio o responsabilidad de carácter tributario que corresponda a las sociedades fusionadas.

5) GACETA OFICIAL N° 41.697 DEL 19 DE AGOSTO DE 2019
CARACAS, VENEZUELA

Es aquella mediante la cual se establecen las normas de actualización del valor de bienes y derechos, así como los requisitos y formalidades para la declaración y pago del Impuesto a los Grandes Patrimonios, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.697 de esa misma fecha. A continuación, se expone su contenido:

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
MINISTERIO DEL PODER POPULAR DE ECONOMÍA Y FINANZAS
SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN
ADUANERA Y TRIBUTARIA

SNAT/2019/00213

caracas, 19 de agosto 2019

Años 209°, 160° y 20°

El Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, en ejercicio de las facultades previstas en el artículo 4° numerales 1, 4, 7, 10 y 47, el artículo 7° y el artículo 10 numeral 11 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.211 Extraordinario, de fecha 30 de diciembre de 2015, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 numeral 3, el artículo 20, el artículo 22 y la Disposición Transitoria Quinta de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.667, de fecha 03 de julio de 2019, reimpresa por error material en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.696, de fecha 16 de agosto de 2019.

Dicta lo siguiente:

PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA RELATIVA A LAS NORMAS DE
ACTUALIZACIÓN DEL VALOR DE BIENES Y DERECHOS, ASÍ COMO
LOS REQUISITOS Y FORMALIDADES PARA LA DECLARACIÓN Y PAGO
DEL IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS

Artículo 1°. Esta Providencia Administrativa tiene por objeto establecer las normas de actualización del valor de bienes, así como las condiciones y formalidades para la declaración y pago del impuesto, por parte de los sujetos pasivos calificados como especiales por este Servicio, establecidos en el artículo 1 de la Ley constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios.

Artículo 2°. Las normas de valoración a que hace referencia el artículo 16

numeral 3, el artículo 20 y el artículo 22 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, serán las que a tal efecto publique este Servicio en su Portal Fiscal.

Artículo 3°. A los efectos de la determinación del tributo establecido en la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, las autoridades administrativas del Poder Público Municipal deben mantener actualizado, de oficio o a instancia de parte, el valor de catastro de los inmuebles ubicados en su jurisdicción.

Artículo 4°. Los sujetos pasivos calificados como especiales conforme a lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, deben declarar el impuesto atendiendo a las disposiciones que a tal efecto establezca este Servicio en su Portal Fiscal. La declaración y pago de este impuesto, debe realizarse en el período comprendido entre el 1° de octubre y el 30 de noviembre de cada año.

Artículo 5°. Los sujetos pasivos regidos por esta Providencia Administrativa, deben mantener a disposición del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, los documentos, registros, valor de mercado, valor catastral actualizado a la fecha de la declaración, emitido por la autoridad competente y demás documentos que soporten la determinación del valor atribuible a los bienes y derechos reflejados en la declaración del Impuesto a los Grandes Patrimonios.

Artículo 6°. Los sujetos pasivos que incumplan las obligaciones establecidas en esta Providencia Administrativa, serán sancionados conforme a lo

dispuesto en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.

Artículo 7°. A los efectos de esta Providencia Administrativa, se entiende por Portal Fiscal la página Web <http://www.seniat.gob.ve> o cualquier otra que sea creada para sustituirla por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA

PRIMERA- Las normas de actualización del valor atribuible a los bienes y derechos a que hacen referencia los artículos 2°, 3° y 5° de esta Providencia Administrativa, serán aplicables a partir del segundo periodo de imposición y periodos subsiguientes, en atención a lo cual para el primer periodo de imposición los contribuyentes declararán el valor patrimonial del que dispongan para el momento de la referida declaración, sin perjuicio de las atribuciones de fiscalización y determinación conferidas a este Servicio en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del código Orgánico Tributario.

SEGUNDA. Los sujetos pasivos calificados como especiales conforme a lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, deberán presentar la declaración y pago correspondiente al primer periodo de imposición de este impuesto, en el período comprendido entre el 1º de octubre y el 30 de noviembre de 2019.

DISPOSICIONES FINALES

PRIMERA. Se deroga la Providencia Administrativa SNAT/2017/0002, de fecha 16 de enero de 2017, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.075, de la misma fecha.

SEGUNDA. Esta Providencia Administrativa entrará en vigencia a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Comuníquese y publíquese,

José David Cabello Rondón

Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración
Aduanera y Tributaria.

www.bdigital.ula.ve

OPERACIONALIZACIÓN DE CONTENIDO

CATEGORÍA	DIMENSIONES	INDICADORES
Efecto confiscatorio del impuesto a los grandes patrimonios	Impuesto a los grandes patrimonios y los derechos y garantías ciudadanos.	- Capacidad económica del o la contribuyente. - Principio de progresividad. - Elevación del nivel de vida de la población.
	La doble Tributación.	- Convenios Bilaterales.
	Contribuyente de poco o ningún ingreso propietario de activos de alto valor.	- Sucesores de personas físicas. - Confinamiento por la pandemia de Covid 19. - Crisis económica e hiperinflación venezolana.
	Propiedad privada de un contribuyente.	- Racionalidad del Sistema Tributario.

Fuente: Diseño propio de la investigación (2020).

Reconocimiento

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Naturaleza de la Investigación

Toda investigación posee una estructura metodológica, escogida por el autor para determinar el uso de las estrategias a utilizar para el procesamiento de los datos y la información obtenida del proceso de investigación. Al respecto, Balestrini (2006) define el marco metodológico como:

El momento que alude al conjunto de procedimientos lógicos tecno-operacionales implícitos en todo proceso de investigación, con el objeto de ponerlos de manifiesto y sistematizarlos; a propósito de permitir descubrir la instancia referida a los métodos, las diversas reglas, registros, técnicas y protocolos con los cuales una teoría y su método calculan las magnitudes de lo real (p.125).

Estos procedimientos lógicos permiten de manera sistemática, organizar la información, en la consecución de los objetivos planteados en la investigación.

Por su parte, Mata (2019) define: “El marco metodológico de investigación es una elaboración compleja que integra las decisiones y acciones teórico-metodológicas del proceso investigativo (s/p), afirmando que éste está integrado por elementos correspondientes a una serie de criterios teórico-metodológicos que abarcan tanto la naturaleza o enfoque del estudio, como el diseño de investigación, el cual reviste características y clasificaciones particulares para cada enfoque de investigación.

En el presente trabajo de investigación, determinado el problema objeto de estudio orientado a determinar el efecto confiscatorio del Impuesto a los Grandes Patrimonios en Venezuela conforme al principio de la capacidad contributiva del contribuyente, establecidos los objetivos del mismo e investigadas las bases teóricas que lo sustentan; se procedió seguidamente a seleccionar el enfoque, el tipo de estudio y el diseño, los cuales orientaron la investigación a obtener la información necesaria para efectuar finalmente el análisis oportuno y en ese sentido permitir el alcance de los objetivos planteados. Para entrar en contexto, referente al término naturaleza, Arteaga, Calvache, y Pantoja (2014) definen:

La naturaleza hace alusión a lo propio e inherente de todo ser humano; desde ese punto es determinante entender que el ser humano, a través de su historicidad se ha convertido en un investigador, innato o formado, sobre todo lo que está a su alrededor (...) (p.103).

En metodología de la investigación, varios autores coinciden que la naturaleza de un proyecto es la esencia del mismo, y está referido al enfoque de la investigación. Bunge y Ardila (2002) conceptualizan: “Un enfoque es un cuerpo de conocimiento preexistente, junto con una interpretación de problemas, un conjunto de objetivos y una colección de métodos, un arquetipo que marca una conducción” (p.53). Entonces, en atención estos planteamientos anteriormente descritos, se efectuaron a continuación una serie de consideraciones que son relevantes a los fines de este capítulo.

La presente investigación se enmarcó dentro del ámbito las ciencias jurídicas y éstas se adecúan al estudio de una realidad social, porque valoró el impacto de un impuesto nacional frente a la capacidad contributiva del contribuyente. En ese orden de ideas, Baquero y Gil (2015) enfatizan:

Las Ciencias Jurídicas son parte integral del edificio de las Ciencias Sociales, cuyo objeto de estudio es la realidad social. Estas ciencias estudian un mundo objetivo y real, que debe ser estudiado por el investigador jurídico. Luego, el conocimiento jurídico es una categoría o tipo del saber reflexivo, esto es, una forma o manera de posesión consciente de la realidad, las normas y los hechos expresada en juicios explicativos o comprensivos y demostrables, sobre los datos que el objeto ofrece y que el sujeto capta y evalúa. (p. 15)

Afianzando lo expuesto, Aboslaiman (2013) expresa que: “El derecho como concreción dinámica, pasa a ser él un objeto cultural, que integra normativamente hechos según valores” (p.170) Concretando que la norma deja de ser un simple juicio lógico extraña a la realidad que ella misma busca entender, y se presenta como un momento de la experiencia jurídica en sí misma.

En atención a estos preceptos, y con la finalidad de concretar la pertinencia al implementar el enfoque adecuado en la consecución de los objetivos de este trabajo, es interesante el planteamiento que hace Pérez (2000), cuando precisa: “Los fenómenos culturales son más susceptibles a la descripción y análisis cualitativos, que a la cuantificación” (p.21); es por ello, que se justificó la implementación del *enfoque cualitativo* en este marco metodológico, ya que la presente investigación abordó un tema novedoso para la dinámica jurídica venezolana, y es de gran importancia el conocimiento de su realidad práctica dentro del contexto social y cultural para los profesionales del derecho.

En torno al enfoque seleccionado, Nizama y Nizama (2020) citan al profesor Aranzamendi quien, enumera las peculiaridades que posee la

investigación cualitativa, dentro de las que para efecto del presente trabajo de investigación, se destacan:

1. La investigación cualitativa tiene un carácter particularista pues centra su estudio en una solo situación, hecho, evento, etc. Además, se estima que la investigación cualitativa resulta adecuada para analizar problemas jurídicos y cuestiones jurisprudenciales.
2. La investigación cualitativa es de índole descriptiva por cuanto identifica los elementos que conforman un caso, hecho o fenómeno de relevancia jurídica, determinando sus conexiones entre sí, permitiendo describir procesos, contextos, instituciones, sistemas y personas (...).
3. Del mismo modo, toda investigación cualitativa “es preponderantemente inductiva en el tipo de razonamiento, casi siempre parte de hechos o fenómenos jurídicos concretos. Lo que significa observar y describir un hecho para posteriormente generar una opción teórica sobre el problema”.
4. Toda investigación cualitativa se sujeta frecuentemente en métodos de recolección de datos sin medición numérica, como las descripciones y las observaciones.
5. En la investigación cualitativa no se plantea como objetivo probar teorías científicas de validez universal o hipótesis matemáticamente contrastadas.

