



# **El impuesto** a los grandes patrimonios en Venezuela

**Jorge Eduardo Meleán Brito**

Prólogo de **Lenin Andara**  
Doctor por la Universidad de Salamanca

**EL IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS EN  
VENEZUELA**



**JORGE EDUARDO MELEÁN BRITO**  
*Abogado Cum Laude*  
Universidad de Los Andes  
ULA

**EL IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS EN  
VENEZUELA**

Mérida, 2020

ANDARA EDITOR

TÍTULO:

El impuesto a los grandes patrimonios en Venezuela

AUTOR:

Jorge Eduardo Meleán Brito

ASESORÍAS Y CONTACTO CON EL AUTOR:

[jmeleanb@gmail.com](mailto:jmeleanb@gmail.com)

ISBN: 9798685076984

1ª edición: septiembre 2020.

ANDARA EDITOR

Mérida, Venezuela

DISEÑO DE PORTADA:

Leonardo Nava. Email: [disegrafproduccionesca@gmail.com](mailto:disegrafproduccionesca@gmail.com)

Prohibida la reproducción total o parcial de la obra de este libro por cualquier medio sin la autorización del autor.

A mi DIOS padre y creador.  
A mis amados padres,  
MELITZA BRITO RIVERO y JORGE MELEÁN VILORIA.  
A mis hermanos ANDREA y RAMSES.  
A mi sobrina GISELLE.  
A mi familia.  
A mi maestro y amigo, Doctor LENIN ANDARA SUÁREZ.



## ÍNDICE

Prólogo .....	13
Nota introductoria.....	17
I Aspectos generales.....	19
II El patrimonio como manifestación de capacidad contributiva .....	23
III El impuesto sobre el patrimonio en el mundo occidental ..	27
IV Relación del impuesto a los grandes patrimonios con el impuesto sobre la renta.....	33
1.- Como parte integrante del impuesto a la renta .....	33
2.- En forma totalmente independiente del impuesto a la renta .....	34
3.- En forma separada del impuesto a la renta, pero actuando como complemento de él .....	34
V Categorización del impuesto al patrimonio en Venezuela ....	37
VI El impuesto a los grandes patrimonios.....	41
VII Sobre la competencia de la Asamblea Nacional Constituyente .....	43
VIII La reimpresión de la Ley .....	47
IX Hecho imponible.....	53

1.- Los bienes y derechos se atribuirán al titular conforme a los registros públicos o a su poseedor cuando el bien no esté sometido a formalidades de registro .....	55
2.- El bien objeto de arrendamiento financiero contratado con empresas regidas por la legislación que regula los bancos y otras instituciones financieras se atribuirá al arrendatario .....	64
3.- El bien objeto de fideicomiso se atribuirá al beneficiario en los casos de contratos de fideicomiso.....	65
4.- Los bienes de uso personal de los accionistas, cuando se trate de personas jurídicas, se imputarán al patrimonio de la persona natural que ejerza la posesión .....	67
X Temporalidad del hecho imponible.....	69
XI Alícuota.....	73
XII Período de imposición .....	75
1.- Se produzca la muerte del o la contribuyente .....	75
2.- Se extinga la persona jurídica o la entidad sin personalidad jurídica .....	76
3.- La persona o entidad sin personalidad jurídica, cambie su residencia al extranjero .....	80
4.- Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la persona o entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.....	81
XIII Sujeto activo.....	85
XIV Sujetos pasivos.....	87
1.- Clasificación general de los sujetos pasivos.....	87
A.- Contribuyentes .....	87

B.- Responsables.....	90
2.- Clasificación propia de la Ley.....	96
A.- Personas naturales.....	97
B.- Personas jurídicas .....	98
C.- Las entidades sin personalidad jurídica.....	98
3.- Agentes de retención y percepción.....	100
XV Criterios de territorialidad del tributo.....	103
1.- Los residenciados o domiciliados en Venezuela .....	104
2.- Los extranjeros no residenciados o domiciliados en Venezuela.....	105
3.- Los venezolanos no residenciados o domiciliados en Venezuela.....	106
4.- Los extranjeros o venezolanos no residentes o domiciliados en Venezuela con establecimiento permanente.....	107
XVI Bienes y derechos de contenido económico gravados con el impuesto .....	109
1.- Bienes registrables.....	110
A.- Derechos reales sobre bienes inmuebles ubicados en Venezuela.....	110
B.- Bienes muebles .....	111
a.- Vehículos, buques, aeronaves con matrícula venezolana o sus accesorios .....	111
b.- Vehículos, buques, aeronaves con matrícula extranjera o sus accesorios, que hayan permanecido en el territorio nacional por 120 días.....	111
c.- Acciones, títulos y cuotas de participación .....	112
2.- Bienes no registrables .....	112
XVII Criterio de residencia.....	113
1.- Criterios de residencia para las personas naturales .....	113

A.- Permanezca en Venezuela por más de ciento ochenta y tres días .....	114
B.- Relación económica en Venezuela.....	114
C.- Tenga nacionalidad venezolana.....	115
2.- Presunción de residencia.....	117
3.- Criterios de residencia para la persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica .....	119
XVIII Beneficios fiscales .....	125
1.- Exenciones .....	125
A.- Exenciones subjetivas.....	126
B.- Exenciones objetivas .....	130
a.- Exenciones relativas a los bienes.....	130
b.- Exenciones relativas a los derechos de contenido económico .....	131
2.- Exoneraciones.....	133
XIX Determinación del impuesto .....	137
1.- La base imponible.....	137
2.- Reglas de valoración .....	138
A.- Valor atribuible a bienes inmuebles en el país.....	139
a.- El valor asignado en el catastro municipal.....	139
b.- El valor de mercado .....	141
c.- El valor resultante de actualizar el precio de adquisición, conforme a las normas que dicte la Administración tributaria para tal efecto .....	143
d.- Bienes construidos o en construcción.....	144
B.- Valor atribuible a bienes inmuebles en el exterior .....	145
C.- Valor atribuible a otros bienes inmuebles.....	146
D.- Valor atribuible a las acciones y participaciones sociales .....	149
E.- Valor atribuible a los bienes no registrable (joyas, objeto de arte y antigüedades).....	151

