



“Efectos de la aplicación del Impuesto a las Transacciones Financieras a la luz de los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva”

“Effects of the application of the Tax to the Financial Transactions to the light of the non-confiscation principle and taxpaying capacity”

Recibido: 14 de octubre de 2009 **Aceptado:** 13 de noviembre de 2009

Quintero Ch. , Luis A.

Universidad Rafael Urdaneta (URU)

De La Hoz S., Aminta I.

Universidades Rafael Urdaneta (URU) y Universidad del Zulia (LUZ)

RESUMEN

El propósito de esta investigación es analizar el impuesto a las transacciones financieras y su relación con los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva. Metodológicamente, se clasifica como un estudio documental descriptivo transeccional, se diseñó un instrumento aplicado a siete (7) profesionales del área tributaria. Se concluyó que el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) en relación con los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva, resultó ser confiscatorio porque afecta la liquidez del sujeto pasivo durante su vigencia al gravar la fuente del capital y no la renta, violando así garantías constitucionales como el derecho de propiedad y la capacidad contributiva, pues el hecho imponible del ITF no grava una manifestación de renta, sino el activo disponible y por ende el patrimonio de la empresa. Además, se evidencia que de acuerdo a la jurisprudencia consultada no hay maneras de medir a través de un índice la capacidad contributiva o económica.

Palabras clave

Gravamen a las Transacciones Financieras, Principio de No Confiscatoriedad, Capacidad Contributiva, Derecho de Propiedad

ABSTRACT

The purpose of this research is to analyze the tax on financial transactions and their relationship with the principles of non-confiscation principle and contributory capacity. Methodologically, is classified as a descriptive documentary study transeccional, an instrument is designed applied to seven (7) the tax area professionals. It was concluded that the Tax to the financial transactions (ITF) in relation to the principles of non-confiscation principle



and contributory capacity was non-confiscation principle, because the liquidity of the taxable person during their lifetime affects the tax the source of capital and no income, thus violating constitutional guarantees as the right to property and the contributory capacity, therefore the taxable the ITF gravel is not a manifestation of income, but the available asset and Therefore the assets of the company. In addition, evidence that according to the consulted jurisprudence no ways to measure on an index the contributory or economic capacity.

Keywords

Non-confiscation principle, capacity and financial transactions Contributory, property law

Quintero Ch. , Luis A.

Contador Público. Magister en Gerencia Tributaria / Docente de la Universidad Rafael Urdaneta (URU), dictando la Cátedra Sistema Tributario en la carrera de Contaduría Pública. Investigador del área tributaria / e-mail: luisquintero27@hotmail.com

De La Hoz S., Aminta I.

Contador Público. Magister en Gerencia de Empresas Mención Operaciones / Docente de las Universidades Rafael Urdaneta (URU) y Universidad del Zulia (LUZ), dictando las cátedras del eje contable – financiero / Investigadora adscrita al Centro de Estudios de la Empresa y al Departamento de Contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (CEE-FCES-LUZ) / e-mail: amihoz@yahoo.es

INTRODUCCION

Los Estados requieren de recursos para satisfacer las necesidades públicas, estos recursos constituyen los ingresos públicos, con los cuales cubre no solo los gastos públicos movilizados para atender las necesidades indispensables de la población, sino también aquellos destinados en un momento determinado a reactivar una economía en recesión.

Estos recursos provienen en su mayoría de los tributos u obligación de pago de los ciudadanos de un país determinado de forma obligatoria a la Administración Tributaria de la Nación, entre los cuales se encuentra el impuesto a las transacciones financieras, impuesto a cargo de los usuarios del sistema financiero y entidades que lo conforman, el cual ha sido implantado en algunos países de Latinoamérica como Brasil, Argentina, Colombia, Perú y Venezuela.



No obstante, todo tributo debe cumplir con los principios constitucionales establecidos para limitar al Poder tributario y como garantía de los derechos a los contribuyentes.

La investigación se enmarcó en el orden científico dentro del área de la Gerencia Tributaria, en la línea de investigación de tributación en el sector público y privado. De acuerdo con su alcance, se ubicó como descriptiva documental. Se utilizaron las estrategias de observación y el análisis documental para el logro del objetivo general y específicos.

En la presente investigación se realiza un análisis del impuesto a las transacciones financieras y su relación con el principio de no confiscatoriedad y capacidad contributiva para considerar los posibles efectos.

Los fundamentos teóricos de la investigación están conformados por conocimientos existentes sobre el impuesto a las transacciones financieras, sus características, deberes formales, así como los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

Impuesto a las Transacciones Financieras

Inicialmente, se hace necesario considerar el término gravamen, tal como lo exponen autores que han escrito en esta área, entre estos Villegas (1999, p. 72), quien indica que los impuestos o gravámenes: “Son los tributos exigidos por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”

Por su parte, el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) es un gravamen a cargo de los usuarios del sistema financiero y entidades que lo conforman, grava movimientos financieros en los términos previstos en el Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y entidades Económicas sin



Personalidad Jurídica, cuya base imponible está constituida por el importe total de cada débito en cuenta u operación gravada. La alícuota impositiva del impuesto es del 1,5 por ciento. Parra (2006) y SENIAT (2007), Boletín No. 261.

Otra característica del Impuesto a las Transacciones Financieras es que gravó la cancelación de deudas efectuadas sin la mediación del sistema financiero, por el pago u otro medio de extinción, por ejemplo aquellas compañías que pagaran en efectivo algunas de sus obligaciones estaban sujetas al gravamen, teniendo el deber de presentar cada 15 días el monto del impuesto respectivo, de acuerdo con el cronograma de pago de los contribuyentes especiales y enterarlo en una oficina de fondos nacionales, según lo estableció la Providencia Administrativa 0754.

El Impuesto a las Transacciones Financieras se aplica a los sujetos pasivos de este impuesto así como aquellas personas jurídicas vinculadas jurídicamente con contribuyentes especiales por las cancelaciones que hagan sin mediación de instituciones financieras.

Características del ITF

El Código Orgánico Tributario en el artículo 3 establece los elementos de los tributos, que de acuerdo al numeral 1 indican los mecanismos constitutivos del tributo, a saber: hecho imponible, alícuota, base imponible, sujetos pasivos y exenciones. Estos se detallarán a continuación.

Hecho Imponible

El Código Orgánico Tributario COT (2001), establece en el Artículo 36, la definición del hecho imponible al decir que es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Por su parte, el hecho imponible del impuesto a las transacciones financieras



aplicado en Venezuela en el año 2007, correspondía según lo establecido en el artículo 3 del Decreto Ley, lo siguiente:

- Los débitos en cuentas bancarias.
- La cesión de cheques, valores.
- La adquisición de cheques de gerencia en efectivo.
- Las operaciones activas efectuadas por bancos y otras instituciones financieras entre ellas mismas, y que tengan plazos no inferiores de dos 02 días hábiles bancarios.
- La transferencia de valores en custodia entre distintos titulares, aún cuando no exista un desembolso a través de una cuenta.
- La cancelación de deudas efectuadas sin mediación del sistema financiero, por el pago u otro medio de extinción.
- Los débitos en cuentas que conformen sistemas de pagos organizados privados, no operados por el Banco Central de Venezuela y distintos del Sistema Nacional de Pagos.
- Los débitos en cuentas para pagos transfronterizos.