En ese mismo orden de ideas, Acosta (2006) cita el modelo de Tamayo y Tamayo (2006) en el siguiente cuadro, que describe los tipos de investigaciones cualitativas:

• INVESTIGACIONES CUALITATIVAS O PURAS	
• 1.- Histórica: Como su nombre lo indica, su objetivo es reconstruir objetiva y meticulosamente sucesos o hechos del pasado.	• Basa su estudio en el análisis de fuentes secundarias. • Generalmente busca validar una hipótesis.
• 2.- Descriptiva: No sólo se encarga de describir, sino sobre todo de analizar a profundidad el objeto de la investigación.	• Las descripciones analizan, especifican y miden las cualidades y características de los objetos de estudio. • Además, pueden también interpretar su comportamiento, desarrollo y funcionamiento.
• 3.- Etnográfica: Su objetivo es comprender las características, comportamiento, elementos, ideologías, relaciones o desarrollo de un grupo social determinado.	• Este tipo de investigación implica que el investigador observe o conviva directamente con el grupo social de su interés.
• 4.- Estudio de caso: Es el análisis detallado de un único sujeto, situación o elemento de una clase.	1. Si bien permite alcanzar una comprensión profunda del objeto de estudio, no lo logra al punto de poder explicarlo o de hacer predicciones. 2. Dado que sólo se trabaja con un único sujeto, las generalizaciones son imposibles (o, por lo menos muy difíciles de plantear). 3. En muchas ocasiones es tomado como la primera parte de una investigación más extensa.

Basado en el modelo de Mario Tamayo y Tamayo, El proceso de la investigación científica. 4ª. ed. México: Limusa, 2001, p. 66.

Tipo de Estudio

El presente trabajo se corresponde con un tipo de estudio *Descriptivo*, considerando el concepto planteado por Hernández, Fernández y Batista (2004) quienes plantean:

Los estudios descriptivos pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o las variables a los que se refieren. Desde luego, pueden integrar las mediciones o información de cada una de dichas variables o conceptos para decir cómo es y cómo se manifiesta el fenómeno de interés; su objetivo no es indicar cómo se relacionan las variables medidas (p. 95).

A los fines de la presente investigación, se recopiló información referida a la variable en estudio para exponer las características de esta: *Efecto confiscatorio del impuesto a los grandes patrimonios*, así como de sus dimensiones: a.- Impuesto a los grandes patrimonios y los derechos y garantías ciudadanos, b.- La doble Tributación, c.- Contribuyente de poco o ningún ingreso propietario de activos de alto valor, y d.- Propiedad privada de un contribuyente; con la finalidad de describir claramente esta realidad que se enmarca dentro del contexto social venezolano, cómo es y cómo se manifiesta este novedoso fenómeno jurídico.

Diseño de la Investigación

Atendiendo los recursos que se emplearon para la recolección de la información, el diseño de la investigación es documental. Baquero y Gil (2015) definen: “Investigación documental: Depende fundamentalmente de la información recogida o consultada en documentos o cualquier material

impreso susceptible de ser procesado, analizado e interpretado.” (p.33) A los efectos del presente estudio, la obtención de la información provino de una exhaustiva revisión bibliográfica, con la lectura e interpretación de leyes, códigos, gacetas oficiales, jurisprudencia, documentos y bibliografías de naturaleza jurídica, relacionados con la intencionalidad de los objetivos planteados.

Procedimiento para recabar la información

De acuerdo a lo expresado por Ugalde, N. y Balbastre, F. (2013) afirman: “Los estudios cualitativos se prefieren por sus propiedades explicativas y su poder exploratorio” (p.181). En ese orden de ideas y a los fines de recabar la información para este trabajo de investigación, se utilizó el proceso de *revisión bibliográfica*. A este efecto, Tinto (2013) enfatiza:

Existen innumerables textos de metodología de la investigación en los que es posible encontrar las más variadas y complejas técnicas y procedimientos para realizar una investigación científica. No obstante, la mayoría de ellos suelen abordar con escasa profundidad los métodos utilizados para la realización de una investigación descriptiva, conformándose en muchos casos con simplemente mencionar las fuentes de datos secundarios existentes donde es posible encontrar la información necesaria para la realización del estado de la cuestión (p. 137).

Asegura de acuerdo a lo expuesto, que el proceso de revisión bibliográfica cada día se torna más complejo y exigente debido a la vasta cantidad de información que hoy es posible acceder de manera rápida y oportuna. De acuerdo al mismo autor, este fenómeno conocido por el nombre

de “sociedad de la información” se caracteriza entre otras cosas por el uso de nuevas tecnologías como la Internet así como el fácil acceso a las diferentes bases de datos computarizadas de documentos electrónicos.

Al uso de las fuentes tecnológicas y documentos tecnológicos se suman los libros y documentos de contenido jurídico, leyes, gacetas oficiales, entre otras fuentes de interés que garantizaron la revisión documental pertinente al alcance de los objetivos planteados.

Procedimiento para analizar la información

El procedimiento implementado en la presente investigación para el análisis de la información es el Análisis de Contenido. Tinto (2013) cita a Krippendorff quien expresa:

www.bdigital.ula.ve
El análisis de contenido está considerado como una de las metodologías mas importantes de la investigación sobre comunicación, estableciendo que su objetivo descansa en estudiar de manera rigurosa y sistemática la naturaleza de los diferentes mensajes que se intercambian en los actos de comunicación que realizamos (p.140).

En este sentido reflexiona el autor, que resulta siempre difícil superar la subjetividad de la interpretación, influenciada además por la educación, las creencias o incluso por circunstancias del momento. Pero plantea que ese problema es poco relevante en la comunicación del conocimiento científico, en que el lenguaje técnico no permite variadas interpretaciones.

Fases del análisis de Contenido

1. FASE	a) Elaboración de plan y agenda de trabajo para la revisión documental y bibliográfica de contenido jurídico. b) Selección y recopilación de documentos.
2. FASE	a) Lectura analítica de contenidos. b) Almacenamiento de información de interés c) Apuntes y elaboración de fichas con ideas principales.
3. FASE	a) Establecimiento de criterios que guíen el análisis. b) Lecturas a profundidad de la información seleccionada: Leyes, códigos, antecedentes, bibliografía, documentos jurídicos y jurisprudencia. c) Elaboración de mapas conceptuales que profundicen en los mensajes y faciliten su comprensión. d) Descripciones y análisis de contenidos y conceptos. e) Razonamiento comparativo, interpretaciones y comprensión.
4. FASE	a) Reflexión de la fase previa. b) Síntesis, argumentación sustentada, e interpretaciones finales contrastando contenidos a través de la estrategia metodológica de la triangulación.
5. FASE	De acuerdo al análisis e interpretación de resultados obtenidos, se establecen las conclusiones y recomendaciones pertinentes.

Fuente: Diseño propio de la investigación (2021)

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

En el presente capítulo se presentará el análisis e interpretación de los resultados que se obtuvieron de la investigación realizada. En este sentido Clavijo, Guerra y Yáñez (2014) definen: “El análisis e interpretación de la información es el proceso mediante el cual el investigador va desde lo que encontró hasta lo que percibe, es decir, desde lo que existe materialmente a lo que deduce o concluye” (p.57) Enfatizan diciendo que este proceso solo se puede llevar a cabo válidamente si existe un registro sistemático de la información encontrada, de forma tal que la recuperación de la misma sea rápida y eficiente.

Para los autores mencionados la investigación jurídica dogmática requiere que el investigador dedique suficiente tiempo a la exploración de textos, tales como aquellos contentivos de normas, jurisprudencias, documentos doctrinarios, exposiciones de motivos, derecho extranjero, y en general todo aquel material relevante y pertinente a su objeto de estudio, a través de los cuales se encontrará en capacidad de establecer categorías de análisis, marcos teóricos, líneas jurisprudenciales, escuelas de pensamiento; y porque es mucha y muy variada la información que se requiere recoger, esta debe ser registrada y sistematizada para posibilitar su análisis e interpretación.

En consecuencia, el análisis e interpretación de los resultados obtenidos en el presente estudio de investigación se realiza con la finalidad de dar respuesta a cada uno los objetivos formulados en el Planteamiento del Problema dentro de esta investigación netamente cualitativa, luego de haber

efectuado la exploración amplia de contenidos jurídicos pertinentes al tema objeto de estudio.

En la presente investigación se efectuó un análisis exhaustivo sobre el efecto confiscatorio del Impuesto a los grandes Patrimonios conforme al principio de la capacidad contributiva del contribuyente, el cual entró en vigencia tras la promulgación de la Ley Constitucional de Gaceta Oficial N° 41.696 de fecha 16 de agosto de 2019.

En tal sentido, la precitada Ley constituyó el eje analítico central, siendo triangulado con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000) y el Código Orgánico Tributario (2020) y como eje transversal fueron considerados elementos no jurídicos ni inherentes a la Ley, pero que agravan los efectos negativos de su aplicación como son la emergencia sanitaria mundial por la pandemia Covid-19 y la situación económica hiperinflacionaria en Venezuela.

Al respecto, se consideró oportuno el uso de la triangulación de fuentes de información, pues con base a lo planteado en la Pagina Online de Normas APA (2021) en su artículo de investigación titulado Triangulación: Definiciones y Tipo, este método:

... Es una técnica de análisis de datos que se centra en el contrastar visiones o enfoques a partir de los datos recolectados. Por medio de esta se mezclan los métodos empleados para estudiar el fenómeno, bien sea aquellos de orientación cuantitativa o cualitativa. Su propósito o finalidad es la contraposición de varios datos y métodos que están centrados en un mismo problema, así se pueden establecer comparaciones, tomar las impresiones de diversos grupos, en distintos contextos y

temporalidades, evaluando así el problema con amplitud, diversidad, imparcialidad y objetividad (s/p).