F.- Valor atribuible a derechos reales.....	151
G.- Valoración especial para bienes o derechos no valorados .....	152
XX Declaración del Impuesto .....	155
XXI Control Administrativo: bienes no declarados u omitidos .....	159
XXII Ilícitos tributarios.....	163
XXIII Cobro ejecutivo del tributo.....	165
XXIV Deber de velar por el interés fiscal de la República .....	167
Referencias .....	169



## PRÓLOGO

La elaboración de un prólogo es siempre un honor para quien tiene la misión de escribirlo. Emotivo e inspirador porque refleja que aún cuando estos no son los mejores tiempos para realizar investigación jurídica en Venezuela, existen personas dispuestas a seguir adelante por este gran país y aportar ese necesario granito de arena. Aporte que no es nada efímero sino una sustancial contribución a los estudios jurídicos, y específicamente, en el área de Derecho Financiero y Tributario.

El autor de la obra, JORGE EDUARDO MELEÁN BRITO, nacido en Cabimas, Estado Zulia, es egresado de nuestra ilustre Universidad de Los Andes (ULA), aquella casa de estudios que vio luz hace doscientos treinta y cinco años de manos de Fray Juan Ramos de Lora, Universidad nacida en el corazón de los andes venezolanos y cuya mirada a lo alto deja ver las cinco águilas blancas. Universidad que tiene en los estudios de Derecho su más antigua tradición académica, consolidada a lo largo de los siglos en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, institución de la que egresa JORGE EDUARDO MELEÁN BRITO en el año 2015 con la distinción *Cum Laude* y en cuya formación participé tempranamente como su profesor en la Cátedra de Visión Contemporánea de Venezuela y el Mundo, materia integrante del Ciclo Introdutorio del pensum de estudios; y posteriormente, en el cuarto año de la carrera en la materia Finanzas Públicas y Derecho Financiero. En sus estudios de Especialización en Derecho Mercantil, opción Tributos Empresariales, contribuí en su formación en la materia Sistema Tributario venezolano y en el Seminario sobre Tributación Internacional.

Su desempeño como investigador ha sido bastante fructífero en muy poco tiempo, demostrado a través de una serie de artículos científicos publicados en la *Revista Estado de Derecho*.

*Rechtsstaat* en 2019 con sus trabajos intitulados: “Fiscalización tributaria en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones” y “Análisis de la sentencia del 02 de agosto de 2016 de la SC-TSJ: caso Art. 31 LISLR”, posteriormente publica un nuevo trabajo, esta vez en la *Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia* N° 14 en el presente año 2020 con su artículo intitulado “Acerca de las bases conceptuales del patrimonio”. El autor integra el Grupo de Investigación sobre Patrimonio de la Universidad de Los Andes (ULA) y forma parte del Servicio Jurídico Asesor de nuestra casa de estudios.

Con sobradas cualidades, JORGE EDUARDO MELEÁN BRITO, se embarca en un nuevo proyecto, esta vez más ambicioso como lo es la presente obra que tengo el gusto de prologar, titulada: *El Impuesto a los grandes patrimonios en Venezuela*, un texto indispensable para comprender esta figura tributaria que recién aparece en nuestro país en el año 2019.

El impuesto a los grandes patrimonios no es un tributo conveniente para un país como Venezuela debido a la contracción económica y la inseguridad jurídica que se vive, los cuales de por sí ahuyentan las inversiones y la adquisición de grandes propiedades para futuros proyectos. Su hecho imponible es la titularidad sobre bienes ubicados fuera y dentro del territorio nacional pero evidentemente en este último caso promueve que tanto las empresas como las personas naturales se abstengan de adquirir bienes en el país, por otro lado, aquellos que ya los tienen, no se sienten motivados a mantenerlos en su patrimonio. Aún con las críticas expresadas, que además no son nada nuevas, se impone un nuevo impuesto y los contribuyentes deben afrontarlo como una realidad que les supera al venir impuesto por el *ius imperium*.

La obra está estructurada para ser comprendida con una gran facilidad, lo cual es de suma importancia en el Impuesto a los Grandes Patrimonios debido a que el texto que le da origen

posee incoherencias que pueden llevar a una total confusión si no se hace una revisión sistemática del mismo. De allí ese sea otro de los méritos de la obra, alcanzar una sistematización adecuada para una regulación confusa.

Se estructura el libro en XXIV secciones en las que MELEÁN BRITO explica todos los pormenores del texto que da origen a este impuesto. Parte de la titularidad del patrimonio como manifestación de capacidad contributiva, su recepción en el mundo occidental, especialmente en Latinoamérica así como su vinculación con la tributación sobre la renta. Así se adentra en la categorización del impuesto al patrimonio en Venezuela hasta llegar al Impuesto a los grandes patrimonios.

Valora aspectos extremadamente controvertidos como la competencia de la Asamblea Nacional Constituyente de 2017 para aprobar un texto tributario así como la propia reimpresión del texto normativo que dio una configuración diferente al inicialmente publicado en Gaceta Oficial. A partir de allí analiza los aspectos configuradores del tributo tales como el hecho imponible, la temporalidad del hecho imponible, la alícuota, el período de imposición, el sujeto activo, los sujetos pasivos, criterios de territorialidad del tributo, los bienes y derechos de contenido económico gravados, los criterios de residencia, beneficios fiscales, la determinación del impuesto con especial referencia a las reglas de valoración, la declaración, el control administrativo, los ilícitos tributarios, el cobro ejecutivo del tributo, para finalmente cerrar la obra con el deber de velar por el interés fiscal de la República.

Así pues, queda en manos del lector el dominio de ese impuesto que viene a acrecentar la presión fiscal sobre los contribuyentes especiales en Venezuela, siendo la presente obra una herramienta de indiscutible valor para ello.

En Mérida, a los treinta (30) días del mes de agosto de 2020.