Alícuota

La alícuota es una cantidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un gravamen. Cuota parte proporcional de un monto global de acuerdo al glosario de términos de tributos internos (SENIAT). El artículo 14 del Decreto de Creación del ITF indica que la alícuota es del 1,5%

Base imponible

La base imponible es la *magnitud* susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos de la liquidación del impuesto. Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota



del impuesto. Cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas de impuesto. (Glosario tributos internos, SENIAT 2007)

Sujetos Pasivos

En todo tributo surgen los sujetos pasivos y activos de la obligación tributaria. Al respecto el Código Orgánico Tributario (COT, 2001), en el Artículo 19 establece como sujeto pasivo “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

El artículo 4 del Decreto Ley, establecía como sujetos pasivos:

- Las personas jurídicas, por los pagos que hagan con cargo a sus cuentas en bancos o instituciones financieras.
- Las entidades económicas sin personalidad jurídica, tales como las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho y los consorcios, por los pagos que hagan a cargo a sus cuentas en bancos o instituciones financieras.
- Las personas jurídicas y las entidades económicas sin personalidad jurídica, calificadas como sujeto pasivo especial, por las cancelaciones que hagan sin mediación de instituciones financieras.
- Las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica, vinculadas jurídicamente con los sujetos pasivos de este impuesto, por las cancelaciones que hagan sin mediación de instituciones financieras.

Exenciones

Las exenciones para Villegas (1998, p. 366), “neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo”. De esta forma, representan supuestos donde la ley tributaria a pesar de considerar el hecho imponible exime al sujeto pasivo de la totalidad del pago, por razones de política económica o por principios



tributarios de generalidad y justicia.

En el caso del Impuesto a las Transacciones Financieras aplicado en el año 2007 se encontraban consagradas en los artículos 8, 9 y 10 del Decreto Ley que lo regulaba, entre las cuales destacaban las personas naturales, la República y entes políticos territoriales, entidades de carácter público, Consejos Comunales, condominios residenciales, primer endoso realizado en cheques, valores, depósitos en custodia y cualquier otro instrumento negociable.

Deberes Formales

Representan el conjunto de normas y procedimientos de obligatorio cumplimiento por parte de los sujetos pasivos bien sea en calidad de contribuyentes y/o responsables frente a la administración tributaria. (Perozo: 2008).

Para el caso del ITF, los deberes formales establecidos en el Decreto de creación 5.620 son la declaración y registro. El Código Orgánico Tributario (COT, 2001), en su Artículo 147 establece las declaraciones o manifestaciones como “fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes la suscriben...”. Así, aquellos sujetos que deban declarar y pagar el gravamen a las transacciones financieras, deberán hacerlo conforme a las reglas dictaminados por la Administración Tributaria.

En el Impuesto a las Transacciones Financieras, la declaración y pago según el artículo 17 del Decreto 5.620, los contribuyentes y responsables según el caso deben declarar y pagar diariamente si se trata de bancos u otras instituciones financieras o quincenalmente con forme al calendario de pagos de las retenciones del impuesto al valor agregado para contribuyentes especiales, el impuesto que recae sobre la cancelación de deudas mediante el pago u otros mecanismos de extinción, sin mediación de bancos u otras instituciones financieras.



Igualmente, cuando los sujetos realicen la cancelación (compensación, novación y condonación) de deudas sin la intermediación del sistema financiero deben declarar y enterar el tributo correspondiente por la forma dispuesta por la Administración Tributaria a saber la planilla electrónica forma 99020.

Con respecto al registro, según el artículo 22 del Decreto 5.620 del Impuesto a las Transacciones Financieras, el impuesto causado en virtud del presente decreto deberá registrarse como débito en la cuenta bancaria respectiva en el caso de los agentes de percepción que son las instituciones no financieras, y como gastos no deducibles en los sujetos pasivos especiales, según lo refiere el artículo 19 del Decreto.

Principio de No Confiscatoriedad

Este corresponde a la segunda categoría operacionalmente medida en la presente investigación. A su vez está asociado con las garantías constitucionales expresadas en la carta magna.

Violación de garantías constitucionales

Las garantías constitucionales son mecanismos a utilizar para hacer efectivos los derechos consagrados por la Constitución. El término garantía significa obligación o responsabilidad. Así, las garantías constitucionales se instituyen en una obligación o responsabilidad del Estado con las personas, para asegurar la vigencia de los derechos.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) en los artículos 115, 116 y 317 consagra el derecho de propiedad, así como las condiciones y limitaciones de la expropiación de bienes, la prohibición de confiscaciones y la prohibición de confiscatoriedad de los tributos.



Doctrina

La doctrina es el conjunto de tesis y opiniones de los tratadistas y estudiosos del derecho que explican y fijan el sentido de las leyes o sugieren soluciones para cuestiones aún no legisladas. Tiene importancia como fuente mediata del derecho; ya que el prestigio y autoridad de los destacados juristas influyen a menudo sobre la labor del legislador e incluso en la interpretación judicial de los textos vigentes. Osorio (1986)

Numerosos tributaristas a nivel nacional e internacional han escrito sobre el principio de no confiscatoriedad, a continuación se presentan las opiniones de algunos de ellos sobre esta temática.

El autor español Rodríguez Bereijo citado por Fraga (2006, p.72) define el principio de no confiscatoriedad como:

“un principio que se proyecta sobre el conjunto del sistema tributario a la manera de principio estructural de la constitución financiera que trata de garantizar el respeto por parte del sistema fiscal de otros valores y derechos consustanciales a la constitución económica como el derecho a la propiedad privada o a la libertad de empresa y la economía de mercado, tal como se sustenta en los artículos 33 y 38 de la Constitución española”.

Según García (2002, p.27) El principio de no confiscatoriedad de los tributos “es uno de los principios constitucionales de justicia del deber de tributación”. Mientras que Guevara (2004), al referirse al citado principio indica que éste se entiende como una garantía de eficacia del derecho de propiedad, noción que tiene como fundamento los artículos 115 y 116 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que versan sobre la expropiación de bienes privados y la confiscación de bienes.

En este sentido, Baute (2005), argumenta que el principio de no



confiscatoriedad constituye una restricción a la acción del Estado, que se incluye en la Constitución con la finalidad de restringir la voracidad recaudadora del sistema tributario actual y en consecuencia, evitar la extinción de riqueza o patrimonio del contribuyente por los tributos.

Para puntualizar este principio, Palacios (2007) enuncia lo siguiente de acuerdo a consultas a trabajos de investigación realizados por Neumark, Sainz de Bujanda, Jarach, Villegas, Valdés Costa, entre otros: no pueden establecerse tributos que sobrepasen un límite cuantitativo racional que supongan una detracción sustancial del patrimonio de los contribuyentes, punto a partir del cual se da una infracción al principio de no confiscatoriedad contemplado en el artículo 317 constitucional.

Jurisprudencia

La jurisprudencia es según el autor Osorio (1986) la interpretación que de la ley hacen los tribunales para aplicarla a los casos sometidos a su jurisdicción, así pues la jurisprudencia está formada por el conjunto de sentencias dictadas por los miembros del Poder Judicial sobre una materia determinada.

En el caso venezolano, la jurisprudencia en materia tributaria es dictada por los Tribunales Contencioso Administrativo, por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia y por excelencia por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, cuyas interpretaciones sobre el contenido y alcance de las normas y principios constitucionales son vinculantes para las otras salas del Tribunal Supremo de Justicia y demás Tribunales de la República según lo previsto en el artículo 335 de la Constitución Nacional.

La constitucionalidad del sistema tributario y la consagración de principios ordenadores de la materia, deben conllevar a la búsqueda de valores entre los mismos, sin crearse contradicción entre el deber de contribuir de los ciudadanos y la labor de recaudación de la Administración Tributaria, por



ello, han sido dictadas diferentes jurisprudencias a fin de garantizar el equilibrio requerido para un adecuado funcionamiento del Estado.

Donde el Derecho Tributario debe sentar base en el orden jurídico, al respecto, en Sentencia del 15-2-1966 del Tribunal de apelaciones de Impuesto sobre la Renta, (citado por Octavio, 2005), indica que hace participar a todos los particulares en el costo de las cargas públicas y en las medidas de sus propias capacidades.