Considerando lo anteriormente descrito, y a los efectos de la presente investigación, se analizaron los contenidos explorados y se trianguló la información obtenida, alcanzando resultados interesantes derivados de la complementación de datos y contraste de preceptos examinados de varias fuentes jurídicas y contextuales, que se presentan a continuación de acuerdo a la siguiente representación gráfica:

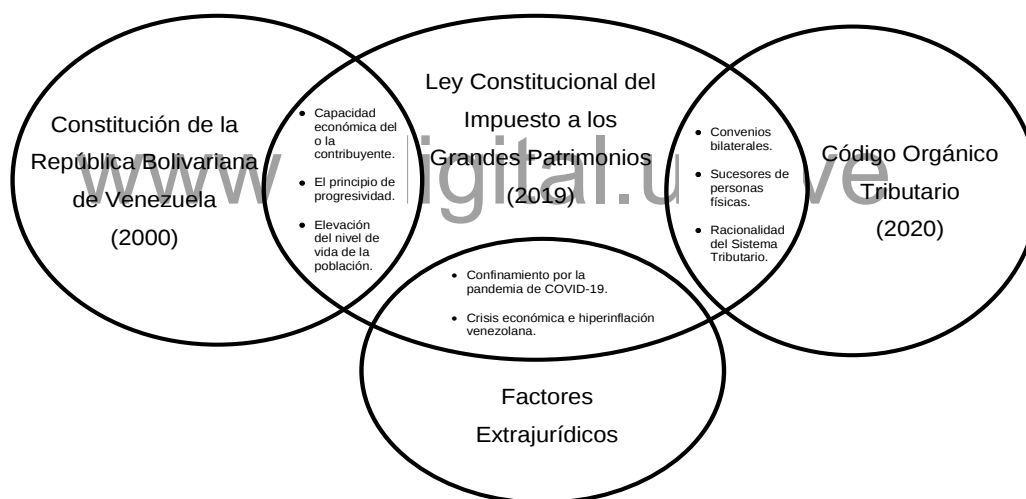


Gráfico N° 1

Fuente: Diseño propio de la investigación (2021)

En consecuencia, a fin de encontrar si realmente existen elementos confiscatorios en la Ley Constitucional del Impuesto a los Grandes Patrimonios y de acuerdo a lo incluido en el Capítulo II en relación a la operacionalización de la variable, la autora pudo establecer a través del análisis triangulado cuya representación gráfica se puede observar en la Figura N°1, que entre las diferentes fuentes documentales de información se desprenden datos de interés como los siguientes:

En el presente estudio de investigación se estableció como objetivo general *Analizar el efecto confiscatorio del impuesto a los grandes patrimonios en Venezuela conforme al principio de la capacidad contributiva del contribuyente*, respecto de este objetivo general es conveniente primero reconocer el precepto que establece a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000) como la norma suprema y fundamento del ordenamiento jurídico venezolano, como lo reza en su artículo N°7 que también determina que todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a ella, esta constituye el documento legal que incorpora todas aquellas normas y principios fundamentales que constituyen el sistema jurídico, que actúa como parámetro de validez para el resto de las normas.

Basado en lo expuesto, el artículo N°316 de la misma norma suprema destaca entre otras cosas que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, y en su artículo N°317 señala que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio, aspectos que ampliamente se ven socavados por la Ley Constitucional del Impuesto a los Grandes Patrimonios (2019) al incluir en su artículo N°1 la obligación que tendrán los sujetos pasivos de derecho a erogar una importante suma de dinero al fisco nacional sin tomar en consideración el nivel de productividad de sus organizaciones y/o patrimonio, o menos aún; si

estas se encuentran operativas, pues su aplicación es universal a todo sujeto que posea grandes patrimonios sin considerar las características propias de cada caso.

Por su parte el Código Orgánico Tributario, en su Artículo N°13 reza que la obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley, en tal sentido establecido de manera tajante el compromiso del sujeto pasivo, no existe norma que lo exima de cumplir con el pago del impuesto a grandes patrimonios, así estos no produzcan renta, evidenciando otro elemento que revela la existencia de su carácter confiscatorio.

Es decir, no hay forma de establecer diferencias entre los sujetos pasivos que se encuentren en capacidad de soportar esta obligación tributaria y los que no, posiblemente porque ese patrimonio no les produce renta alguna, o porque las que producen se encuentran muy por debajo de lo que corresponde a este nuevo tributo indicado por esta ley constitucional. Por otra parte es impreciso establecer la capacidad dentro de un contexto económico tan debilitado, donde la propiedad privada queda expuesta a la luz de esta nueva obligación tributaria.

En este orden de ideas, el Consejo directivo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2021) afirma:

El establecimiento de un pretendido tributo que no grave manifestaciones ciertas de riqueza de un contribuyente, hace que dicha obligación se convierta en una exacción intolerablemente inconstitucional por confiscatoria y violatoria de la capacidad contributiva. En efecto, el estado actual del desarrollo de los derechos humanos, resulta inconcebible

pretender que una exacción afecte el derecho de propiedad y la libertad económica, sin haber pasado por una fórmula legislativa y técnica, producto de exámenes y profundos estudios de factibilidad, académicos, económicos y de consulta popular. Sin embargo, esta exacción inconstitucional pretendió hacerse imponer en el sistema normativo y fiscal venezolano de forma sorpresiva, atentando además contra los principios de certeza, seguridad jurídica y de no retroactividad de la ley (s/p).

Considerando el contraste de los contenidos desarrollados anteriormente, es inminente el alcance de confiscatoriedad que posee el contenido de la ley que establece este tributo a los grandes patrimonios, que atropella la capacidad contributiva del contribuyente. Esta afirmación se complementa en el desarrollo del presente capítulo, con la finalidad de otorgar respuestas a los objetivos específicos planteados en el presente trabajo de investigación, a través de tablas representativas donde se realizó la técnica de triangulación para cada uno de ellos:

TABLA	CONTENIDO
Tabla N°1	Objetivo específico N°1
Tabla N°2	Objetivo específico N°2
Tabla N°3	Objetivo específico N°3
Tabla N°4	Objetivo específico N°4

TABLA N°1

OBJETIVO ESPECÍFICO N°1 CONTRASTAR LA RELACIÓN EXISTENTE ENTRE EL IMPUESTO DE LOS GRANDES PATRIMONIOS Y LOS DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN EL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO.

		CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (2000)	LEY CONSTITUCIONAL IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS (2019)	CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2020)	AUTOR (ES)	AUTORA DE LA PRESENTE INVESTIGACIÓN
INDICADORES	DIMENSIÓN	Impuesto a los grandes patrimonios y los derechos y garantías ciudadanos.	Artículo 3. El Estado tiene como fines esenciales la defensa y el desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad [...] la promoción de la prosperidad y bienestar del pueblo y la garantía del cumplimiento de los principios, derechos y deberes reconocidos y consagrados en esta Constitución (p. 1,2).		Observatorio Venezolano de la Justicia (2019) Dados los montos involucrados, este tributo afecta fundamentalmente al sector productivo y, en tal sentido, las pocas empresas en el país que aún tengan activos con los valores antes mencionados trasladarán el costo del impuesto a los precios de sus productos, por lo que una vez más son los ciudadanos comunes y corrientes quienes terminarán pagando este impuesto(s/p).	Puede aseverarse de los enunciados anteriores que constituye una medida del poder público nacional que simboliza una intervención de derechos y garantías, porque incide negativamente en ellos, lesiona arbitraria y profundamente la capacidad del contribuyente. procura desincentivar la inversión, creando un escenario de incertidumbre y zozobra al contribuyente y sus derechos constitucionales.
		Capacidad económica del o la contribuyente.	Artículo 117. Todas las personas tendrán derecho a disponer de bienes y servicios de calidad, así como a una información adecuada y no engañosa sobre el contenido y características de los productos y servicios que consumen, a la libertad de elección y a un trato equitativo y digno. La ley establecerá los mecanismos necesarios para garantizar esos derechos, las normas de control de calidad y cantidad de bienes y servicios [...] (p.23).	Artículo 19. Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable (p.5).	Crespo (2010) La capacidad económica de un individuo viene dada por la magnitud de su riqueza, una vez superado el mínimo vital necesario o mínimo de subsistencia, de forma tal que una persona que carezca de capacidad económica no paga impuestos, sin que por ello deje de beneficiarse con los servicios públicos, al igual que el resto de la colectividad (p. 64).	El impuesto al patrimonio desvirtúa la manifestación de riqueza en los sujetos pasivos, en tal sentido los deberes ciudadanos son de difícil cumplimiento porque la ponderación que se otorga a su capacidad contributiva en muchos casos es injusta y sobrevalorada.
		Principio de progresividad.	Artículo 133. Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley (p.26).	Artículo 23. Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias (p. 6).	Díaz (2019) El Principio de Progresividad, entonces, tiene principal fundamento en la ampliación progresiva, y, además, significativa de los Derechos Humanos y de los mecanismos jurídicos orientados hacia su protección. Dicho fundamento reconoce, inevitablemente, todo logro en materia de Derechos Humanos como irreversible y, si ocurre el caso, dicha regresividad es ilegítima e injustificada (s/p).	Se infiere entonces que el Principio de progresividad es una disposición jurídica de carácter interpretativa que determina que los derechos ciudadanos no pueden ser reducidos o menoscabados, de manera que, solo pueden favorecerse. Se aplica jurídicamente sobre derechos fundamentales, y en este caso particular se evidencia un detrimento y no una ganancia en esta materia.
		Elevación del nivel de vida de la población.	ART. 317 ...Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio (p.67).	Artículo 3. Constituye hecho imponible la propiedad o posesión del patrimonio atribuible a los sujetos pasivos de este impuesto, en los términos establecidos en esta Ley Constitucional (p.1).	Pérez y Gardey (2013) Nivel es un término con varios usos. Uno de ellos hace mención a un rango o una categoría. El concepto de vida, por otra parte, está vinculado a la existencia. Estas ideas nos permiten establecer que el nivel de vida tiene relación con una cierta categoría que alcanzan las personas en su existencia (S/P).	No puede hablarse de elevación del nivel de vida de la población frente a un escenario que impide el acceso a productos, bienes y servicios frente a la economía nacional, sin buscar riquezas ni lujos, el venezolano se ve incapacitado frente a la posibilidad de elevar su calidad de vida.

Fuente: Diseño propio de la investigación (2021).