LENIN JOSÉ ANDARA SUÁREZ  
DOCTOR POR LA UNIVERSIDAD DE SALAMANCA  
PROFESOR FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS  
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES (ULA)

## NOTA INTRODUCTORIA

Los Estados en ejercicio de su potestad tributaria y con la finalidad de obtener los ingresos necesarios para soportar sus gastos se han ocupado de gravar distintas manifestaciones de capacidad económica, entre las que se encuentran: el enriquecimiento, las ventas y el patrimonio. Los tributos que gravan el patrimonio son muy variados, por una parte, existen impuestos que gravan pequeñas dimensiones del patrimonio como, por ejemplo, el impuesto sobre vehículos o el impuesto sobre predios rurales, por la otra, existen aquellos que gravan la totalidad del mismo.

Entre los impuestos que buscan gravar la totalidad del patrimonio puede diferenciarse entre impuesto sobre el patrimonio bruto o impuesto sobre el patrimonio neto, siendo estos últimos los mayormente empleados por gravar una manifestación real de riqueza ya que aparta del gravamen los pasivos que integran el patrimonio de los sujetos obligados.

Un impuesto sobre el patrimonio neto es un tributo complejo, debido que el Estado debe diseñar elementos que permitan gravar efectivamente la riqueza real de los sujetos implicados *so pena* de incurrir en un tributo confiscatorio; un impuesto de este tipo amerita que el Estado desarrolle su infraestructura, plataformas, relaciones interorgánicas y mecanismos de control. Por otra parte, Estados que cuentan con mencionado desarrollo administrativo consideran que establecerlo trae pocos beneficios; en este sentido la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) considera que es un impuesto con pocos efectos recaudatorios.

Asimismo, debe alcanzar a aquellos que tienen una mayor capacidad económica, por lo cual, los pocos Estados que lo

aplican señalan en sus leyes especiales aspectos que discriminan entre patrimonios gravables y no gravables según el volumen del mismo.

Venezuela es el quinto país de Latinoamérica en establecer un impuesto de esta naturaleza, fue incorporado al sistema tributario por la Asamblea Nacional Constituyente (ANC) por medio de la “Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios”, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 41.667 del 03 de julio de 2019, no obstante, por error material fue reimpressa en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 41.696 del 16 de agosto de 2019.

La presente obra analiza los aspectos materiales que rodean el Impuesto a los Grandes Patrimonios, partiendo del análisis de la doctrina especializada, los marcos regulatorios de la región que lo han implementado y el análisis de los preceptos que integran la Ley.

## I ASPECTOS GENERALES

El patrimonio es una figura jurídica que hemos definido como la “universalidad jurídica, que comprende los derechos y deberes de contenido económico que correspondan a una persona”<sup>1</sup>, sea esta física o jurídica. Estos elementos del patrimonio se pueden incrementar en forma desigual, encontrándonos así, con personas que pueden tener un patrimonio cuyos derechos pueden ser iguales, mayores o inferiores a los deberes de contenido económico de los que sea titular.

Partiendo de ello, podemos indicar que dependiendo del desarrollo de los elementos que integran el patrimonio, existen personas con grandes, medianos y pequeños patrimonios; un patrimonio grande o mediano, será aquel cuyo derechos de contenido económico son mayores a los deberes del titular y su cuantía es elevada, por lo que, se presume que esta persona posee una capacidad económica mayor.

Por el patrimonio estar integrado por dos elementos tan dinámicos, es frecuente encontrar Estados que en ejercicio de su potestad tributaria, diseñen dentro de su marco regulatorio un sistema tributario<sup>2</sup> que se ocupe de gravar el derecho de propiedad de las personas por medio de distintos impuestos, encontrando así impuestos sobre: bienes inmuebles, vehículos, el capital de las empresas, el patrimonio neto, entre otros.

Al hablar de patrimonio neto hemos señalado que “se obtiene al realizar la operación matemática de restar del valor

---

<sup>1</sup> MELEÁN BRITO, Jorge: “Acerca de las bases conceptuales del patrimonio”, *Revista venezolana de Legislación y Jurisprudencia*, N° 14, Caracas, 2020, p. 155. [Documento en Línea] Disponible: [http://rvlj.com.ve/?page\\_id=1405](http://rvlj.com.ve/?page_id=1405) [Consulta: 2020, junio 4].

<sup>2</sup> Se entiende por sistema tributario el “conjunto de tributos vigentes en un país en una determinada época” según la definición realizada por VILLEGAS, Héctor: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 5<sup>ta</sup> edición, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 513.

económico de los derechos, el valor económico de las respectivas obligaciones que corresponden a un sujeto”<sup>3</sup>, con lo que, estaríamos en presencia de un patrimonio integrado únicamente por los derechos de contenido económico, una vez deducidas las obligaciones que posee la persona. Siendo la forma idónea de estar en conocimiento que una persona se encuentra provista de capacidad económica real.

Ahora bien, la creación de un impuesto que grave al patrimonio neto de las personas por parte de un Estado ha sido objeto de distintos debates por la doctrina<sup>4</sup>, existiendo quienes están en contra, alegando que, su inclusión plantearía: 1. Una sobre imposición tributaria, por aplicarse distintos gravámenes sobre un mismo bien<sup>5</sup>, 2. Tiene tendencia regresiva debido a la dificultad que amerita la determinación de los capitales invertidos en títulos al portador, a lo cual se agrega que si su alícuota es alta se tiende a incrementar la evasión por parte del sujeto pasivo. 3. Es un impuesto visible para el sujeto pasivo, en vista que va dirigido principalmente a la propiedad, ahorro e inversión por lo que su aplicación puede generar un descontento social<sup>6</sup>.

Otro sector de la doctrina<sup>7</sup> admite su inclusión dentro del sistema tributario ya que tiene un efecto progresivo, en vista que

---

<sup>3</sup> MELEÁN BRITO, Jorge: “Acerca...”, cit., p. 163.

<sup>4</sup> MORALES, Eduvigis, HERNÁNDEZ, Mairely y DELFÍN, María: “Nuevos lineamientos tributarios”, *Actualidad Contable FACES*, Año 18, N° 31, Mérida, 2015, p. 90. [Documento en línea] Disponible: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25743363005> [Consulta: 2020, junio 3]; BORGES, Carmen y DEL CASTILLO, Hernando: “Impuesto sobre el Patrimonio”. *Revista de Derecho Tributario*, N° 71. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1996, p. 60. [Página web en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/REVISTA%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%201996%20NUMERO%2071%20ABRIL%20MAYO%20JUNIO.pdf> [Consulta: 2020, junio 5].