En tal sentido, los principios constitucionales son una categoría distinta de los principios generales del Derecho. Ante esta posición, Casanova (citada por Guerrero, 2002), asevera que pueden ser considerados como instrumentos normativos fundamentales para la realización de los valores superiores del ordenamiento, desarrollando una función disciplinaria dentro del Derecho.

Al respecto, Sainz de Bujanda (1993, p. 111), indica: “habrá de considerarse inconstitucional todo tributo que, ... suponga destrucción del patrimonio que los contribuyentes ostentaban antes de su entrada en vigor”. En este sentido, el Tribunal Constitucional de España en Sentencia constitucional de 4 de octubre de 1990 (citado por Sainz de Bujanda ,1993), considera que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible, con el pretexto del deber de contribuir.

Continúa la referida sentencia destacando, lo prohibido no es la confiscación, sino que la imposición tenga carácter confiscatorio, sería evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades. Por su parte, la Corte Suprema de la Nación Argentina, así lo refiere Villegas (1998), en reiterados pronunciamientos, ha expresado que un impuesto es confiscatorio cuando de la prueba rendida surja la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o capital. Adicionalmente, Fraga



(2006, p. 66), argumenta “En materia tributaria la prohibición de que los tributos tengan efectos confiscatorios, no pueden justificarse solo en la privación de la propiedad”.

De allí, Fraga (2006) afirma que los efectos confiscatorios de los tributos se producen como consecuencia de exacciones patrimoniales sin carácter sancionatorio, pero que atentan contra los sujetos pasivos de la imposición, al gravar hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva o al exceder el gravamen proporcional y racional que corresponde a las manifestaciones de capacidad descritas por el legislador como hechos imponibles

Dentro de este contexto, la doctrina italiana hace mención al comiso o decomiso, reseñado por Guerrero (2002), el comiso, así como la confiscación se produce sobre al generalidad de los bienes, el término confiscación debería reservarse para los ataques a la propiedad abarcadores de la totalidad del patrimonio sin compensación, el término comiso se utiliza, o debería utilizarse, para los ataques singulares sobre bienes determinados. En este contexto, la confiscatoriedad de un gravamen solo podrá establecerse en función del concepto de capacidad económica, como magnitud contenida dentro de los hechos imponibles, y su ocurrencia sería violatorio de las garantías constitucionales del contribuyente ante la potestad tributaria del Estado.

De este modo, la evolución de la jurisprudencia venezolana en cuanto a los tributos confiscatorios, según lo señala Alfonzo (2004), puede sistematizarse en tres criterios sostenidos por las sentencias, el primer criterio, constituido por al negativa a la admisión de tributos confiscatorios y la negativa de establecer limitaciones al Poder Tributario; un segundo criterio, compuesto por aquellas sentencias que señalan que los tributos no pueden ser arbitrarios o desproporcionados; un tercer criterio, donde han sido declaradas con lugar medidas cautelares innominadas o acciones constitucionales de



amparo cautelar.

De allí, si el impuesto tiene incidencia sobre el capital, o parte del mismo en un período determinado, éste sería confiscatorio, y por ende, inconstitucional. En consecuencia, un tributo desigual o discriminatorio es confiscatorio al destruir la propiedad y desconocer el principio de legalidad ante las cargas públicas y capacidad contributiva. Al respecto, en Venezuela este principio es causa y el límite de contribuir no pudiendo exigir algún tributo a quien carezca de riqueza o de medios para producirla.

Así, el principio de capacidad contributiva obliga al legislador establecer normas donde la participación del ciudadano en el sostenimiento del gasto público se realice de acuerdo con las posibilidades económicas, concebidas como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes.

Considerando lo anteriormente expuesto, conviene citar a Romero (2005), cuando asevera el efecto confiscatorio es quizás, uno de los vicios de más difícil limitación en la dinámica de la actuación tributaria de los Poderes Públicos, por cuanto existe la posibilidad de que un tributo, aisladamente concebido, no constituya *per se* un acto confiscatorio. No obstante, la capacidad económica del contribuyente es una sola pudiendo verse afectada por la pluralidad de tributos establecidos en los diferentes niveles del Estado.

Derecho de propiedad

En Derecho, la propiedad es considerado por Morán (2002) como el poder directo e inmediato sobre un objeto o bien, por la que se atribuye a su titular la capacidad de disponer del mismo, sin más limitaciones que las que imponga la ley. Es el derecho real que implica el ejercicio de las facultades jurídicas más amplias que el ordenamiento jurídico concede sobre un bien.

El objeto del derecho de propiedad esta constituido por todos los bienes susceptibles de apropiación. Para que se cumpla tal condición, en general,



se requieren tres condiciones: que el bien sea útil, ya que si no lo fuera, carecería de fin la apropiación; que el bien exista en cantidad limitada, y que sea susceptible de ocupación, porque de otro modo no podrá actuarse.

El derecho de propiedad es el más completo que se puede tener sobre una cosa: la cosa se halla sometida a la voluntad, exclusividad y a la acción de su propietario, sin más límites que los que marca la Ley o los provocados por "la concurrencia de varios derechos incompatibles en su ilimitado ejercicio", tal como lo expresa Lasarte, (2002) (limitaciones de carácter extrínseco).

El artículo 115 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela garantiza el derecho de propiedad al establecer que toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes.

Con relación al derecho de propiedad, la disposición específica que lo regula es el Código Civil venezolano (1982), donde en su artículo 545 menciona que la propiedad es el derecho de usar, gozar y disponer de una cosa de manera exclusiva con las restricciones y obligaciones establecidas por la ley.

En otro orden de ideas, la relación entre el derecho de propiedad y la tributación, está enmarcada en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que establece que toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuesto, tasas y contribuciones que establezca la ley, este es el principio cardinal sobre el cual descansa el poder del Estado para crear tributos, así como las potestades y competencias para determinarlos y recaudarlos.

De allí que el Estado en el ejercicio de su potestad tributaria debe respetar este derecho a la vez que persiste el deber de todos los ciudadanos de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos. En este sentido Fraga (1999) menciona que el deber de contribuir es el derecho implícito del derecho a la propiedad pues la posibilidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sólo puede existir en tanto y en cuanto el sujeto pasivo de la imposición sea propietario de bienes con los cuales pueda aportar al



fisco a título de contribución.

Naveira citado por Fraga (1999) presenta esta relación y expone que es de dependencia mutua puesto que no hay tributación sin reconocimiento del derecho de propiedad y esto se desprende de la definición de tributación, la cual es considerada como detracción de riqueza de mano de los particulares hacia manos estatales.

En contraste con Naveira Spisso (1991) citado por Fraga (1999) el derecho de propiedad no ampara a nadie para no contribuir en la proporción que constitucionalmente le corresponda.

Con respecto a esta relación por García (2002) resume el equilibrio entre el derecho de propiedad y el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado al señalar que la propiedad necesita estar expresamente protegida por la propia constitución de otro derecho también reconocido por ello: el derecho del Estado a exigir a los contribuyentes el pago de los tributos. Y concluye su argumento asegurando que la constitución protege la propiedad privada en el mismo plano constitucional, impidiendo que los tributos tengan alcance confiscatorio.

Principio Capacidad Económica o Contributiva

Este principio tiene su base legal en Venezuela en el artículo 316 de su Carga Magna. A criterio de Ramírez, Baute y Planchart (2000, p.18), el Principio de capacidad económica consiste en la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real que fácticamente le viene dada a un sujeto frente a su propia situación fiscal en un período determinado, medida con base en la cual aporta la contribución debida al Estado.