TABLA N° 2

OBJETIVO ESPECÍFICO N°2 DESCRIBIR LA LEGISLACIÓN QUE ESTABLECE EL IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS COMO EXIGENCIA DE DOBLE TRIBUTACIÓN POR PARTE DEL ESTADO

		CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (2000)	LEY CONSTITUCIONAL IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS (2019)	CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2020)	AUTOR (ES)	AUTORA DE LA PRESENTE INVESTIGACIÓN
DIMENSIÓN	La doble Tributación.	Artículo 23. Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas por esta Constitución y en las leyes de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público (p.6). Artículo 154. Los tratados celebrados por la República deben ser aprobados por la Asamblea Nacional antes de su ratificación por el Presidente o Presidenta de la República, a excepción de aquellos mediante los cuales se trate de ejecutar o perfeccionar obligaciones preexistentes de la República, aplicar principios expresamente reconocidos por ella, ejecutar actos ordinarios en las relaciones internacionales o ejercer facultades que la ley atribuya expresamente al Ejecutivo Nacional (p.31).	Capítulo V disposiciones transitorias y finales: [...] PRIMERA. El impuesto creado en esta Ley Constitucional no es deducible del impuesto sobre la renta (s/p).	Artículo 2. Constituyen fuentes del derecho tributario: 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República [...] (p.1). Artículo 11. Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas. Las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, esté residenciado o domiciliado en Venezuela o posea establecimiento permanente o base fija en el país. La ley procurará evitar los efectos de la doble tributación internacional (p.4).	Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2021) Este pretendido tributo se inserta de forma desarmonizada a un sistema tributario ya bastante sobredimensionado. No se complementa con el impuesto sobre la renta como ocurrió en su momento con el impuesto a los activos empresariales, el cual tenía algunas características similares a este impuesto a los grandes patrimonios (s/p). Bóveda (2002) La mayor internacionalización de la economía que se refleja en el movimiento de capitales, traslados de los centros de producción, inversiones en distintos países, extensión de los mercados a escala mundial, migraciones y desplazamiento de trabajadores, entre otros, trae como consecuencia que los aspectos internacionales de cualquier negociación tengan una importancia cada vez mayor. Dentro de estos aspectos internacionales no cabe duda que la posibilidad de que dos o más Estados pretendan gravar un mismo beneficio es una circunstancia que se debe considerar al momento de efectuar inversiones u operaciones trasnacionales (s/p).	Según los postulados teóricos investigados se deduce que la amenaza de doble tributación es evidente y está constantemente latente para el contribuyente ante la implementación de la ley constitucional que crea el impuesto a los grandes patrimonios, ya que impide su deducibilidad como gasto del impuesto sobre la renta, y en consecuencia impulsa la posibilidad de que ocurra el fenómeno de la doble tributación. En consecuencia, se convierte en una posible sobretasa del impuesto sobre la renta. No constituye una herramienta que impida cualquier medida para evitar la doble tributación internacional o nacional .
INDICADORES	Convenios Bilaterales.	Artículo 155. En los tratados, convenios y acuerdos internacionales que la República celebre, se insertará una cláusula por la cual las partes se obliguen a resolver por las vías pacíficas reconocidas en el derecho internacional o previamente convenidas por ellas, si tal fuere el caso, las controversias que pudieren suscitarse entre las mismas con motivo de su interpretación o ejecución si no fuere improcedente y así lo permita el procedimiento que deba seguirse para su celebración. (p.31).			Rodríguez (2015) Venezuela no escapa a este replanteamiento de dogmas y principios en materia de tributación internacional pues no cabe duda de la incidencia que generan en nuestro orden económico interno, los problemas y cambios económicos de orden mundial y global [...] En efecto, no cabe duda que aun cuando Venezuela no es parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la mayoría de los convenios bilaterales amplios para evitar la doble tributación suscritos hasta la fecha tienen como base el Modelo OCDE, puesto que si no íntegramente, al menos si sustancialmente acogen dicho modelo (p.400).	Respecto de los convenios internacionales, existen y Venezuela, aunque no forma parte de algunos de ellos, no la excluye de las situaciones jurídicas derivadas de la doble tributación. Esta realidad existe antes de la promulgación de la mencionada Ley Constitucional, aunque no se consiguió jurisprudencia relacionada con doble tributación, los convenios internacionales constituyen siempre un mecanismo de defensa para los sujetos pasivos expuestos a este escenario jurídico.

Fuente: Diseño propio de la investigación (2021).

TABLA N°3
 OBJETIVO ESPECÍFICO N°3 REFLEXIONAR SOBRE LA DESPROPORCIONALIDAD DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS PARA EL CONTRIBUYENTE QUE TIENE POCOS O NINGÚN INGRESO, PERO ES PROPIETARIO DE ACTIVOS DE ALTO VALOR.

		CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (2000)	LEY CONSTITUCIONAL IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS (2019)	CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2020)	AUTOR (ES)	AUTORA DE LA PRESENTE INVESTIGACIÓN
INDICADORES	Contribuyente de poco o ningún ingreso propietario de activos de alto valor.	Artículo 115. [...] La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes (p.23).	Capítulo V disposiciones transitorias y finales: CUARTA. El incumplimiento de las normas establecidas en esta Ley Constitucional, será sancionado de conformidad con lo previsto en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, en todo lo referente a lo contemplado para los sujetos pasivos especiales.	Artículo 13. La obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales (p.4).	Llovera (2020) En la práctica, el problema con los impuestos al patrimonio es que contribuyentes con bajos ingresos, pero con activos de alto valor son sujetos del impuesto y pueden tener problemas de flujo de caja para pagar el tributo (S/P).	El impacto del impuesto de grandes patrimonios a los contribuyentes que poseen bienes sin producción de renta o de bajos ingresos, crea la imposibilidad de honrar el compromiso tributario, trayendo como consecuencia la desmotivación, la desesperación y la determinación de desestimar la inversión nacional, buscando además estrategias de evasión y/o formas de pago extremas que lesionan dicho patrimonio.
	Sucesores de personas físicas.	Artículo 133. Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley (p.26).		Artículo 24. Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercidos o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario. Los derechos del contribuyente fallecido transmitidos al legatario serán ejercidos por éste [...] (p.6)	Domínguez (2019) cita a Martí y Miralles El heredero es un sucesor «universal» de todos los bienes y de todos los derechos del difunto, así como también de sus obligaciones. El heredero se pone en el lugar y en la condición del causante, estando obligado a pagar sus deudas y demás cargas, y tiene los mismos derechos exceptuando los que se extinguen con la muerte. La personificación de la universalidad de la herencia en el heredero supone la unidad del título sucesorio, con todas sus ventajas innegables y consecuencias lógicas (p.65).	Los sucesores de personas físicas adquieren con el patrimonio heredado, no solo los derechos sino también las obligaciones que surgen como consecuencia de ese título sucesorio, estos sucesores quedan atribuidos no solo del patrimonio del <i>de cujus</i> , sino también de los impuestos que esta ley del impuesto a grandes patrimonios obliga, indistintamente de su capacidad contributiva, arriesgando la propiedad privada de este nuevo contribuyente.
	Confinamiento por la pandemia de Covid 19.	Los artículos 83 y 226, así como los numerales 2, 7 11 y 24 del artículo 236, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 337, 338 y 339 eiusdem; citados para el Decreto N° 4.160 mediante el cual se declara el Estado de Alarma para atender la Emergencia Sanitaria del Coronavirus (Covid-19) de fecha 13 de marzo de 2020.		No contemplado.	Hernández M. (2020) Cuando se pensaba que la economía venezolana había tocado fondo, llegó la emergencia por el coronavirus. Ahora, su país enfrenta “una tormenta perfecta”. Un desplome de los precios y una diezmada producción petrolera, la caída de las remesas, el desabastecimiento de gasolina y una cuarentena obligatoria decretada por un gobierno sin recursos para asistir a la población: ese es el panorama actual en la nación sudamericana (s/p)	En el escenario de aplicación de esta nueva ley constitucional, surge esta circunstancia excepcional y extraordinaria, habida cuenta la calamidad pública que ocasiona esta epidemia mundial por Covid-19 se debilitan los mecanismos de producción de renta por el confinamiento obligatorio para el resguardo de la salud, y en consecuencia el debilitamiento de la capacidad de respuesta de los sujetos pasivos frente a esta nueva responsabilidad tributaria.
	Crisis económica e hiperinflación venezolana.	Artículo 320. El Estado debe promover y defender la estabilidad económica, evitar la vulnerabilidad de la economía y velar por la estabilidad monetaria y de precios, para asegurar el bienestar social (p.69)		No contemplado.	Abuelafia y Saboin (2020) La crisis en que se encuentra Venezuela, que antecede a la pandemia del COVID-19, tiene su origen en el colapso de la actividad económica debido al intervencionismo estatal, los cambios en las reglas de juego del sector petrolero y una gestión macroeconómica irresponsable (p.2)	Se aprecia un verdadero contraste entre los deberes constitucionales del Estado y la realidad económica de Venezuela que durante los últimos años se ha debilitado vertiginosamente. Aunado a esta situación y en medio de esta crisis se crea esta ley constitucional bajo la desesperación ya existente de los contribuyentes para producir rentas en medio de las medidas adoptadas para el control de la pandemia por Covid-19, esto viene a ponderar un acrecentamiento en el estado de desesperación y zozobra en los sujetos pasivos sujetos a esta obligación.

Fuente: Diseño propio de la investigación (2021).

TABLA N° 4
 OBJETIVO ESPECÍFICO N°4 ESTABLECER LA INCIDENCIA DEL PAGO DEL IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS SOBRE EL CONTENIDO DE LA PROPIEDAD PRIVADA DE UN CONTRIBUYENTE.

		CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (2000)	LEY CONSTITUCIONAL IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS (2019)	CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2020)	AUTOR (ES)	AUTORA DE LA PRESENTE INVESTIGACIÓN
DIMENSIÓN	Propiedad privada de un contribuyente.	Artículo 115. Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes (p.23)	Artículo 1. Se crea un impuesto que grava el patrimonio neto de las personas naturales y jurídicas calificadas como sujetos pasivos especiales por la Administración Tributaria Nacional, cuyo patrimonio tenga un valor igual o superior a ciento cincuenta millones de unidades tributarias (150.000.000 U.T.). Artículo 3. Constituye hecho imponible la propiedad o posesión del patrimonio atribuible a los sujetos pasivos de este impuesto, en los términos establecidos en esta Ley Constitucional. Artículo 15. La base imponible del impuesto creado en esta Ley Constitucional será el resultado de sumar el valor total de los bienes y derechos, determinados conforme a las reglas establecidas en los artículos siguientes, excluidos los pasivos y el valor de las cargas y gravámenes que recaigan sobre los bienes, así como, los bienes y derechos exentos o exonerados. (s/p)	Artículo 36. El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria (p.9). Artículo 37. Se considera ocurrido el hecho imponible y existentes sus resultados: 1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden. 2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable (p.9).	Cosoy (2020) cita a Passerlla: Me parece personalmente que los impuestos que gravan stock son más perjudiciales para la economía en general, porque grava riqueza en general, lo que puede obligar al contribuyente a tener que liquidar, tener que vender, esa riqueza para poder afrontar el pago del impuesto", remarcó a este medio (s/p).	Se evidencia de acuerdo al contenido bibliográfico estudiado, la vulnerabilidad en que se encuentra la propiedad privada del sujeto pasivo en Venezuela en tanto que no tuviera la capacidad económica de honrar la obligación correspondiente al patrimonio que posee. Todos los patrimonios no producen renta o la producción es ínfima dadas las condiciones económicas del país, frente a esta realidad el contribuyente se ve obligado a deshacerse de su propiedad para honrar el impuesto exigido por esta ley constitucional.
INDICADORES	Racionalidad del Sistema Tributario.			Artículo 12. Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1 (p.4). Artículo 23. Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias (p.6).	Manosalva (2011) Un sistema tributario racional es un elemento fundamental para el ordenamiento de las finanzas de un Estado, para el logro de un desarrollo con equidad y estabilidad, dentro de un contexto de seguridad jurídica para todas y cada una de las personas, entes y ramas del poder público que lo componen (p. 17).	No puede hablarse de racionalidad cuando el sistema tributario no está garantizando la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Fuente: Diseño propio de la investigación (2021).