<sup>5</sup> Tomando en cuenta la organización del Estado podríamos encontrar una distribución de las potestades tributaria entre las distintas figuras de gobierno que tengan como base imponible un mismo bien, su desarrollo debería apuntar a una correcta armonización de las distintas potestades tributarias, en este sentido MORALES et. al., “Nuevos...”, cit., p. 90.

<sup>6</sup> BORGES, Carmen y DEL CASTILLO, Hernando: “Impuesto...”, cit., p. 61.

<sup>7</sup> JARACH, Dino: *Finanzas públicas y derecho tributario*, Cangallo, Buenos Aires, 1985, p. 694. VILLEGAS, Héctor: *Curso...*, cit., pp. 592 y 593.

el Estado se abstiene de incrementar la alícuota de otros impuestos para obtener mayores ingresos, y en vez de ello, incorpora un nuevo hecho<sup>8</sup>; con ello se complementarían el impuesto sobre la renta ya que con un impuesto sobre el patrimonio se gravaría aquellos bienes improductivos que no son alcanzados por éste debido a que no producen enriquecimiento pero son entendidos como una muestra de capacidad contributiva (yates, joyas, metales preciosos entre otros).

En la actualidad son pocos los Estados que conservan o desarrollan dentro de su sistema tributario un impuesto que grave al patrimonio neto, sin embargo, desarrollan otros impuestos que gravan el derecho de propiedad de los sujetos obligados, atendiendo a la clasificación expuesta en líneas anteriores.

---

<sup>8</sup> Esta postura atiende a que el impuesto al patrimonio neto sea incorporado de forma racional, como un complemento al impuesto sobre la renta, sin fines confiscatorios, su configuración debe estar dirigida a que el sujeto pasivo se vea en la obligación de disminuir su patrimonio para cumplir de manera satisfactoria la obligación tributaria. Entre quienes defienden la postura reseñada en estos términos se encuentran VILLEGAS, Héctor: *Curso...*, cit., p. 592 y JARACH, Dino: *Finanzas...*, cit., p. 697.



## II

# EL PATRIMONIO COMO MANIFESTACIÓN DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Entre los autores que abordan al patrimonio como una manifestación de capacidad contributiva encontramos a DINO JARACH<sup>9</sup> que comenta que “el patrimonio como índice de la capacidad contributiva pone en evidencia, esencialmente, una riqueza potencial, que puede o no ser actual”, con respecto a la mencionada riqueza LUQUI<sup>10</sup> sostiene que “la fuente de riqueza (capital o renta) (...) representa la base económica sobre la cual ha de estimarse la capacidad contributiva del sujeto pasivo (contribuyente)”, que se establece sobre “el conjunto de riqueza poseída”.

Una persona que sea titular de riquezas (capital o renta) posee una capacidad contributiva que se encuentra amasada e integrada en el patrimonio del sujeto pasivo, dejando entre ver, que cuando el autor DINO JARACH hace alusión a que dicha riqueza es potencial, la misma dependerá de la voluntad del sujeto pasivo de hacer productiva o no, mencionada riqueza (patrimonio). En cuanto al supuesto indicado por el autor que la riqueza “puede o no ser actual”, apreciamos que debido a la naturaleza jurídica de los elementos que integran el patrimonio, existen personas con bienes amasados gracias a una riqueza pasada, pero que se ven disminuidos en el presente producto de las obligaciones de contenido económico que posee, con lo cual, realmente no nos encontraríamos frente a una riqueza real y cierta. Sin embargo, *so pena* del mencionado supuesto, es un índice de capacidad contributiva que debe ser analizado siguiendo cada caso en concreto.

---

<sup>9</sup> JARACH, Dino: *Finanzas...*, cit., p. 692.

<sup>10</sup> LUQUI, Juan Carlos: *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989, p. 240.

Por su parte, SAINZ DE BUJANDA<sup>11</sup>, expone que “existen unos hechos que son índice inmediato de fuerza económica, que la doctrina llama, en general, índices directos de capacidad contributiva, como la posesión de bienes o la percepción de rentas”, los cuales se encuentran inmersos dentro del patrimonio de una persona. Asimismo, continúa el autor afirmando que “estos índices no suscitan dudas en cuanto a su idoneidad para servir de elemento material de la definición del hecho imponible”, vale decir, son situaciones que sin lugar a dudas son utilizadas e interpretadas por el legislador como muestra de capacidad contributiva al momento de configurar un tributo.

Siguiendo esta afirmación TARSITANO<sup>12</sup> señala que “la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias” estará establecida por “la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”. En ese orden de ideas comenta ANDARA SUÁREZ<sup>13</sup> que “la manifestación de una capacidad económica no significa que deba someterse de forma inmediata a la tributación, ya que debe valorarse si la titularidad de la misma hace al sujeto apto para contribuir con el gasto público”.

Ahora bien, si atendemos a la libertad que posee el legislador para valorar qué manifestaciones de capacidad económica somete a tributación<sup>14</sup> así como qué cualidades debe poseer un sujeto

---

<sup>11</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Universidad Complutense, Madrid, 1993, p. 108.

<sup>12</sup> TARSITANO, Alberto: “El principio constitucional de capacidad contributiva” en Horacio A. García Belsunce (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 307.

<sup>13</sup> ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *Manual de derecho tributario I Derecho sustantivo*, Editor-autor, Mérida, 2018, p. 84.

<sup>14</sup> A saber de ANDARA SUÁREZ: “Corresponde al legislador tributario apreciar cuáles manifestaciones de riqueza (capacidad económica) van a ser sometidas a tributación y cuáles no; ello ha dado origen a figuras como el mínimo vital, como un concepto que intenta

para ser apto para contribuir con el gasto público, y partiendo que la titularidad de bienes y rentas son índices directos de capacidad contributiva, no es ajeno pensar que el patrimonio sea empleado por el legislador como elemento material del hecho imponible.