Existen autores como Fraga (2006), Octavio (2005) y Pérez (1996), entre otros, un uso indistinto para referirse a este principio, pues en su definición emplean los términos capacidad económica o capacidad contributiva. No



obstante, el nombre del mismo de acuerdo a lo que establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 316 es capacidad económica, "...el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente..."

En relación al uso de la expresión correcta, capacidad económica o capacidad contributiva, Fraga (2006) menciona que existe una coincidencia en cuanto a que la carga impositiva debe recaer sobre cada quien de acuerdo con su capacidad. La capacidad económica es un concepto jurídico indeterminado que utiliza el contribuyente para referirse a la posibilidad de las personas de pagar tributos. Algunos diferencian la capacidad económica de la contributiva y señalan que puede existir la primera sin que se tenga la segunda, pero nunca lo contrario.

De allí que con la capacidad económica la persona puede atender sus necesidades y compromisos económicos; mientras que con la capacidad contributiva además de poseer la primera tiene la posibilidad de soportar el pago de tributos.

Un ejemplo para entender la diferencia entre la capacidad económica y la contributiva es la diferencia entre la utilidad financiera de una empresa y la renta neta gravable, esta última suele ser superior a la primera después de la conciliación que exige la Ley del Impuesto sobre la Renta (2007) de los gastos no deducibles, puesto que la empresa incurre en gastos para generar la renta y obtiene una utilidad (capacidad económica) la cual se ve mermada por gastos que no son deducibles como el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF).

La capacidad económica es individual y única para cada sujeto tal como lo plantea Palacios (2009), por lo que los supuestos que integran el hecho imponible deben ser valorados atendiendo al conjunto de principios que junto al de capacidad contributiva forman los principios de justicia del sistema tributario a saber progresividad y no confiscatoriedad.



Por otra parte, la capacidad contributiva es un principio que sirve de adecuada matización frente al postulado de la generalidad e igualdad tributaria puesto que si bien es cierto que todos los ciudadanos están obligados a contribuir con el sostenimiento del gasto público (art. 133 de la CRBV), también debe tenerse en cuenta que cada uno lo hará de acuerdo con sus posibilidades económicas pudiendo incluso presentarse el caso de que ciertas categorías de sujetos queden relevados de ese deber de contribuir en virtud de que no alcanzan ciertas condiciones mínimas frente a las cuales el Estado exige el pago de tributos sin que se produjese una situación insostenible para estos individuos.

Como se puede apreciar, la capacidad contributiva funciona como elemento objetivo y al mismo tiempo como límite para el ejercicio de poder de imposición, según lo prevé el artículo 316 constitucional.

Por su parte, Sainz (citado por Villegas 1999, p. 198), expresa sobre este principio lo siguiente: “La capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto”. Este principio trae consigo la equidad en el repartimiento de la carga tributaria, en efecto, los sujetos que obtengan mayores ingresos, mayor será su contribución con el Estado.

En este sentido, Arocha (2003) define este principio como una garantía que posee el contribuyente para evitar que se grave sin identificar la capacidad económica, en búsqueda de la justa distribución de las cargas tributarias como base fundamental para el cumplimiento de otros principios constitucionales como: el de igualdad, generalidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

En tal sentido, la capacidad económica representa la medida, razón o proporción de cada tributación individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. En adición, Palacios y Korodoy (2008)



expresa la capacidad económica como individual y única para cada sujeto, por lo que los supuestos que integran el hecho imponible deben ser valorados a los fines de determinar esta capacidad relativa, que para esta investigación son los referidos al ITF, los cuales ya han sido citados arriba como parte de las características de este impuesto.

El consenso con respecto a este principio a nivel del Derecho Comparado se basa en las siguientes premisas, de acuerdo a consultas hechas por Palacios (2008) de trabajos de investigación que apoyan el concepto de capacidad contributiva realizadas por Neumark, Sainz de Bujanda, Jarach, Villegas, Valdés Costa, entre otros:

Primero, si bien todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, cada uno debe hacerlo de acuerdo con sus aptitudes económicas debiendo siempre el legislador dejar un margen (mínimo exento, por debajo del cual no pueda exigirse el pago de tributos a los ciudadanos). En segundo lugar aquellos ciudadanos que posean mayores medios económicos deberán tener una mayor participación en el sostenimiento de las cargas públicas. Tercero el legislador no puede escoger hechos generadores o bases imponibles que no reflejen directa o indirectamente indicios de capacidad económica.

A su vez, con motivo del proceso constituyente y dentro de la propuesta sobre el sistema tributario, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (citado por Fraga, 1999), indica este principio con doble propósito, el primer es legitimar la distribución del gastos público y el segundo limitar al ejercicio de la potestad tributaria constituyendo el mandato moral, jurídico y político constitucional de los ciudadanos a contribuir con los gastos públicos, convirtiéndose a su vez en garantía individual permitiendo alcanzar un equilibrio de justicia social en la distribución de las cargas públicas.

En atención a esto, se presenta el caso sustentado en la Sentencia No. 260



del 28 de Febrero de 2008 de Master Circuito, C.A. versus SENIAT contra las Providencias Administrativas números SNAT/2002/1.419 y SNAT/2002/1.455, emitidas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en fechas 15 y 29 de noviembre de 2002, respectivamente (publicadas en Gacetas Oficiales números 37.573 y 37.585, de fechas 19 de noviembre y 05 de diciembre de 2002, también respectivamente), mediante las cuales *“se designan a los contribuyentes especiales como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado”*.

Señala el apoderado de la sociedad mercantil recurrente que las referidas providencias administrativas vulneran sus derechos constitucionales. Concretamente, expresa que los actos administrativos impugnados violan su derecho a la propiedad, pues fijan y ordenan el enteramiento al Fisco de cantidades que posiblemente no se correspondan al final del período, con el monto del impuesto a ser enterado. Explica que en este caso, se habrá producido una detracción del derecho de propiedad al adelantar un impuesto indebido o no causado, a lo que se suma la situación gravosa que se presenta por la lentitud de la Administración Tributaria frente a los trámites de reintegro o pago de lo indebido.

Sostiene que por efecto de la aplicación de los actos recurridos se vulnera el principio de capacidad contributiva establecida en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y, en consecuencia el derecho de propiedad de su representada, toda vez que asegura que *“la retención a la que obligan las Providencias Administrativas están divorciadas del principio constitucional de capacidad contributiva, ya que constituye una detracción anticipada del impuesto, ajena completamente a la realidad del contribuyente y determinada en forma presuntiva.”* (sic)

Por lo expuesto, solicita la suspensión de los efectos de las providencias números SNAT/2002/1.419 y SNAT/2002/1.455, de fechas 15 y 29 de noviembre de 2002, respectivamente; y que se impida a los proveedores de



bienes y servicios que mantienen relaciones comerciales con su representada, (los cuales hayan sido igualmente calificados como contribuyentes especiales y funjan como agentes de retención de conformidad con las providencias impugnadas), que le retengan anticipadamente el monto generado por concepto de impuesto al valor agregado, con ocasión de las relaciones comerciales entre ellos y Master Circuito, C.A.

Además, señala el apoderado que con los actos administrativos de fechas 15 y 29 de noviembre de 2002, se violentan los preceptos constitucionales que consagran el principio de legalidad en materia tributaria, el derecho de propiedad, la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad contributiva, la no confiscatoriedad del tributo y el derecho a la libertad económica, en detrimento de su representada.