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En este Capítulo del presente trabajo de investigación, se expusieron los resultados obtenidos y las recomendaciones que plantea la autora de este, luego de efectuar un recorrido teórico y bien documentado desde el punto de vista jurídico, en todos los escenarios planteados dentro de los que el Impuesto a los Grandes Patrimonios genera un impacto dentro de los diferentes ámbitos de su aplicación.

Conclusiones

A consecuencia de lo expuesto en el desarrollo del presente estudio, se procedió a exponer las conclusiones del mismo, producto del análisis de contenido realizado a lo largo de la investigación. Passos (2015) plantea: “Constituyen un elemento independiente en el que se presenta, en forma lógica, los resultados obtenidos en la investigación. Obedece a la conclusión a que se llega en cumplimiento de los objetivos específicos programados en la investigación” (p.86). Referente a los resultados de una investigación, el mismo autor define que deben ser coherentes con los objetivos específicos y con la metodología planteada.

Primeramente, y en la consecución de ***Contrastar la relación existente entre el impuesto de los grandes patrimonios y los derechos y garantías Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano***, establecido como primer objetivo del presente trabajo de investigación cualitativo, puede inferirse que existe una relación incongruente, por cuanto los preceptos constitucionales contemplados para la protección de estos derechos y garantías, se ven vulnerados por este

impuesto que incide negativamente en la *capacidad económica del contribuyente*, toda vez que los contribuyentes no poseen la misma capacidad.

Dentro de ese orden de ideas y considerando que el *Principio de progresividad*, supone desde el punto de vista jurídico un parámetro de interpretación en la legislación sobre derechos fundamentales, el impuesto de los grandes patrimonios transgrede algunas formas que permitan la *elevación del nivel de vida de la población*, por cuanto si bien es cierto que grava la propiedad o posesión del patrimonio, recayendo sobre su valor neto, y con carácter periódico; también es cierto que personas físicas deben someter a pérdida su propiedad privada para honrar dicho tributo en muchos escenarios posibles.

En el sentido de ***Describir la legislación que establece el Impuesto a los Grandes Patrimonios como exigencia de doble tributación por parte del Estado***, referente a la imposición de más de un impuesto sobre un mismo ingreso o renta, puede concluirse de acuerdo a la profunda revisión documental efectuada, que el contribuyente con grandes patrimonios, se encuentra en riesgo real de ser sometido a esta eventualidad jurídica, considerando que el impuesto al patrimonio confluye con el impuesto sobre la renta sin ser deducible, el sujeto pasivo se encuentra expuesto a la figura de doble tributación. Por otra parte, referente a la doble tributación entre estados, es una realidad inminente, toda vez que los tributos constituyen para la mayoría de los países la principal fuente de ingresos destinada a financiar la producción de bienes y servicios y satisfacer las necesidades colectivas y de no estar definidas ciertas características particulares en escenarios muy especiales, pudieran exponerlo a situaciones de doble tributación.

Describiendo los *Convenios Internacionales* suscritos entre países para evitar este fenómeno, puede afirmarse que éstos constituyen una figura jurídica destinada a evitar la imposición de gravámenes tributarios que confluyan por un mismo hecho, en tal sentido el contribuyente no se encuentra desprotegido jurídicamente y por el contrario es un amparo legal dentro de la imposición de tributos a contribuyentes con patrimonios para el sostenimiento de cargas públicas.

Dentro de este contexto, es importante resaltar el hecho que a la fecha de esta investigación, no se encontró documentado ningún caso al que jurisprudencialmente pudiera hacerse referencia, para describir la Ley Constitucional que establece el Impuesto a los Grandes Patrimonios como exigencia de doble tributación por parte del Estado.

En el sentido de ***Reflexionar sobre la desproporcionalidad de la aplicación del Impuesto a los Grandes Patrimonios para el contribuyente que tiene pocos o ningún ingreso, pero es propietario de activos de alto valor*** en la presente investigación, se concluye que efectivamente existe tal desproporción en virtud a que de acuerdo a su contenido ella grava *el patrimonio neto de las personas naturales y jurídicas calificadas como sujetos pasivos especiales por la Administración Tributaria Nacional, cuyo patrimonio tenga un valor igual o superior a ciento cincuenta millones de unidades tributarias (150.000.000 U.T.).*

En consecuencia, no establece diferencia entre los propietarios de patrimonios que producen o no renta proveniente del mismo, sino que generaliza a los contribuyentes poseedores de patrimonio. En la práctica, y de acuerdo con lo investigado, el problema con los impuestos al patrimonio es que aquellos contribuyentes con bajos ingresos que poseen activos de alto valor son sujetos del impuesto y definitivamente pueden tener problemas de

flujo de caja para pagar esta obligación. Si el sujeto pasivo especial es propietario de activos de gran valor, pero tiene un insignificante ingreso como para hacer frente al pago de este tributo, deberá liquidar bienes para poder cumplir con este compromiso tributario.

Esto afecta exponencialmente a los *sucesores de personas físicas*, que tras la muerte del obligado tributario son los herederos o legatarios en los que recae la transmisión de su patrimonio, pero a su vez de todas sus obligaciones, sin ningún perjuicio de lo establecido en la legislación civil referente a la adquisición de su herencia. En tal sentido, este nuevo contribuyente recibe el impacto de esta nueva obligación que él no sólo no esperaba, sino que ahora sin producir renta este patrimonio, se encuentra con la novedad de ser sujeto pasivo obligado de responsabilidades y deberes, en espera de la tasa de un perito que establezca el valor venal del bien, tras efectuar el pertinente estudio de mercado y verificar el estado de uso del mismo para responder a dicha obligación.

Por otra parte, frente al *Confinamiento por la pandemia de Covid 19* se aprecia como se agudiza el problema incluso para aquellos contribuyentes que en condiciones de normalidad generaran mayores ingresos, ya que las medidas adoptadas mundialmente para el control de esta pandemia, han sido de implementación obligatoria también en el territorio Nacional, afectando todos los ámbitos de la sociedad, desde la convivencia en el hogar, hasta los medios de sustento y de vida de la gente, y han exacerbado las necesidades humanitarias existentes. Como en todas partes del mundo, las líneas de producción de alimentos se han visto seriamente afectadas, creando graves trastornos en la cadena de suministro y en el mercado, generándose incrementos de precios para la adquisición de una precaria e incompleta cesta básica y por su impacto financiero en las empresas y los mercados

financieros, los contribuyentes han visto mermadas sus posibilidades de cumplir oportunamente con sus obligaciones tributarias.

Este escenario llega para sumarse a la ya existente *Crisis económica e hiperinflación venezolana*, caracterizada por una severa depresión social y económica, con muy limitado espacio fiscal para adoptar medidas, y en consecuencia, puede afirmarse que Venezuela se encuentra en un muy mal momento para la creación de nuevos impuestos, encontrándose en una realidad donde incluso los sujetos pasivos con medianas posibilidades ya se encuentran dispuestos a abandonar sus inversiones y propiedades ante la imposibilidad de encontrar salida a esta situación tan asfixiante.

De acuerdo con lo planteado por muchos como salida de esta crisis, se destaca la importancia efectuar un cambio en la moneda nacional, cambio de gobierno, promover la inversión extranjera, entre otros, sin que ninguno de estos supuestos se materialice por falta de entendimiento, quedando el ciudadano en total desamparo social, político y jurídico.

Finalmente, haciendo referencia a ***Establecer la incidencia del pago del impuesto a los grandes patrimonios sobre el contenido de la propiedad privada de un contribuyente*** y en consideración a las reflexiones descritas en los párrafos anteriores; se asevera que la propiedad privada como derecho fundamental amparado constitucionalmente es muy vulnerable frente a la aplicación de esta Ley Constitucional en Venezuela, en tanto el contribuyente no tuviera la capacidad económica de honrar la obligación correspondiente al patrimonio que posee.

El detrimento de la propiedad privada es desafortunadamente el impacto más esperado en la exigencia de un tributo que el sujeto pasivo de la relación tributaria no está en capacidad de honrar, y puede relacionarse con

el impuesto a los grandes patrimonios y su relación con la realidad económica del contribuyente.

El impuesto a la propiedad es totalmente inapropiado y contraproducente en virtud de la falta de liquidez sobre todo a partir del decreto de emergencia nacional con motivo de la pandemia, en muchos casos se trata de un capital invertido, pero con poca o nula producción, en algunos son riquezas ficticias pues no generan rentas económicas y no descartan bienes que necesiten mantenimiento y a la larga lo que producen son pérdidas. Esta situación más bien fomenta la evasión fiscal y lavado de activos por la injusta elusión fiscal.

Un sistema tributario racional es la base fundamental para las finanzas del Estado, pero su discrecionalidad debe verse limitada ante la indefensión del contribuyente. *La racionalidad del Sistema Tributario* debe velar por la justicia y la equidad de las cargas públicas, donde el Estado Venezolano logre su cometido de lucro, y a su vez permita dentro de un Estado Social de Derecho la seguridad jurídica y protección de la calidad de vida de sus habitantes.

Recomendaciones

Dentro de esta no menos importante parte de la investigación, se considera relevante citar a Valderrama (2007) quien plantea: “Es importante considerar las implicaciones de los hallazgos tanto para la práctica o procesos de trabajo, como para la toma de decisiones. Así mismo deben identificarse nuevos vacíos en los conocimientos o nuevos problemas de la práctica y proponer nuevas interrogantes para la investigación” (p.275). La experticia en

el desarrollo de las recomendaciones favorece al espíritu de la colaboración ante retos académicos del devenir.

Las recomendaciones constituyen el aporte real de un proceso de investigación, porque expresan la contribución que deja el autor a nuevos investigadores dentro del mismo ámbito de estudio.

Una vez concluida la presente investigación, se deja a consideración del lector y la comunidad jurídica, efectuar nuevos estudios sobre aspectos relacionados con el tema desarrollado, tal vez en otro contexto pero considerando el Impuesto a los Grandes Patrimonios como objeto de estudio.