Sin embargo, debemos advertir que dicho patrimonio empleado por el legislador para el diseño del tributo debe ser el patrimonio neto, que como indicamos es aquel que se encuentra libre de obligaciones de contenido económico, para con ello estar frente a una tenencia real de riqueza. Asimismo, en cuanto a la aptitud del sujeto pasivo, el diseño del impuesto debe estar dirigido a gravar aquellos patrimonios netos grandes o medianos, partiendo que debe existir un mínimo vital.

Con lo cual se aprecia que no todo patrimonio neto debe *per se* estar sujeto a imposición fiscal, por lo que, su diseño amerita de una complejidad propia de un impuesto que reúne las características *supra* indicadas, evitando que se incurra en gravar de manera errónea a sujetos pasivos sin capacidad contributiva, por no ser titulares de una riqueza real y actual.

---

proteger a los particulares con ingresos mínimos, de la injusticia que se cometería al someterlos a tributación”; *Ídem*.



### III

## EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN EL MUNDO OCCIDENTAL

El impuesto sobre el patrimonio es un impuesto con más de cien años de antigüedad, su desarrollo e incorporación buscaba gravar la riqueza constituida en la propiedad inmobiliaria de las personas, sin permitirles la deducción de sus deudas<sup>15</sup>. Históricamente ha sido un impuesto extraordinario, no obstante, su excepcionalidad se tornó periódica. Entre los Estados que desarrollaron este impuesto se encuentran en el siglo XII a Inglaterra con su *Property Tax*, Italia, Francia y España, en la actualidad se mantiene en los últimos dos países.

La evolución del impuesto al patrimonio trajo consigo, además de su periodicidad, que se permitiera en la gran mayoría de sistemas tributario la deducción de las deudas al patrimonio gravado de los sujetos obligados, convirtiéndose así en un impuesto sobre el patrimonio neto. No obstante, y más recientemente, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)<sup>16</sup>, ha mencionado, que la recaudación del impuesto al patrimonio dentro de los países que la integran y especialmente en América Latina es poco significativa, por lo que, constituye un impuesto poco desarrollado, con escasas implicaciones fiscales y poco atractivo para la región.

En América Latina en la actualidad solo se encuentra incorporado en cinco países de los veinticuatro que la integran, a

---

<sup>15</sup> VILLEGAS, Héctor: *Curso...*, cit., p. 590.

<sup>16</sup> Para un mayor análisis sobre la implicación contributiva del impuesto sobre el patrimonio en América Latina véase DE CESARE, Claudia y LAZO MARÍN, José: “Impuestos a los patrimonios en América Latina”. *Serie Macroeconomía del desarrollo*, N° 66, CEPAL, Chile, 2008, pp. 77 y ss. [Página web en línea] Disponible: [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5433/1/S0800387\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5433/1/S0800387_es.pdf) [Consulta: 2020, junio 4].

saber: Argentina<sup>17</sup>, Colombia<sup>18</sup>, Uruguay<sup>19</sup>, Guyana<sup>20</sup> y recientemente Venezuela; su desarrollo y permanencia en los distintos marcos regulatorios ha sido sumamente complejo e irregular.

Ahora bien, su inclusión en los distintos sistemas tributarios de la región se viene realizando atendiendo a diferentes criterios, propios de la potestad tributaria de cada uno de los Estados anteriormente mencionados, encontrando tanto similitudes como diferencias, entre las primeras destaca la de ser un impuesto establecido y administrado a nivel nacional que emplea como forma de aplicación el sistema de la autoliquidación en forma anual, utilizando para ello una declaración jurada patrimonial o declaración de bienes.

En Argentina, el impuesto al patrimonio ha sufrido importantes modificaciones desde su incorporación en 1973<sup>21</sup>, configurándose en la actualidad como un impuesto que grava al patrimonio bruto de las personas físicas y las sucesiones indivisas

---

<sup>17</sup> Ley 27.480, Buenos Aires, 5 de diciembre de 2018, Boletín Oficial, 21 de Diciembre de 2018. [Página *web* en línea] Disponible: <http://www.saij.gov.ar/27480-nacional-modificacion-ley-impuesto-personales-impuesto-ganancias-Ins0006435-2018-12-05/123456789-0abc-defg-g53-46000scanyel?q=%20titulo%3A%20impuesto&co=0&f=Total%7CTipo%20de%20Documento/Legisla%F3n/Ley%7CFecha/2018%5B20%2C1%5D%7COrganismo%7CPublicaci%F3n%7CTema%7CEstado%20de%20Vigencia%7CAutor%7CJurisdicci%F3n/Nacional&t=4> [Consulta: 2020, junio 3].

<sup>18</sup> Congreso de la República de Colombia, Ley 1943 de 2018, Diario Oficial, Año CLIV N° 50.820. [Página *web* en línea] Disponible: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocumento.asp?ruta=Leyes/30036049> [Consulta: 2020, junio 3].

<sup>19</sup> Texto Ordenado de 1996, Decreto 338/996, Diario Oficial, Año XCI, Tomo 364 del 16 de septiembre de 1996, N° 24.621, República Oriental del Uruguay, Título 14 Impuesto al patrimonio. [Documento en línea] <https://www.impo.com.uy/bases/indice-todgi1996/338-1996/1> [Consulta: 2020, junio 4].

<sup>20</sup> *The Property Tax Act, Chapter 81:21*, República Cooperativa de Guyana [Documento en línea] Disponible: <https://gra.gov.gy/publications/tax-laws/991-property-tax-act-rev-2019> [Consulta: 2020, junio 4].

<sup>21</sup> Pasó de ser un impuesto al patrimonio neto a ser un impuesto que grava los bienes personales de las personas físicas, siendo denominado por la doctrina como un impuesto al patrimonio bruto. Para un estudio más profundo sobre la evolución del impuesto al patrimonio en Argentina véase la obra de VILLEGAS, Héctor: *Curso...*, cit., pp. 594 y ss.

por los bienes ubicados en el país y en el exterior. Asimismo, en el caso de las personas físicas cuando se encuentren casadas, el patrimonio atribuible a la comunidad de gananciales será declarado por el marido, exceptuando ciertos supuestos desarrollados en la ley<sup>22</sup>.