Respecto de la presunta violación del principio de legalidad tributaria en la cual, a su decir, incurren las providencias impugnadas, señala que ésta se produce por cuanto dichos actos administrativos regulan aspectos del tributo sometidos a la reserva legal, al introducir modificaciones que inciden sobre la base imponible y otros elementos esenciales del tributo. Explica que esto se hace patente por vía de una determinación que parte de la presunción de que las empresas sólo generan créditos fiscales derivados de costos y gastos, de un 25% de sus operaciones de venta gravables; y que la obligación tributaria para cada período mensual, asciende al 75% y, en algunos casos, al 100% de los débitos fiscales. Lo anterior perjudica a su representada al obligarla a pagar un impuesto indebido o no causado, y a realizar el consiguiente trámite de los reintegros ante la Administración Tributaria.

En respuesta, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia advierte que la retención que se ordena efectuar a los contribuyentes especiales en nada incide sobre su capacidad contributiva, toda vez que en



el procedimiento establecido en las providencias referidas para llevar a cabo dicha retención, los contribuyentes especiales sólo participan con el carácter de agentes de retención, encargados de detraer el importe tributario respecto de las operaciones comerciales que realicen con los contribuyentes ordinarios del señalado impuesto; así, los mismos sólo ostentan la condición de responsables de pago en calidad de agentes de retención, que si bien son sujetos pasivos de la obligación tributaria, no ostentan la condición de contribuyentes sobre los cuales se verifica el hecho generador del señalado impuesto. En consecuencia, estima la Sala que la alegada violación constitucional no se materializa en el caso de autos.

Así, la denuncia en análisis, en los términos en los cuales ha sido planteada por la accionante, no puede ser analizada en su acepción genérica; por el contrario, se impone su estudio en estrecha relación con las potestades tributarias del Estado y sus límites materiales: la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad del tributo, las cuales son garantías del contribuyente ante el poder impositivo de éste.

En este sentido, capacidad contributiva, no confiscatoriedad del tributo, derecho de propiedad y libertad económica están íntimamente vinculados entre sí, al punto de que pudiera operar una suerte de interdependencia en la vigencia de los preceptos constitucionales antes mencionados, en los términos en los cuales han sido planteados por la accionante. De allí que no sólo sea necesario determinar el carácter confiscatorio del tributo, sino también la vulneración de su derecho de propiedad y libre disponibilidad de los montos retenidos.

Del análisis de los autos y de los argumentos expuestos a lo largo de la presente decisión, constata la Sala que la presunta agraviada no expuso de manera clara en qué forma le fue conculcado el derecho a la libertad económica; por tanto, habiéndose declarado improcedentes las protecciones constitucionales solicitadas anteriormente y no existiendo en autos



elementos de convicción que induzcan a esta instancia a presumir la existencia de una violación actual o inminente del derecho en referencia, resulta imperioso para esta Sala Político-Administrativa, actuando en sede constitucional, declarar improcedente la protección cautelar solicitada.

En atención a las consideraciones presentadas desde el punto de vista teórico y las observadas en el caso, el principio de capacidad económica es autónomo involucrando la igualdad, no confiscatoriedad, proporcionalidad y progresividad. No obstante, presenta mayor relación con el principio de no confiscatoriedad, tal como lo indica Octavio (2005, p. 40), cuando asevera que “ambos surgen de la necesidad de calificar un tributo de excesivo para tacharlo de inconstitucional”.

A pesar de la existencia y reconocimiento de los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva, tanto a nivel constitucional como doctrinario y jurisprudencial, en la actualidad existen en Venezuela varias situaciones en las que pudiera entenderse como una violación directa de los citados principios como por ejemplo la obligatoriedad del pago de retenciones del impuesto al valor agregado ya que estas constituyen una reserva de una suma de dinero atribuidas como impuesto o crédito, debida originalmente a un beneficiario pero represada por razones fiscales por el pagador, el pago de impuestos municipales los cuales son gravados en proporción a los ingresos brutos sin considerar los costos y gastos asociados a la producción de la renta.

Finalmente, con respecto al tributo que nos ocupa, es necesario discutir, si una transacción financiera, o cualesquier otra de las actividades que, definidas como hecho imponible, como un débito en cuenta, la compra de un cheque de gerencia o incluso el pago de deudas sin intermediación del sistema financiero, constituyen o no una manifestación de renta. Además, cabe preguntarse si el impuesto a las transacciones financieras considera la capacidad económica del contribuyente, por cuanto contiene una prohibición



expresa de no permitir la deducibilidad de este impuesto para efectos de la determinación del enriquecimiento neto gravable en materia de Impuesto sobre la Renta (ISLR), aún cuando se trata de un impuesto pagado, un gasto de cumplimiento obligatorio para obtener la renta.

Impuesto a las Transacciones Financieras y los Principios de no confiscatoriedad y Capacidad Contributiva

Se busca examinar el ITF, a la luz de los principios constitucionales de no confiscatoriedad y capacidad contributiva y esta relación se establece con la exposición de premisas tales como: progresividad, equidad y afectación del patrimonio. A continuación, se abordarán cada una de ellas.

Progresividad

Garay (2000, p.130), en comentarios realizados al artículo 316 de la Constitución de Venezuela de 1999, donde se establece este principio, al decir “que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad”, el autor especifica que la palabra progresividad se refiere aquí a impuestos como el de renta, donde a mayor renta, mayor porcentaje de impuesto. Esto se basa en que le causa menos sacrificio al rico entregar, digamos, una parte de su renta, que al de pocos ingresos entregar el mismo porcentaje pues tendría que privarse de cosas más necesarias.

Dentro de este contexto, Moya (2006), señala que: “El principio de progresividad, conocido igualmente como el de la proporcionalidad, que exige la fijación de los tributos a los ciudadanos habitantes de un país, sean en proporción a sus ingresos o manifestaciones de capacidad contributiva”. Sobre la base de lo antes planteados, el principio de progresividad tiene su razón de ser en la justa aplicación de las cargas tributarias entre los sujetos



pasivos de una economía.

En este orden de ideas, Ruan (1998, p. 11), manifiesta que este principio consiste en: "...que haya una verdadera igualdad de sacrificio, y por esto tiene que haber una correspondencia progresiva entre la capacidad o el patrimonio de los contribuyentes y la dimensión de la carga tributaria". En el caso del ITF, no busca la progresividad a pesar de ser una de sus premisas según la exposición de motivos del Decreto 5620 puesto que es un impuesto con una tarifa única.

Equidad

La justicia según Fraga (2006) es dar a cada quien lo que se merece de allí que en el ámbito tributario significa que cada quien debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones según sus posibilidades.

La Constitución de 1999 de la República de Venezuela, consagra en su artículo 316 lo siguiente: "El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas...", dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. En referencia a este principio, el autor Acedo (1993, p. 15), afirma que: "La justa distribución de las cargas... está apareada con la capacidad económica del contribuyente, tanto así que la justa distribución existirá en la medida de que se le preste adecuada atención a la capacidad, pues esta última permite la graduación de la primera."

Fraga (1999) hace referencia al tributo confiscatorio como una violación al principio de justicia o equidad ya que dicho principio fija un preciso límite al poder tributario, más allá del cual él mismo resulta inequitativo. Esa inequidad surge según el autor: (a) cuando la imposición excede el marco de la racionalidad o razonabilidad y (b) cuando el gravamen despoja o exacciona el patrimonio o asfixia la capacidad productiva del contribuyente. El principio de justicia tributaria exige que cada quien soporte la carga



tributaria de acuerdo con su capacidad contributiva.