Aunado a lo expuesto, se presentan recomendaciones desde el punto de vista práctico y metodológico:

Recomendaciones desde el punto de vista Práctico

Finalizado el presente estudio se cree de gran importancia recomendar que los resultados de este sean considerados para el abordaje jurídico de situaciones reales relacionadas con el tema.

Se recomienda que el presente trabajo de investigación sea considerado por otros juristas no sólo como antecedente para otras investigaciones posteriores, sino también para el conocimiento real que debe poseer como especialista y estudioso de la Ley, para tratar casos prácticos relacionados con el tema desarrollado y así orientar sus acciones versadamente, orientado por estudios como este que constituye una investigación real sobre un tema de actualidad que afecta la relación tributaria y el escenario social, en un difícil contexto económico y político.

La investigación jurídica en Venezuela representa todo un desafío, sin embargo, no fue una limitante para llevar a feliz término el proceso de

investigación, como único medio para el descubrimiento de nuevos conocimientos, ilustrando en la práctica la posición del contribuyente como débil jurídico dentro de una diversidad de circunstancias inéditas, y que ahora afronta frente a la creación de esta Ley Constitucional un nuevo desafío con el Impuesto a los Grandes Patrimonios.

De acuerdo con lo expuesto, se recomienda fomentar el espíritu de la investigación y el estudio de las relaciones jurídicas dentro de los escenarios más difíciles, temas que constituyan una ilustración para el conocimiento de todos los profesionales en Derecho y demás ciencias afines, tal como el presente estudio que queda a disposición del conocimiento de quien para efectos de su crecimiento profesional lo requiera.

Finalmente, es oportuno expresar que pretender efectuar aportes y recomendaciones desde esta investigación para evitar la implementación de la Ley del Impuesto a los Grandes Patrimonios en Venezuela, durante tiempos de pandemia por Covid-19 y mientras se llega a un acuerdo político para la solución de desequilibrio económico en la sociedad venezolana sería una utopía, tal cual refiere Maldonado (2015): “Las recomendaciones deben ser realistas, tomando en cuenta las características del lugar o institución donde se realizó la investigación, se deben hacer recomendaciones factibles de llevar a la práctica con los recursos disponibles” (s/p); sin embargo que los profesionales en Derecho reconozcan la situación actual del contribuyente frente a esta realidad a través de esta investigación, ya constituye un gran aporte a razón de la autora del presente estudio, que espera crear un espacio de conciencia jurídica para saber abordar en la práctica estos casos de gran trasfondo social y humano.

Recomendaciones desde el punto de vista metodológico

La presente recomendación se relaciona con dejar abierta la posibilidad de efectuar estudios de investigación posteriores, que evidencien una evolución en el tiempo para describir el comportamiento progresivo de la relación tributaria a propósito de la implementación de la Ley Constitucional que establece el Impuesto a los Grandes Patrimonios en Venezuela, ya que por su novísima creación, sería interesante el abordaje jurídico desde todas las ópticas posibles para la contribución de ideas, recomendaciones y soluciones, que con la implementación de metodologías diferentes, se alcanzarían nuevas perspectivas en sus planteamientos y nuevos aportes experimentales, pedagógicos y jurídicos.

Como última recomendación, sería interesante efectuar a futuro una investigación para la evaluación de esta misma variable desarrollada en el presente estudio, con otro escenario económico en Venezuela y ya habiéndose superado la crisis mundial existente frente al confinamiento y medidas de aislamiento instaladas a nivel mundial y nacional por la pandemia del Covid-19.

Glosario de Términos

1. *Confiscatorio*: Tributo cuya cancelación conduce a que se llegue a privar al sujeto de sus rentas y propiedades, o sea que va más allá del límite de la renta del contribuyente al no ser posible satisfacerlo solo con la renta obtenida de su capital.
2. *Contribuyente*: Se define contribuyente tributario como aquella persona natural o jurídica con derechos y obligaciones, frente a un agente público, derivados de los tributos, o sea que debe cumplir con las obligaciones tributarias impuestas por la normativa tributaria.. Es quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos, con el fin de financiar al Estado.
3. *Contribuyente Especial*: Es una denominación especial que da el Seniat a ciertos contribuyentes analizando sus declaraciones de rentas y sus ingresos brutos, consideran que debe ser clasificado así, lo cual se le notificará
4. *Contribuyentes Formales*: Son contribuyentes formales los sujetos que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto. Sus obligaciones se refieren a cumplir con los deberes formales que corresponden a los contribuyentes ordinarios. Los contribuyentes formales no deben cobrar el Iva por las ventas que realicen y en ningún caso los contribuyentes formales estarán obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado, no siéndoles aplicable, por tanto, las normas referentes a la determinación de la obligación tributaria.
5. *Contribuyente Ordinario*: Son los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de

servicios, y, en general toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imponibles.

Contribuyentes especiales: Son los contribuyentes, sujetos pasivos, a los cuales el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) haya calificado como especiales.

Contribuyentes normales: Son los contribuyentes, sujetos pasivos, a los cuales el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) no haya calificado como especiales.

6. *Covid-19*: El COVID-19 es una enfermedad causada por un virus llamado SARS-CoV-2. La mayoría de las personas con COVID-19 tienen síntomas leves, pero algunas personas pueden enfermarse gravemente. Aunque la mayoría de las personas con COVID-19 mejora al cabo de unas semanas de haber estado enfermas, algunas personas experimentan afecciones posteriores al COVID-19. Las afecciones posteriores al COVID-19 son una amplia variedad de problemas de salud nuevos, recurrentes o en curso que las personas pueden experimentar más de cuatro semanas después de haberse infectado por primera vez por el virus que causa el COVID-19. Las personas mayores y las personas que tienen ciertas afecciones subyacentes tienen mayor riesgo de enfermarse gravemente a causa del COVID-19. El COVID-19 se propaga cuando una persona infectada exhala gotitas y partículas respiratorias muy pequeñas que contienen el virus. Estas gotitas y partículas respiratorias pueden ser inhaladas por otras personas o depositarse sobre sus ojos, nariz o boca.
7. *Crisis Económica*: es una de las fases que componen el ciclo económico, en la cual, habrá un decrecimiento en la mayoría de los

sectores de mercado. Se identificará en una economía debido al movimiento imprevisible de las variables que forman el equilibrio económico, ya que, tanto la producción de las empresas como el consumo de los particulares se verá disminuido en gran medida. Se destaca por el daño que causa al sector donde se origina, ya que, emite una inestabilidad al resto de los sectores que se verán afectados de forma posterior.

8. *Criterios de Valoración:* Tiene que ver con normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras. La valoración de un activo empresarial es un proceso mediante el cual se le asigna un valor a aquellos bienes, tanto materiales como inmateriales, con los que cuentan las empresas. Estos bienes, como es obvio, no tienen el mismo valor ni el mismo peso para el funcionamiento y la viabilidad del negocio.
9. *Derechos ciudadanos:* Entre los derechos fundamentales reconocidos se cuentan el derecho a la vida, la igualdad ante la ley, la igualdad en la protección de la ley, a la honra, a la libertad de conciencia, a la libertad de expresión, de asociación, el derecho a la propiedad, lo que se refiere a la ciudadanía.
10. *Garantías ciudadanas:* Las garantías constitucionales se definen como los medios o instrumentos que la Constitución Nacional pone a disposición de los habitantes para sostener y defender sus derechos frente a las autoridades, individuos o grupos sociales.
11. *Hecho Imponible:* El hecho imponible es un concepto utilizado en derecho tributario que marca el nacimiento de la obligación tributaria, siendo así uno de los elementos que constituyen el tributo y es una

circunstancia o presupuesto de hecho de carácter jurídico o económico.

12. *Hiperinflación*: Es el resultado de un largo periodo de elevada inflación, en la que los precios aumentan sin control y la moneda pierde su valor. Este efecto se hace muy visible cuando se genera un aumento incontrolado de la oferta monetaria y a la vez una falta de voluntad general por parte de la población de un país para retener el dinero devaluado por mayor tiempo al necesario prefiriendo cambiarlos por activos o en una divisa extranjera relativamente estable que les permita retener valor.
13. *Impuesto a los Grandes Patrimonios*: IGP Impuesto que solo pagarán los Sujetos Pasivos Especiales con un patrimonio neto al 29 de septiembre de cada años igual o mayor a 150.000.000 UT.
14. *Patrimonio*: Conjunto de bienes, derechos y obligaciones que tiene una persona o empresa. Los Bienes son los elementos materiales e inmateriales con que cuenta la empresa. Por ejemplo, la maquinaria, el dinero que tenga en caja, las existencias de productos o los locales que posea. Los Derechos permiten a la empresa ejercer una facultad. Por ejemplo, son derechos, los préstamos que tenga concedidos, o las cantidades adeudadas por sus clientes. Las Obligaciones, por el contrario, representan responsabilidades a las que debe hacer frente la empresa. Son ejemplos de obligaciones las deudas que tenga contraídas la empresa con los bancos, con sus trabajadores o con la Administración. Se representa mediante la operación: Patrimonio = Activo – Pasivo.
15. *Principio*: Fundamentos básicos o reglas que dan origen a teorías o ideologías.

16. *Principios del Derecho Tributario:* Estos Principios son: Principio de Capacidad Contributiva, Principio de Igualdad, Principio de Irretroactividad, Principio de Justicia, Principio de Legalidad, Principio de no Confiscatoriedad, Principio de Progresividad, Principio de Proporcionalidad y Principio de Racionalidad.
17. *Principio de Capacidad Contributiva:* se entiende como la aptitud para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias y pagar los tributos para ayudar a sostener a los gastos del estado.
18. *Principio de no Confiscatoriedad:* En derecho tributario, el Principio de no confiscatoriedad consiste en que la recaudación impositiva llevada a cabo por el Estado nunca podrá ser tal que conlleve la privación completa de bienes del sujeto, es decir, el 100%. Este principio va vinculado directamente al límite económico del impuesto, por tanto está en juego el análisis de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto.
19. *Principio de Progresividad:* implica que el tipo de gravamen es función creciente de la base imponible: esto es, a medida que crece la capacidad económica de los sujetos, crece el porcentaje de su riqueza o de su ingreso que el Estado exige en forma de tributo. Técnicamente, para que un impuesto sea progresivo como éste, quiere decir que para que el contribuyente pague en una proporción superior a su incremento de renta o de riqueza, es necesario que el tipo medio de gravamen se incremente al aumentar la base impositiva.
20. *Recaudación:* El concepto de recaudación por lo general va acompañado del adjetivo fiscal, lo cual nos da la idea de que es un tipo de recaudación que se lleva a cabo con el objetivo de que

un gobierno determinado de una región junte los recursos necesarios para proveer a esa región de los beneficios o inversiones necesarias.