El diseño del impuesto al patrimonio en Uruguay grava solo al patrimonio ubicado en el territorio nacional, sin embargo, el legislador distingue entre el patrimonio neto y el patrimonio dedicado de forma directa o indirecta a la explotación agropecuaria, gravando a éste último con el impuesto al patrimonio agropecuario. Con lo cual, los contribuyentes pueden verse gravados tanto por el impuesto al patrimonio neto como por el impuesto al patrimonio agropecuario. En el caso del impuesto al patrimonio agropecuario los contribuyentes deberán determinarlo el treinta (30) de junio de cada año, a diferencia del impuesto al patrimonio neto que debe ser determinado al treinta y uno (31) de diciembre de cada año.

Asimismo, dentro de los sujetos obligados a los impuestos al patrimonio y los impuestos al patrimonio agropecuario en Uruguay se encuentran las personas físicas, los núcleos familiares, las sucesiones indivisas y las personas jurídicas, excepto los entes autónomos y servicios descentralizados del dominio industrial y comercial del Estado. En caso que los cónyuges vivan juntos podrán optar por ser gravados como núcleo familiar, y responderán solidariamente por el pago del impuesto.

---

<sup>22</sup> Señala el Título 6 de la Ley 23.966 denominado “Impuesto sobre los Bienes Personales” en su artículo 18 que están exceptuados del patrimonio atribuible al cónyuge: a) Los bienes adquiridos por la mujer con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria. b) Los bienes cuando exista separación judicial de bienes. c) Los bienes gananciales cuando la administración fuere otorgada en virtud de resolución judicial a la mujer. Ley 23.966, Buenos Aires, 1 de agosto de 1991, Boletín Oficial, 20 de agosto de 1991. [Página *web* en línea] Disponible: <http://www.saij.gob.ar/23966-nacional-impuesto-combustibles-liquidos-impuesto-combustibles-gaseosos-impuesto-sobre-bienes-personales-financiamiento-regimen-nacional-prevision-social-lns0003713-1991-08-01/123456789-0abc-defg-g31-73000scanyel> [Consulta: 2020, junio 3].

En Colombia el impuesto al patrimonio es incorporado por medio de la Ley de reforma tributaria de 2018, constituye un impuesto extraordinario que extiende su temporalidad a los años 2019, 2020 y 2021. El impuesto al patrimonio grava el patrimonio neto ubicado en el territorio colombiano de las personas naturales, sucesiones ilíquidas y las sociedades o entidades extranjeras que no declaren impuesto sobre la renta en el país. El impuesto será determinado por los sujetos pasivos el primero (1) de enero de cada año.

En los países en cuestión, el ámbito de aplicación del impuesto al patrimonio no es uniforme; por una parte, se encuentran sistemas tributarios que gravan el patrimonio ubicado en el territorio nacional (caso Uruguay, Colombia y Guyana) y otros que gravan al patrimonio mundial (Argentina y Venezuela). Con respecto a sus alícuotas, oscilan entre el 0,25% hasta el 3,5% en el caso de Uruguay<sup>23</sup>.

El impuesto al patrimonio es un impuesto anual que, generalmente, toma como fecha para su determinación el 31 de diciembre de cada año, con excepción de Uruguay en los casos del patrimonio agropecuario que será el treinta (30) de julio de cada año, y Venezuela cuyo periodo fiscal culmina el treinta (30) de septiembre de cada año. Entre los beneficios fiscales se observa incorporada en los referidos países latinoamericanos la vivienda principal o casa dedicada a la habitación del sujeto pasivo; en casos como el de Argentina se establece un sistema basado en un mínimo exento por este concepto.

---

<sup>23</sup> Esta alícuota se aplicara únicamente en los casos de obligaciones o debentures de títulos de ahorro y otros valores similares emitidos al portador, según el artículo 45 del Título 14 “Impuesto al patrimonio”. Corresponderá a la entidad emisora de las obligaciones o debentures de títulos de ahorro y otros valores la retención del mismo por ser un Agente de retención del impuesto al patrimonio según el artículo 1 *eiusdem*. Título 14 denominado “Impuesto al patrimonio”, Texto Ordenado de 1996, Decreto 338/996, Diario Oficial, Año XCI, Tomo 364 del 16 de septiembre de 1996, N° 24.621, República Oriental del Uruguay.

El siguiente cuadro permite distinguir ciertas características del impuesto sobre el patrimonio en la región:

Estados	Sujetos obligados	Alícuotas	Base imponible	Periodo de imposición
<b>Argentina</b>	Personas físicas, Sucesiones indivisa	0,5% hasta 1,25%	Patrimonio bruto	31 de diciembre
<b>Uruguay</b>	Personas físicas, Núcleos familiares, Sucesiones indivisas, Personas jurídicas de derecho privado	0,7% hasta 3,5%	Patrimonio neto	31 de diciembre
		0,7% hasta 1,5%	Patrimonio agropecuario	30 de junio
<b>Colombia</b>	Personas naturales, Sucesiones ilíquidas Personas jurídicas extranjeras que no declaren impuesto sobre la renta	1%	Patrimonio neto	1 de enero
<b>Guyana</b>	Personas naturales Personas jurídicas	0,5% hasta 0,75%	Patrimonio neto	31 de diciembre
<b>Venezuela</b>	Personas naturales Personas jurídicas Entidades sin personalidad jurídica	0,25% hasta 1,5%	Patrimonio neto	30 de septiembre

El elemento configurador del tributo referente a los sujetos pasivos en la Región comparte el criterio de incluir a las personas naturales como sujetos obligados al impuesto, no obstante, cada uno de los países mencionados extiende la clasificación de sujetos obligados, por lo que, se encuentra dentro de los sujetos obligados a las sucesiones indivisas, los núcleos familiares, las personas jurídicas e incluso entidades sin personalidad jurídica (caso Venezuela). En cuanto a las alícuotas empleadas en la región encontraremos países que incorporan alícuotas progresivas, proporcionales e incluso una alícuota única para los sujetos pasivos (caso Colombia).