Bajo este principio también se puede considerar la limitación derivada del principio de justicia tributaria tomando en cuenta la capacidad contributiva, la prohibición de confiscatoriedad y la igualdad tributaria. En este sentido señala Rosales (2005) que la Constitución de 1999 contempla tres normas que contienen los valores más resaltantes del sistema tributario venezolano los cuales limitan el ejercicio de las potestades tributarias por parte de los diferentes niveles y órganos del poder público que están llamados a conducir con el convencimiento de sus virtudes y a encausar con las fuerzas de su autoridad al poder y la sociedad. Estas normas son las contempladas en los artículos 133, 316 y 317 de la Constitución, a saber:

- Toda persona tiene el derecho de coadyuvar los gastos públicos mediante el pago de impuesto, tasas y contribuciones que establezca la ley.
- El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo el principio de progresividad así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustenta en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.
- Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio
- De estos postulados constitucionales se distingue la consagración del principio de igualdad tributaria, el cual va de la mano con los principios de consulta a la capacidad contributiva y el principio de no confiscatoriedad, todos ellos enmarcados dentro de un fundamental valor de justicia tributaria.

Liquidez

Avellaneda (1996) define la liquidez como el estado de la posición de efectivo



de una empresa y la capacidad de cumplir con sus obligaciones cuando venzan. Para Chillida (2005) la liquidez es el estado de los elementos patrimoniales de una economía según el cual pueden realizarse fácilmente, es decir se pueden convertir fácilmente en dinero.

De La Hoz (2006), define la liquidez como la características de los activos según la cual éstos pueden convertirse más o menos fácil en efectivo, esto es en dinero, es decir la capacidad que tiene una compañía para pagar sus obligaciones a corto plazo o a su vencimiento. Esta se puede determinar a través de índices que miden las características de los activos que componen la situación a corto plazo y la calificación de la situación financiera a corto plazo que se muestre en un periodo de tiempo.

Los índices que se aplican para la determinación de las características del activo corriente son: (a) Capital de trabajo neto, (b) solvencia, (c) acido y (d) superácido, éstos serán abordados o detallados a continuación de acuerdo a lo planteado por Avellaneda (1996), Chillida (2005) y De La Hoz (2006).

Este concepto de liquidez pone de relieve que todo tributo, carga o imposición merma el capital de trabajo, pues implica la erogación de efectivo para cumplir con el pago de impuestos, pero el ITF posee una característica particular, por cuanto su mecanismo de aplicación implica el pago de este impuesto hasta tres veces: primero, al efectuar débitos en cuenta u otras operaciones a través del sistema financiero, luego, con empleo del efectivo en las operaciones de la empresa, éstos pagos efectuados en efectivo, como el reembolso de caja chica, o pago de nómina, deben ser declarados también como hecho imponible, y para completar la espiral, al momento de declarar el ISLR, para la determinación del mismo, pasa por alto lo pagado por el ITF, siendo un gasto tanto ineludible, pues es por mandato de ley, como normal y necesario para producir la renta, y autores como Palacios (2007) apoyan esta tesis.



Afectación del patrimonio

El patrimonio, se refiere a bienes afectos a la actividad empresarial con valor económico, aunque ponerle precio es un problema de difícil solución. También denominado patrimonio neto, está formado por los medios económicos y financieros con los que cuenta una empresa para realizar sus operaciones, el cual se verá aumentado con la obtención de beneficios o aportaciones de accionistas y disminuido si se producen pérdidas o distribución de dividendos.

El patrimonio empresarial suele ser afectado por la realización de gastos no planificados dentro de su estructura, como es el caso de la aplicación de nuevos impuestos por parte del Estado.

Haciendo referencia a los gastos administrativos, Avellaneda (1996) comenta que forman parte de los gastos de operaciones y que son desembolsos que hacen posible llevar a cabo las actividades de la empresa. Adicionalmente, Nickerson (1992), indica que los gastos generales y administrativos son considerados como gastos operativos que no se identifican, con mercancías compradas o producidas, y tampoco con operaciones de venta. No constituyen parte del costo del inventario, se registran como costos del período. Son considerados, a corto plazo, como costos fijos y muchas veces, con el tiempo son regulados por decisiones directivas.

En virtud de lo anteriormente planteado, la gerencia de las empresas evalúan constantemente los gastos administrativos, a fin de que sean adecuados y necesarios para el funcionamiento de la organización, de modo, que dependiendo de las gestiones de control de gastos a nivel administrativo, podrán obtener mayor o menor utilidad o rentabilidad en las operaciones de las empresas con respecto a lo planificado o proyectado.

El pago de un tributo o en consecuencia de una sanción tributaria que pudiera resultar exagerado o desproporcionada (confiscatorio), supone el



hecho de efectuar un desembolso representando un sacrificio a un esfuerzo económico, pudiendo ocasionar un desequilibrio patrimonial, afectando el normal desarrollo de sus actividades lucrativas.

En la afectación del patrimonio es necesario considerar el gravamen de hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva, el cual según Fraga (1999) se da cuando el uso de ficciones y presunciones en las leyes fiscales conduce a que la imposición recaiga sobre hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva. En este caso se produce una detracción patrimonial que es ajena al legítimo ejercicio del poder de imposición y al cumplimiento cabal del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En el caso del impuesto a las transacciones financieras, es difícil aseverar que la ocurrencia de alguna de las actividades que constituyeron hecho imponible del tributo, como los débitos en cuentas bancarias, las cesiones de cheques, la adquisición de cheques de gerencia o la cancelación de deudas sin mediación del sistema financiero por el pago u otro medio de extinción, sean verdaderamente una manifestación de renta por parte del sujeto pasivo, y no mas bien, una ficción legal creada por el legislador con fines meramente recaudatorios, puesto que con estas operaciones no se da un incremento patrimonial o renta, sino que forma parte del conjunto de actividades necesarias para mantener la entidad económica en marcha.

Por otra parte al hablar de la afectación del patrimonio también es necesario abordar la indeducibilidad del impuesto para la determinación del enriquecimiento neto gravable, como lo que prevé el Decreto 5.620 del Impuesto a las Transacciones Financieras, en su artículo 19, De la indeducibilidad del impuesto, dice que “El impuesto previsto en este decreto con rango, valor y fuerza de Ley no será deducible del Impuesto sobre la Renta”.



La ley de ISLR (2007) en el Capítulo III, de las Deducciones y del Enriquecimiento Neto, establece en el artículo 27 que para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que establece el mismo artículo y deben corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento, y, en el numeral 3 establece como gastos deducibles los impuestos pagados por los contribuyentes por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta.

Los tributos constituyen egresos ineludibles para la producción del enriquecimiento, que deben ser reconocidos para determinar el enriquecimiento neto gravable, vienen a ser un elemento de depuración y determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta.

En Venezuela, comenta Carmona (2008) que últimamente se ha convertido en una tendencia legislativa el incluir en leyes creadoras de tributos (impuesto a las transacciones financieras, impuesto de juegos de envite y azar y la Ley de Contribución especial del mercado internacional de Hidrocarburos) la prohibición de deducir lo pagado por concepto de dichos tributos, lo cual a juicio del autor, no sólo supone una colisión contra la norma prevista en el numeral 3 del artículo 27 de la Ley de ISLR, sino también la posible violación de la garantía constitucional de que el sistema tributario debe atender a la capacidad contributiva.

Asimismo, comenta este autor que al dictarse leyes contentivas de este tipo de normas se distorsiona la base de cálculo del Impuesto sobre la Renta, atentando contra su mayor cualidad, la de ser un tributo personal, que al tomar en consideración los costos, gastos y condiciones en que se produce la renta llega a una expresión bastante válida y depurada de la capacidad económica para tributar.



CONSIDERACIONES FINALES

Después de haber completado el análisis y discusión de los resultados obtenidos a partir de la recopilación y tratamiento de datos basado en un método de investigación combinado; es decir análisis teórico de la temática abordada y a la vez la recolección de la información producto de la aplicación de una entrevista no estructurada a siete sujetos expertos en el área tributaria, se puede concluir lo siguiente de acuerdo a los objetivos planteados en la presente investigación:

En primer lugar, al identificar las características del gravamen a las transacciones financieras, se evidencian como particularidades principales los elementos constitutivos del impuesto a las Transacciones Financieras a saber hecho imponible, alícuota, base imponible, sujetos pasivos y exenciones.