21. *Seniat*: Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria en Venezuela.
22. *Sistema Tributario*: es el instrumento a través del cual debe realizarse la justa distribución de la carga fiscal entre todos aquellos que, por cualquier razón, están sujetos al poder, a la soberanía del Estado.
23. *Sujeto Activo*: Es la entidad administrativa (Seniat) beneficiada por la recaudación de los tributos. El Estado es entonces el agente recaudador por excelencia y facultado para exigir el cumplimiento del pago de los tributos.
24. *Sujeto Pasivo*: Persona natural o jurídica obligada al cumplimiento de la prestación tributaria (Contribuyente).
25. *Sujetos Pasivos Especiales*: Están conformados por aquellos sujetos que han sido expresamente calificados y notificados por el Servicio como tales. Atienden al nivel de ingresos brutos anuales, según la Gerencia de Tributos Internos de la Región de su jurisdicción.
26. *Tributos*: Aportes de los ciudadanos al Estado para satisfacer sus necesidades, pueden ser de tres categorías y se cancelan mediante prestaciones monetarias: Tasas, si son por un servicio prestado como el agua, o el pago de peaje; Multa, que es el pago por haber cometido una falta o incumplido en pago de impuestos o infringido la ley; y finalmente Impuestos: pagos que se realizan al demostrar la capacidad de pago frente a la Administración Tributaria: ISLR pago por rentas, grava la fuente de riqueza e IVA pago por adquisición de bienes y servicios, grava el consumo.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y ELECTRÓNICAS

- Abache, S. (2020) *Sobre la (in)validez normativa y aplicación en el tiempo de la ley «constitucional» que crea el impuesto a los grandes patrimonios en Venezuela*. Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario N° 82. Bogotá, D.C., Colombia
- Aboslaiman, L. (2013) *El Derecho como Fenómeno Cultural y las Perspectivas de las distintas Propuestas respecto del Tratamiento Interdisciplinario*. Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad de Córdoba. Vol. IV N° 1 Nueva Serie II
- Abuelafia, E. y Saboin, J. (2020) *Los Desafíos para la recuperación de Venezuela y el impacto del COVID – 19*. Departamento de Países del Grupo Andino. Documento para discusión N° IDB-DP-00849. Banco Interamericano de Desarrollo. Extraído el 16 de agosto de 2021 desde <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Los-esafios-para-la-recuperacion-de-Venezuela-y-el-impacto-del-COVID-19.pdf>
- Acosta, D. (2008) *Manual para la Elaboración y Presentación de Trabajos Académicos Escritos*. Bogotá, Colombia: Creative Commons
- Alvarez, A. (2004) *Efectos Confiscatorios del Tributo a la luz de los Principios y Garantías Constitucionales del Derecho a la Propiedad y la Capacidad Económica Contributiva. Alcance a las sanciones*. Universidad Metropolitana. Caracas.
- Arias, F. (2004). *El proyecto de investigación. Guía para su elaboración*. Editorial Episteme. Caracas, Venezuela.
- Arias, R. (2016) *Los Tratados de Doble Tributación y la Planificación Fiscal*. Extraído el 27 de octubre de 2020 desde <https://www.bancaynegocios.com/los-tratados-de-doble-tributacion-y-la-planificacion-fiscal/>
- Arias, R. (2019) *Los graves peligros del Impuesto a los Grandes Patrimonios*. Extraído el 28 de octubre de 2020 desde <https://www.bancaynegocios.com/expertos-los-graves-peligros-del-impuesto-a-los-grandes-patrimonios/>

Arteaga, I.; Calvache, O. y Pantoja, D. (2014) *Naturaleza de la Investigación Cualitativa y su Implicación en el Campo Educativo*. Revista Universitaria. Docencia, investigación e Innovación. Año 3 vol. 3 N° 2 – 2014 Universidad de Nariño, Pasto Colombia.

Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2021) Pronunciamiento de la AVDT frente al impuesto a los grandes patrimonios. Extraído el 30 de noviembre de 2021 desde <https://camaradecaracas.com/comunicados-pronunciamientos/pronunciamiento-de-la-avdt-frente-al-impuesto-a-los-grandes-patrimonios/>

Ávila, J. y Cruz, A (2006) *La progresividad del sistema tributario colombiano del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta*. Cuaderno de Trabajo de la Oficina de Estudios Económicos. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Bogotá Colombia.

Balestrini, M. (2006) Como se elabora el proyecto de investigación: (para los Estudios Formulativos o Exploratorios, Descriptivos, Diagnósticos, Evaluativos, Formulación de Hipótesis Causales, Experimentales y los Proyectos Factibles) 7ma. Edición. Pie Imprenta, Consultores Asociados. Caracas, Venezuela.

Baquero, J.y Gil, E. (2015) *Metodología de la Investigación Jurídica*. Universidad de los Hemisferios. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.

Bárcen, A. (2020) *Dimensionar los efectos del COVID-19 para pensar en la reactivación*. Informe Especial N° 2 Covid – 19 Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) de la Organización de las Naciones Unidas. Santiago de Chile, Chile.

Benítez, J. y Velayos, F. (2018) *Impuestos a la Riqueza o al Patrimonio de las Personas Físicas con especial mención a América Latina y El Caribe*. Documento de trabajo ISSN 2219-780X. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. Editorial Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, Panamá.

Bolívar, C. (2020) Importancia de la tributación. Grupo Verona. Lima, Perú. Extraído el 15 de agosto de 2021 desde <https://grupoverona.pe/importancia-de-la-tributacion/>

- Bóveda, M. (2002) *Impuesto sobre la renta e Ilícitos tributarios*, VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Editorial AVDT, Caracas, Venezuela.
- Bunge, M. y Ardila, R. (2002) *Filosofía de la Psicología*. México; Siglo XXI Editores, 2da Edición.
- Caballero, R. (2020) *Algunas notas sobre el Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal a propósito de las decisiones de la Sala Constitucional*. Extraído el 15 de agosto de 2021 desde <https://lega.law/lega-in-depth-33/>
- Cabrera (2019) Impuesto a los grandes patrimonios es ilegal y desincentiva la inversión, advierten expertos.
- Camacaro, M. (2001) *Prohibición del Tributo con efecto confiscatorio en la Constitución de 1999*. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas, Venezuela.
- Carrillo, A. (2014) *Principio Constitucional de No Confiscación. Aplicación en el ordenamiento Jurídico Tributario*. San José, Costa Rica. Ciudad Universitaria Rodrigo Facio.
- Clavijo, D., Guerra, D. y Yáñez, D. (2014) *Método, Metodología y Técnicas de la Investigación Aplicada al Derecho*. Grupo Editorial Ibáñez. Bogotá, D.C. – Colombia.
- Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial No. 6.507 del 29 de enero del 2020.*
- Collosa, A. (2020) *Sistemas Tributarios y Reformas Tributarias. Algunas Ideas del Tema*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Extraído el 10 de agosto de 2021 desde <https://www.ciat.org/sistemas-tributarios-y-reformas-tributarias-algunas-ideas-del-tema-parte-1/>
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela* (2000) Gaceta Oficial N° 5.453 (Extraordinaria) de fecha 24 de marzo de 2000
- Corral, L. (2004) *La Capacidad Económica de Contribuir*. Cuadernos de Estudios Empresariales, número 14. Universidad Complutense de Madrid, España.

- Cosoy, N. (2020) ¿En qué consiste el impuesto a la riqueza que se quiere implementar en Argentina? Extraído el 04 de diciembre de 2021 desde <https://www.france24.com/es/20200530-covid19-impuesto-riquezacongreso-argentina>
- Crespo, M. (2010) *Lecciones de Hacienda Pública Municipal*. Caracas. Extraído el 26 de octubre de 2020 desde <https://www.eumed.net/libros-gratis/2009b/563/index.htm>
- De Cesare, C. y Lazo, J. (2008) *Impuesto a los Patrimonios en América Latina*. Comisión Económica para la América Latina. Publicación de las Naciones Unidas ISSN versión impresa 1680-8843. Santiago de Chile.
- Díaz, E. (2019) *El principio de progresividad en el derecho colombiano: revisión teórico-jurídica*. Extraído el 01 de diciembre de 2021 desde <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/criteriojuridico/article/view/6405/6099>
- Di Stasio, A. (2019) *Impuesto a los Grandes Patrimonios es ilegal y desincentiva la inversión, advierten expertos*. Extraído el 12 de octubre de 2020 desde <https://efectococuyo.com/economia/impuesto-a-los-grandes-patrimonios-es-ilegal-y-desincentiva-la-inversion-advierten-expertos/>
- Dieguez, C. (2020) *Los límites de los impuestos: capacidad económica y no confiscatoriedad*. Extraído el 24 de octubre de 2020 desde <https://hayderecho.expansion.com/2020/05/22/los-limites-de-los-impuestos-capacidad-economica-y-no-confiscatoriedad/>
- Domínguez, M. (2019) *Manual de Derecho Sucesorio*. Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia. Segunda Edición Revisada y aumentada. Caracas, Venezuela.
- Durán, E. (2013) *La Obligación Tributaria*. Revista Tribûtum N° XXII Edición 2013, Universidad Católica del Táchira Decanato de Investigación y Postgrado. San Cristóbal Estado Táchira.

}

Echarte, M., Martínez, M. y Zambrano, O. (2018) Un análisis de la crisis económica de Venezuela desde los postulados de la Escuela Austríaca de Economía. Revista Lasallista de Investigación, Corporación Universitaria Lasallista, vol. 15, núm. 2. Caldas, Antioquia, Colombia.

Fermín, J. (2019) *Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios*. Gerencia de Comités e información de la Cámara Venezolano Americana de Comercio e Industria, Law by Experts. Extraído el 24 de octubre de 2020 desde <http://www.venamcham.Org/wp-content/uploads/2019/11/LAW-BY-EXPERTS-1-Ley-Constitucional-que-crea-el-Impuesto-a-los-Grandes-Patrimonios.pdf>

Ferrer, J. (2010) Justificación, Objetivos y Bases Teóricas. Extraído el 12 de agosto de 2021 desde <http://metodologia02.blogspot.com/p/justificacion-objetivos-y-bases.html>

Gaceta Oficial N° 6.519 del 13 de marzo de 2020. *Decreto N° 4.160 mediante el cual se declara el estado de alarma para atender la emergencia sanitaria del coronavirus (covid-19)* Caracas, Venezuela.

Gaceta Oficial N° 5.507 Extraordinario del 13 de diciembre de 2000. *Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de Barbados con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta*. Caracas, Venezuela.