Respecto a la base imponible en su mayoría se grava el patrimonio neto de los sujetos obligados, exceptuando Argentina que utiliza como base imponible el patrimonio bruto y Uruguay

que además del patrimonio neto incorpora un impuesto al patrimonio agropecuario. Finalmente, en cuanto al periodo de imposición fiscal se observa que todos son establecidos de forma anual, sin embargo, cada país dispone de una fecha particular para determinarlo, siendo mayormente aceptado el treinta y uno (31) de diciembre de cada año.

## IV

# RELACIÓN DEL IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Al analizar las modalidades elegidas para incluir el impuesto al patrimonio neto en los diversos sistemas tributarios con relación al impuesto sobre la renta comenta VILLEGAS<sup>24</sup> que existen tres modalidades mayormente adoptas las cuales son:

### 1.- COMO PARTE INTEGRANTE DEL IMPUESTO A LA RENTA

Esta modalidad, indica VILLEGAS<sup>25</sup>, se da cuando “un mismo ordenamiento legal contiene ambos tributos”, tal es el caso del impuesto sobre la renta que establezca un apartado para incluir la tenencia de activos, bienes inmuebles, ahorros y demás inversiones, a las cuales son aplicables diversas deducciones; lo cual puede ser entendido como “patrimonio neto”.

Este supuesto lo encontramos en la actualidad en los Países Bajos<sup>26</sup>, en el cual las personas físicas al momento de declarar el impuesto sobre la renta, indican en un determinado renglón (recuadro 3) los activos, bienes, ahorros y demás inversiones que poseen, vale decir, el patrimonio neto del que se es titular.

---

<sup>24</sup> VILLEGAS, Héctor: *Curso...*, cit., p. 591.

<sup>25</sup> *Ídem.*

<sup>26</sup> Embajada de España en Países bajos: *Guía de Acogida de Países Bajos y La Haya*, Actualizada diciembre 2017, pp. 119 y 120. [Página *web* en línea] Disponible: [http://www.mtramiss.gob.es/es/mundo/consejerias/paisesBajos/consejeria/contenidos/GUIA\\_DE\\_PAIS-ACOGIDA\\_HOLANDA\\_diciembre2017.pdf](http://www.mtramiss.gob.es/es/mundo/consejerias/paisesBajos/consejeria/contenidos/GUIA_DE_PAIS-ACOGIDA_HOLANDA_diciembre2017.pdf) [Consulta: 2020, junio 12].

## 2.- EN FORMA TOTALMENTE INDEPENDIENTE DEL IMPUESTO A LA RENTA

Se incorpora el impuesto al patrimonio neto separado del impuesto sobre la renta. En este caso, el impuesto al patrimonio, como impuesto directo e independiente es dotado de elementos configuradores propios y puede o no establecer deducciones que guarden relación con los bienes empleados para la obtención de rentas, no obstante, no es indispensable dicha relación para estar en presencia de esta modalidad.

## 3.- EN FORMA SEPARADA DEL IMPUESTO A LA RENTA, PERO ACTUANDO COMO COMPLEMENTO DE ÉL

Se incorpora el impuesto al patrimonio neto de forma separada al impuesto sobre la renta, no obstante, la suma de ambas alícuotas no puede superar el monto máximo establecido por el legislador como base imponible del impuesto sobre la renta.

El impuesto al patrimonio neto se configura como un complemento del impuesto sobre la renta que grava elementos que no pueden ser alcanzados por éste último, pero con el límite que la cuota o importe del impuesto al patrimonio no supere el máximo establecido para el impuesto sobre la renta. El legislador en el diseño del sistema tributario armoniza ambos impuestos directos al integrar sus cuotas, por cuanto, no busca confiscar o lesionar el patrimonio de los sujetos obligados, sino gravar elementos que por su vinculación con el sujeto obligado no son gravados en el impuesto sobre la renta. Este supuesto es el utilizado por España, para el diseño del impuesto sobre el

patrimonio según la Ley 19/1991<sup>27</sup>, de 6 de junio en su artículo 31.

En Venezuela, el Impuesto a los Grandes Patrimonios ha sido incorporado siguiendo la segunda modalidad, vale decir, de forma independiente del Impuesto Sobre la Renta. Dicha independencia es tal, que su periodo de imposición es incluso distinto. Asimismo, se ve tajantemente reflejado en la Disposición Transitoria y Final Primera de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, al establecer que “*el impuesto creado en esta Ley Constitucional no es deducible del impuesto sobre la renta*”. Esta modalidad se distancia de un sistema tributario racional, progresivo que busca una armonía entre las distintas obligaciones fiscales, el cual, debería priorizar un equilibrio complementario entre los impuestos directos, a saber, el impuesto sobre la renta y el impuesto al patrimonio, visto que, este último, finalmente será pagado con la renta que se obtenga de los bienes y derechos de carácter económico que integran el patrimonio de los sujetos obligados.

Todo ello, con la finalidad de no ver disminuido su patrimonio con ocasión al pago del impuesto, sin embargo, al no poder deducirse o establecerse como en otras legislaciones de forma complementaria entre ambos impuestos, se produce una distorsión entre los principios constitucionales tributarios, divorciándose de ellos, y generando solo una nueva modalidad para obtener ingresos de forma irracional.

---

<sup>27</sup> Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, Boletín Oficial del Estado núm. 136, del 7 de junio de 1991. España. [Página *web* en línea] Disponible: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14392> [Consultado: 2020, junio 12].



## V

# CATEGORIZACIÓN DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO EN VENEZUELA

El desarrollo por parte del Estado de un sistema tributario que incorpore impuestos que empleen como materia imponible distintas dimensiones del patrimonio es sumamente frecuente, con lo cual, dependiendo del desarrollo de su potestad tributaria o criterio de vinculación el legislador diseñará impuestos que graven parcelas del patrimonio de las personas, sean estas físicas o jurídicas.

El Estado venezolano por ser definido como un Estado federal<sup>28</sup> ve su potestad tributaria distribuida entre los distintos niveles de gobierno<sup>29</sup>, por lo que, cada uno de ellos se encuentra facultado para diseñar e imponer tributos, siguiendo las reglas establecidos en la Constitución de 1999, instrumento que a su vez atribuye al Poder Público Nacional la competencia para coordinar y armonizar las distintas potestades tributarias<sup>30</sup>.