Entre las características se tiene que es un impuesto extraordinario, real, indirecto y de fácil recaudación tal como lo plantea Campodonico (2004), Villegas (1999) y la Gerencia General de servicios jurídicos del Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT: 2009). Además, también lo considera como un impuesto indirecto. También se puede decir que es un impuesto regresivo por cuanto no extraen recursos del contribuyente en función de su capacidad de pago. De allí que todos los sujetos pasivos, independientemente de su nivel de ingreso, pagan la misma cantidad de impuestos, con lo cual este impuesto se torna regresivo, y de la regresividad a la confiscatoriedad sólo hay un paso.

En otro orden de ideas, al identificar los deberes formales, se consideran los establecidos en forma general en el artículo 145 del Código Orgánico Tributario (2001) y en el propio Decreto de creación del gravamen a las transacciones financieras, éstos deberes formales implican el suministro de información, declaración y registros precisos de los débitos en cuenta o



cancelación de deudas, según lo contienen los artículos 20 al 22 del decreto de creación del ITF, debiendo ser enterado de forma diaria por los agentes de percepción, como son los bancos, y cada 15 días en el caso de los sujetos pasivos especiales según lo especificado en la Providencia Administrativa No. 0754.

Se concluyó que es un impuesto indirecto, regresivo, y confiscatorio puesto que: 1) no considera la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, 2) no extraen recursos del contribuyente en función de su capacidad de pago, 3) no afecta la renta sino directamente al patrimonio, 4) al no ser deducible del Impuesto sobre la renta, se distorsiona la base de cálculo del enriquecimiento neto gravable.

Los efectos confiscatorios de los tributos se producen como consecuencia de exacciones patrimoniales sin carácter sancionatorio pero que atentan contra los sujetos pasivos de la imposición, al gravar hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva o al exceder el gravamen proporcional y racional que corresponde a las manifestaciones de capacidad económica descritos por el legislador como hechos imponibles.

La no confiscatoriedad supone la existencia de limitaciones cuantitativas y cualitativas al poder tributario y ésta es una labor que podría ser llevada a cabo por el juez en cada caso concreto quien, vista las pruebas que le sean presentadas dentro del proceso, estaría en condiciones de apreciar si se trata de un gravamen proporcional y racional que corresponda a una manifestación de capacidad económica.

Por último, al establecer la relación entre el gravamen a las transacciones financieras y el principio de no confiscatoriedad, en especial referencia al ITF, con respecto a éste, es confiscatorio, afectó la liquidez de los sujetos pasivos durante su vigencia Noviembre 2007 a Junio 2008 por la disminución de los recursos, a saber efectivo en caja o bancos; a la vez que atenta contra la capacidad económica de la empresa y a la larga merma su



patrimonio, atacando la fuente de la renta y no la renta misma, pues no grava una manifestación de renta, sino los débitos en las cuentas bancarias y las cancelaciones de deudas efectuadas sin mediación del sistema financiero, por lo que al aumentar la carga tributaria se presenta una disminución de las utilidades y por ende el patrimonio de la empresa.

Además, la relación presentada entre el ITF y el principio de la capacidad contributiva se demuestra al observar que éste es un impuesto proporcional, real, y este tipo de impuestos no toman en cuenta la capacidad contributiva sino que son establecidos en un porcentaje específico y por una actividad o hecho determinado sin considerar las características que pudiese tener el sujeto pasivo de esa actividad.

Y considerando sus efectos a futuro, también puede observarse que es real y regresivo, pues no toma en cuenta la situación económica del sujeto pasivo, invadiendo la esfera de uno de los principales tributos, el Impuesto Sobre la Renta, al no poder deducirlo de los ingresos para obtener la renta neta gravable.

Además, es importante destacar que por los elementos presentados se trata de un impuesto confiscatorio y que corresponde al sujeto pasivo especial el solicitar o no la nulidad del acto administrativo por parte de la administración tributaria donde se excluya esta partida como un gasto normal y necesario para producir la renta siendo un impuesto efectivamente pagado.

También es importante considerar que no se observa un patrón de medición o índice que permita determinar la capacidad contributiva o cuando un tributo o un conjunto de tributos o un conjunto de cargas impositivas.

RECOMENDACIONES

Tomando en consideración el análisis de los resultados obtenidos en la presente investigación y las conclusiones derivadas a partir de los mismos, se puede recomendar lo siguiente:



Mantener la posición de caracterizar el impuesto ITF como indirecto tal como lo establece la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Sistema Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT, 2009) y Silva y Trujillo (2003) quienes comentan que afecta la manifestación mediata de la capacidad contributiva del sujeto pasivo sin establecer diferenciaciones conforme a la capacidad contributiva individual.

Identificando este impuesto como indirecto se evita la confusión generada en el entorno económico tributario como un impuesto directo o indirecto, tomando en consideración que a pesar de no ser deducible legalmente no puede negarse que los sujetos pasivos especiales van a trasladar el costo que representa para ellos este impuesto a los precios de los productos o servicios de acuerdo a lo que se puede desprender de los comentarios de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT.

Además la temporalidad de este impuesto es cuestionable, por lo que es necesario determinar si debe prevalecer la necesidad que tiene el Estado de recaudar fondos sobre el efecto inflacionario que este tipo de impuestos genera en la economía, es cuestionable por el nivel de los precios del petróleo para los años 2007 y 2008 con respecto al sacrificio que significó para los contribuyentes en su flujo de caja y su estructura de costos.

Circunscribir la aplicación de este impuesto al sistema financiero para reducción de costos en los sujetos pasivos especiales al disminuir o reducir las actividades que constituyen el hecho imponible del ITF limitándolas a aquellas que se realicen a través de los bancos como los débitos en cuentas bancarias, lográndose mayor celeridad en la recaudación puesto que a través del sistema financiero se reportan diariamente.

El principio de no confiscatoriedad contemplado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, constituye una restricción a la acción del Estado limitando al sistema tributario y garantizando a su vez al contribuyente, el respeto a la capacidad económica



o contributiva y a la propiedad privada, por lo cual tributos de este tipo que a pesar de tener una alícuota relativamente baja del 1,5% al afectar al activo disponible durante su vigencia afecta directamente al patrimonio y por tanto resultan perjudiciales para la economía en general, pues los sujetos pasivos siempre buscarán la recuperación de forma directa o indirecta de lo pagado por dicho tributo contribuyendo al incremento de la inflación.

Limitar a la Ley ISLR la determinación de las partidas deducibles, a los fines de la determinación de la renta neta gravable, para propiciar seguridad jurídica y el funcionamiento armónico del sistema tributario en el país. Proponer la erradicación de todas las ficciones y presunciones contenidas en las leyes tributarias que conducen a que la imposición recaigan sobre hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Libros:

ACEDO, G. (1993). Límites Cuantitativos de la Imposición en Venezuela. Expresa referencia a los impuestos que lesionan derechos y garantías constitucionales. Venezuela: Editorial Jurídica Venezolana.

ALFONZO, J. (2004). El poder tributario y los Derechos y Garantías Constitucionales como límites a su ejercicio. Venezuela: Ediciones Torres Paz&Araujo.

AVELLANEDA, C. (1996). Diccionario bilingüe de términos financieros. Colombia: Editorial McGRAW-HILL.

BREWER-CARIAS, A. (1975). Cambio Político y Reforma del Estado en Venezuela. Madrid, España: Editorial Tecnos.