Gaceta Oficial N° 41.697 del 19 de agosto de 2019. *Providencia mediante la cual se establecen las normas de actualización del valor de bienes y derechos, así como los requisitos y formalidades para la declaración y pago del Impuesto a los Grandes Patrimonios*. Caracas, Venezuela.

García, J. (2021) *Impuestos y derecho de propiedad, ¿cuál es el límite?* Extraído el 10 de junio de 2021 desde <https://www.tendencias.kpmg.es/2019/09/limite-impuestos-derecho-propiedad/>

Garrote, E. (2019) *¿Qué es una Constitución y para qué sirve?* Diario Constitucional.cl. Santiago, Chile. Extraído el 16 de agosto de 2021 desde <https://www.diarioconstitucional.cl/articulos/que-es-una-constitucion-y-para-que-sirve/>

Giraldo, J. (2020) Principio de Progresividad en Materia Tributaria. Una Visión Crítica. Villegas Consultores Jurídicos. Extraído el 14 de agosto de 2021

desde <https://villegasconsultoresjuridicos.com/2020/09/01/principio-de-progresividad-en-materia-tributaria/>

Hernández, L. (2004) Los Tratados Internacionales como base de la Diplomacia Mundial. Avance del Proyecto de Investigación «Los Tratados Internacionales en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), Consejo de Desarrollo Científico y Humanístico Maracaibo, Venezuela.

Hernández, M. (2020) *El coronavirus, una tormenta perfecta para la economía de Venezuela*. Extraído el 03 de diciembre de 2021 desde <https://www.france24.com/es/20200423-el-coronavirus-una-tormenta-perfecta-para-la-econom%C3%ADa-de-venezuela>

Hernández, R.; Fernández, C. y Batista, P. (2004) *Metodología de la investigación. Cuarta Edición*. Distrito Federal, México: Editorial McGraw-Hill Interamericana.

Korody J. (2021) "En Venezuela todos los contribuyentes estamos en un ambiente fiscal hostil" Ponencia en el Seminario Actualidad Tributaria 2021: Dolarización de facto y Armonización Tributaria Municipal. Cámara Venezolano-Americana de Comercio e Industria. Extraído el 13 de agosto de 2021 desde <http://www.venamcham.org/?p=10444>

La ley «constitucional» que crea el impuesto a los grandes patrimonios en Venezuela. Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario N° 82. Bogotá, D.C., Colombia

Ley Constitucional de Impuesto a los Grandes Patrimonios (2019) Gaceta Oficial N° 41.696 de fecha 16 de agosto de 2019

Llovera, M. (2020) *14 puntos clave del Impuesto a los Grandes Patrimonios*. Extraído el 12 de octubre de 2020 desde <https://ve.naymaconsultores.com/14-puntos-clave-del-impuesto-a-los-grandes-patrimonios/>

Llovera, M. (2020) *Hablemos del Impuesto a los Grandes Patrimonios*. Extraído el 24 de octubre de 2020 desde <https://www.elnacional.com/economia/hablemos-del-impuesto-a-los-grandes-patrimonios/>

Mac-Gregor, E. y Pelayo, C. (2012) La Obligación de "Respetar" y "Garantizar" los Derechos Humanos a la luz de la Jurisprudencia de la

Corte Interamericana. Revista Semestral del Centro de Estudios constitucionales de Chile Vol.10 no.2 Santiago de Chile.

Maldonado J. (2015) *La metodología de la investigación*. Extraído el 18 de agosto de 2021 desde <https://www.gestiopolis.com/la-metodologia-de-la-investigacion/>

Manosalva, E. (2011) *Apuntes para un Sistema Tributario Racional en Colombia*. Revista n° 64 I issn 0122-0799 del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá, D.C. - Colombia.

Martínez, C. (2010) *La imposición sobre el patrimonio como instrumento para una distribución equitativa de la riqueza*. Madrid, España: Fundación Alternativas.

Mata, L. (2019) *Marco metodológico de investigación*. Extraído el 18 de agosto de 2021 desde <https://investigaliacr.com/investigacion/marco-metodologico-de-investigacion/>

Moucharfié, D. (2013) *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT. Caracas, Venezuela.

Nizama L. y Nizama M. (2020) *El Enfoque Cualitativo en la Investigación Jurídica, Proyecto de Investigación Cualitativa y Seminario de Tesis*. Extraído el 16 de abril de 2021 desde <https://www.Aulavirtualusmp.pe/ojs/index.php/VJ/article/view/1807/pdf08>

Normas APA (2021) *La Triangulación: Definiciones y Tipos*. Extraído el 30 de noviembre de 2021 desde <https://normasapa.net/triangulacion-definiciones-tipos/>

Observatorio Venezolano de la Justicia (2019) *Impuesto al patrimonio: ¿nueva arma de persecución selectiva?* Extraído el 01 de diciembre de 2021 desde <https://accesoalajusticia.org/impuesto-patrimonio-nueva-arma-persecucion-selectiva/>

Organización Mundial de la Salud (2020) *Información básica sobre la COVID-19*. Extraído el 11 de agosto de 2021 desde

<https://www.who.int/es/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/advice-for-public>

Organización Panamericana de la Salud (2021) *Enfermedad por el Coronavirus (COVID-19)*. Extraído el 11 de agosto de 2021 desde <https://www.paho.org/es/enfermedad-por-coronavirus-covid-19>

Ovalle, J. (2016) *Derechos humanos y garantías constitucionales*. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Volume 49, Issue 146, 2016.

Pacheco, Apostólico y Asociados (2019) *Ley Constitucional que crea el impuesto a los grandes patrimonios*. Boletín de Actualidad Corporativa Firma Venezolana (PricewaterhouseCoopers). Extraído el 16 de agosto de 2021 desde https://www.pwc.com/ve/es/publicaciones/assets/PublicacionesNew/Boletines/AC_Ley%20Constitucional%20que%20crea%20el%20impuesto%20a%20los%20grandes%20patrimonios_120819-v3.pdf

Parra, M. (2016) *Bases teóricas y conceptuales de la investigación*. Blog de Metodología de la Investigación. Extraído el 11 de agosto de 2021 desde <http://metodologiadelainvestigacionunesrbna.blogspot.com/2018/06/bases-teoricas-y-conceptuales-de-la.html>

Passos, E. (2015) *Metodología para la Presentación de Trabajos de Investigación: “Una manera práctica de aprender a investigar, investigando”*. Segunda Edición. Institución Tecnológica Colegio Mayor de Bolívar. Cartagena de Indias, Colombia.

Pérez, G. (2000) *Investigación Cualitativa. Retos e interrogantes*. Madrid: Editorial La Muralla.

Pérez, J. (2012) *Qué es el Alcance de la Investigación*. Asesoría de Tesis y Trabajos de Grado. Extraído el 12 de Agosto de 2021 desde <https://asesoriatesis1960.blogspot.com/2012/10/alcance-de-la-investigacion.html>

Pérez, J. y Gardey, A. (2013) *Definición de nivel de vida*. Extraído el 24 de octubre de 2020 desde <https://definicion.de/nivel-de-vida/>

Pineda, Elia; Alvarado, Eva y Canales Francisca (2005). *Metodología de la investigación. Manual para el desarrollo de personal de salud*.

Editorial Limusa. Distrito Federal, México.

Pou, E (2017) *Justicia impositiva para las personas naturales. Parámetros para la preservación del mínimo vital*. Memorias de las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Editado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT. Caracas, Venezuela.

Providencia Administrativa del SENIAT N° SNAT/2019/00213 (2019) publicada en Gaceta Oficial N° 41.697 de fecha 19 de agosto de 2019

Rico, C. (2004) “Impuesto al Patrimonio en Colombia: 1936-2004” Cuadernos de Trabajo – Oficina de Estudios Económicos – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Rivadeneira, R. (2006) *Garantías Constitucionales*. Manual Técnico, 2da Edición. Fundación Regional de Asesoría en Derechos Humanos. Imprenta Cotopaxi, Ecuador.

Rodríguez, N. (2015) *Convenios para Evitar la Doble Imposición*. Memorias de las WIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Gráficas Uregón, C.A. Caracas, Venezuela.

Rodríguez, R. (2020) Guía Impuesto a Los Grandes Patrimonios IGP. Extraído el 13 de agosto de 2021 desde <https://es.scribd.com/document/500116581/Guia-Impuesto-a-los-Grandes-Patrimonios-IGP>

Romero-Molina, C., Grass-Suárez, Y. y García, X. (2013) *Principios Constitucionales que rigen el Sistema Tributario*. Revista de Derecho y Ciencias Jurídicas, Dixi. Bogotá, Colombia.

Ruiz, J. (2010) *Importancia de la investigación*. Revista Científica de la Universidad del Zulia. Volumen 20 N° 2 Maracaibo, Estado Zulia Venezuela.

Tinto, J. (2013) *El análisis de contenido como herramienta de utilidad para la realización de una investigación descriptiva. Un ejemplo de aplicación práctica utilizado para conocer las investigaciones realizadas sobre la imagen de marca de España y el efecto país de origen Provincia*, Revista Provincia núm. 2. Venezuela, Mérida: Universidad de los Andes.

Extraído el 19 de abril de 2021 desde <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=55530465007>

Ugalde, N. y Balbastre, F. (2013) *Investigación Cuantitativa e Investigación Cualitativa: Buscando las ventajas de las diferentes Metodologías de Investigación*. Extraído el 19 de abril de 2021 desde <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/economicas/article/download/12730/11978>

Uriarte, J. (2019) "Propiedad Privada". Extraído el 13 de junio de 2021 desde <https://www.caracteristicas.co/propiedad-privada/>.

Valderrama S. (2007) *Pasos para elaborar proyectos y tesis de investigación científica*. Editorial San Marcos de Aníbal Jesús Paredes Galván. Lima, Perú.

Velarde, V. (2017) *Los tratados internacionales en materia tributaria*. Extraído el 27 de octubre de 2020 desde <http://derecho.enaccion.cide.edu/los-tratados-internacionales-en-materia-tributaria/#:~:text=En%20l%20actualidad%2C%20hay%20dos,renta%20como%20el%20lugar%20donde>

Vera, L. (2018) ¿Cómo explicar la catástrofe económica venezolana? Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales Nueva Sociedad N° 274/ Marzo - Abril 2018. Buenos Aires, Argentina.

Villafranca, D. (2002) *Metodología de la Investigación*. Fundaca. San Antonio de los Altos. Miranda, Venezuela.

Villalobos, F. (2016) *Sistema Tributario Venezolano*. Boletín de Investigación y Postgrado. Décima novena Edición. Universidad Privada Dr. Rafael Belloso Chacín, Maracaibo, Estado Zulia, Venezuela. Extraído el 03 de agosto de 2021 desde <http://www11.urbe.edu/boletines/postgrado/?cat=21>