CHILLIDA, C. (2005) Análisis e Interpretación de Balances, 2da edición. UC V Ediciones de la Biblioteca EBUC. CARACAS

FRAGA, L. (2006). Principios Constitucionales de la Tributación. Jurisprudencia. Venezuela : Editorial Torino.



- GARAY, J. (2000) Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela, comentada.
- GARCIA, L. (2002). Prohibición constitucional de Confiscatoriedad y deber de tributación. Madrid: Editorial Dykinson.
- LASARTE, C. (2002). Principios de Derecho civil. Tomo cuarto: Propiedad y derechos reales de goce. Madrid: Marcial Pons. ISBN 84-7248-987-6.
- MORAN, Martín, Remedios (2002). Los derechos sobre las cosas (I). El derecho de propiedad y derecho de posesión, Historia del Derecho Privado, Penal y Procesal. Tomo I. Parte teórica. Editorial Universitas. ISBN 84-7991-143-3.
- MOYA, E. (2006). Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Caracas, Venezuela: Mobil Libros.
- NIKERSON, C. (1992). Manual de contabilidad para no contadores. Madrid: Grupo Editorial Océano.
- OCTAVIO, J. (2000). La realidad económica en el derecho tributario. Colección estudios jurídicos Nº 73. Venezuela: Editorial Jurídica Venezolana.
- OSORIO (1986). Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Argentina: Editorial Heliasta S.R.L.
- PARRA, A. (2006). Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Estrategias y Objetivos. Venezuela: Legis Editores, S.A.
- PEREZ, J. (1996). Explicación de la técnica de los impuestos. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, S.A.
- RAMIREZ, A., BAUTE, P., PLANCHART, A. (2000). Análisis del Régimen Tributario en la nueva Constitución. Venezuela: Torres, Paez & Araujo.
- ROMERO, H. (2005). Jurisprudencia Tributaria Municipal y Estatal y La Descentralización Fiscal (1997 – 2004). Venezuela: Editorial Jurídica Venezolana.



ROSALES, W. (2005) Efectos de la Constitución de 1999, la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y la Ley Orgánica del poder público Municipal en los límites de la potestad tributaria municipal respecto de las telecomunicaciones. Venezuela: Fondo Editorial A.V.D.T.. Caracas.

RUAN, G. (1998). La función de determinación en el nuevo Código Orgánico Tributario (Fiscalización y Determinación). Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001. Caracas.

SAINZ de BUJANDA, F. (1993). Lecciones de Derecho Financiero. Madrid: Décima edición.

VILLEGAS, H. (1999). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (7^{ma} Ed). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

Revistas y Boletines:

BAUTE, P. (2005). Estudios acerca de la prohibición constitucional de no confiscatoriedad y el derecho a la propiedad. Venezuela: Revista Derecho Tributario N° 107. Editores.

CARMONA, J. (2008). Comentarios a la Ley de Contribución especial sobre precios extraordinarios del mercado internacional de hidrocarburos . Revista de Derecho Público, No. 114. Abril – Junio 2008. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas.

GUERRERO, F. (2002). El principio de no confiscatoriedad. Maracaibo, Venezuela: Revista de estudios interdisciplinarios TELOS, Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín.

OCTAVIO, J. (2005). Principios de Derecho Tributario Venezolano. Revista Derecho Tributario No. 97. Venezuela: Legis Editores.

PALACIOS, L. (2008). Breves consideraciones sobre la procedencia de trasladar el Impuesto a las transacciones Financieras de las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica. Venezuela: Revista Derecho Tributario N° 118. Legis Editores.



PALACIOS, L. (2007). El IVA y el régimen de la zona libre para el fomento de la inversión turística en la Península de Paraguaná, Estado Falcón. Venezuela: Revista Derecho Tributario N° 116. Legis Editores.

PEROZO, M. (2008) Incidencias en la aplicación del procedimiento de verificación de deberes formales en la región zuliana. Caracas: Revista Derecho Tributario No. 117. Venezuela: Legis Editores.

VILLEGAS, J. (1998). Los principios constitucionales tributarios en la Constitución Española de 1978. Venezuela: Revista Tachirense de Derecho N° 10.

Tesis:

AROCHA, G. (2003). El monotributo como mecanismo para incorporar pequeños contribuyentes no controlados por la administración tributaria. Tesis para optar al título de Magíster en Gerencia Tributaria, Universidad Rafael Belloso Chacín. Maracaibo, Venezuela

SILVA, K. y TUJILLO, M. (2003). Implicaciones jurídicas y efectos económicos del gravamen a las transacciones financieras en Colombia y su análisis comparativo con otros países. Tesis para optar al grado de Abogado en la Pontificia Universidad Javeriana. Colombia.

Fuentes Legales:

Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial No. 36.860 de fecha 30 de Diciembre de 1999. Caracas.

Asamblea Nacional Constituyente (2001). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial No. 37.305 de fecha 17 de Octubre de 2001. Caracas: Ediciones Legis, Versión Comentada y Comparada.



Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2007). Ley de Impuesto Sobre La Renta. Gaceta Oficial No. 38.628 Extraordinaria, de fecha 16 de Febrero de 2007. Caracas.

Congreso de la República de Venezuela (1982). Código Civil. Caracas.

Presidencia de la República. (2007, Octubre). Decreto N° 5.620 con Rango, valor y fuerza de la Ley de Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica. . Gaceta Oficial N° 5.852 del 26 de Octubre de 2007.

Ministerio del Poder Popular para las Finanzas. SENIAT. (2007). Normas relativas al cumplimiento de los deberes del Impuesto a las Transacciones Financieras de las Personas Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica por las cancelaciones que se hagan sin mediación de instituciones financieras. Providencia Administrativa 0754 del 13/11/2007 según Gaceta Oficial 38.809.

Memorias de Eventos

FRAGA, L. (1999). Breves reflexiones sobre la interdicción de los efectos confiscatorios de los tributos en la Constitución de 1999. Ponencia presentada en: V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Venezuela.

GUEVARA, E. (2004). Facultades de la Administración Tributaria y Derechos y Garantías de los Contribuyentes. VII Jornadas venezolanas de Derecho Tributario. Caracas

PALACIOS, L. y KORODY, J. (2008). Los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición. XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Isla de Margarita Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho (A.V.D.T.)



Documento en Línea:

CAMPODONICO, H. (2004). ITF: Un nuevo impuesto ronda América Latina. Disponible en: http://www.lainsignia.org/2004/abril/eco_008.htm. Consultado [05/09/2008]

DE LA HOZ, A. (2006). Análisis de los Estados Financieros. Documento base para las Unidades de Estudio I, II, III, IV, V de la cátedra Análisis de los Estados Financieros modalidad a Distancia, Semipresencial ofrecida en la Universidad Rafael Belloso Chacín. Disponible en: http://pregrado.ead.urbe.edu/file.php/69/unidad_I/pdf/AEF_U1_pdf.pdf. Consultado [19/06/2009]

SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT, 2009) Deducibilidad del Impuesto a las Transacciones Financieras del Impuesto sobre la Renta. Disponible en: <http://www.seniat.gob.ve.thm>

SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT, 2007) Glosario Tributos Internos. Disponible en: <http://www.seniat.gov.ve.thm>

SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACION ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT, 2007). Oficina de divulgación tributaria y aduanera, Año 6, No. 261. Impuesto a las Transacciones Financieras. Disponible en: <http://www.seniat.gov.ve.thm>

SILVA, R. (2008). Un IVA regresivo para América Latina: Cambiando el esquema tributario, de regresivo e injusto a progresivo y socialmente responsable. Centro de Estudios Latinoamericanos (CESLA) Disponible en: <http://www.cesla.com/analisis/archivos/Premioensayo.pdf>