Ahora bien, realizando una categorización de los impuestos que utilizan la materia imponible del patrimonio en Venezuela encontramos que se imponen tanto a nivel municipal como nacional diversas modalidades de impuestos que gravan dimensiones del patrimonio. En el caso de los Municipios

---

<sup>28</sup> Artículo 4 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 5.453 extraordinario del 24 de marzo de 2000 (Reimpresión de la Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 36.860 del 30 de diciembre de 1999). Primera Enmienda, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 5.908 extraordinario del 19 de febrero de 2009.

<sup>29</sup> Para una mayor comprensión de la potestad tributaria en Venezuela y su distribución véase la obra de ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *Poder y potestad tributaria. Acerca de las competencias tributarias en la República Bolivariana de Venezuela*, Editor-autor, Mérida, 2010, pp. 53 y ss.

<sup>30</sup> En virtud de ello podrá “definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales” conforme el artículo 156, numeral 13° de la Constitución.

encontramos los siguientes impuestos: “impuesto sobre inmuebles urbanos, impuesto sobre predios rurales, e impuesto sobre vehículos”<sup>31</sup>; por su parte, a nivel nacional también se han ido desarrollando impuestos tales como, el impuesto superficial<sup>32</sup>, el impuesto sobre tierras ociosas y de uso no conforme<sup>33</sup>, y el Impuesto a los Grandes Patrimonios” de reciente data.

Asimismo, de acuerdo a la clasificación de los impuestos que gravan la propiedad realizada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)<sup>34</sup> incluye al “impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos”.

El Estado venezolano en el pasado tuvo proyectos legislativos que tuvieron como propósito incluir un impuesto que gravara al patrimonio neto de las personas, a saber el proyecto de “Impuesto sobre Bienes y Derechos Patrimoniales de las Personas Naturales y Sucesiones Indivisas”, sugerido y elaborado por la Administración tributaria nacional, en cabeza del ex superintendente Vielma Mora<sup>35</sup>. El impuesto estaba destinado a

---

<sup>31</sup> La coordinación y armonización de los impuestos mencionados ha sido desarrollada por la Asamblea Nacional a través de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en uso de su competencia de armonización establecida en el artículo 156 numeral 13° de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

<sup>32</sup> Contemplado en el artículo 48 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 38.493 del 4 de agosto de 2006.

<sup>33</sup> Mencionado impuesto no ha sido aplicado hasta la fecha, sin embargo, se encuentra en el artículo 97 de la Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 5.991 extraordinario del 29 de julio de 2010.

<sup>34</sup> La clasificación obedece a los impuestos que gravan la propiedad, englobando los impuestos recurrentes o no recurrentes sobre el uso, la titularidad o la transmisión de la propiedad encontrando, impuestos sobre bienes muebles, sobre patrimonio neto, sobre sucesiones, herencias y donaciones, transacciones financieras y de capital y otros sobre la propiedad. Véase: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 1990-2017*, 2019, pp. 124 y 275. [Documento en línea] Disponible: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2019\\_25666b8d-en-es?mlang=es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2019_25666b8d-en-es?mlang=es). [Consulta: 2020, junio 5].

<sup>35</sup> Al respecto, COLMENARES, Juan: “El impuesto sobre transmisiones gratuitas (sucesiones y donaciones) frente al Impuesto al patrimonio: Aportes para una reforma tributaria”, X

gravar la tenencia de bienes improductivos por parte de las personas físicas residenciadas en Venezuela, permitiendo acreditar el impuesto pagado por conceptos similares en el exterior.

A pesar de encontrarse en discusión durante los años 2005 y 2006, el mismo no fue sancionado<sup>36</sup>, anterior a ello, se encuentra en el informe de la Comisión de Estudio y reforma fiscal del año 1983<sup>37</sup>, que se recomendaba la adopción de un impuesto al patrimonio que gravara al patrimonio neto, sin embargo y a pesar de las discusiones realizadas en ambas oportunidades el Estado venezolano optó por la no aplicación de un impuesto sobre el patrimonio neto hasta el año 2019.

---

*Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011, pp. 431 y ss. [Página *web* en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/X%20JORNADAS%20VENEZOLANAS%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%202011%20PROPUESTAS%20PARA%20UNA%20REFORMA%20TRIBUTARIA%20EN%20VENEZUELA%20INFORME%20DE%20RELATORIA%20TEMA%20I%20LEONARDO%20PALACIOS%20MARQUEZ.pdf> [Consulta: 2020, junio 5].

<sup>36</sup> MORALES et. al., “Nuevos...”, cit., pp. 84 y 85.

<sup>37</sup> BORGES, Carmen y DEL CASTILLO, Hernando: “Impuesto...”, cit., pp. 73 y 74.



## VI

### EL IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS

El Impuesto a los Grandes Patrimonios, es el nombre con el cual se denominó en Venezuela al impuesto que grava el patrimonio neto de las personas, tanto físicas como jurídicas, objeto del presente trabajo. El impuesto al patrimonio neto, en palabras de VILLEGAS<sup>38</sup>, se entiende como “el impuesto anual y periódico que grava el monto de los activos menos los pasivos de los contribuyentes”, vale decir “se gravan las cosas y derechos pertenecientes a una persona, previa deducción de las deudas que pesan sobre los mismos”.

Asimismo, continúa VILLEGAS<sup>39</sup> advirtiéndolo que “aun cuando se determinan sobre la base del monto del capital, los impuestos periódicos sobre el patrimonio se proponen, en realidad, gravar el “rendimiento anual” del capital, pero no detraer el monto tributario del capital mismo, ya que ello llevaría a extinguirlo”, el impuesto al patrimonio neto, a pesar de utilizar como materia imponible el patrimonio neto, realmente busca gravar su rendimiento, sin detraer el patrimonio mismo, ya que esto además de extinguir la fuente de ingreso para el Estado, tendría un efecto confiscatorio.

Ahora bien, el Impuesto a los Grandes Patrimonios fue incorporado dentro del marco regulatorio venezolano por la “Asamblea Nacional Constituyente” por medio de la ley denominada “Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios”, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 41.667 del 03 de julio de 2019<sup>40</sup>, y reimpresa por error material en la Gaceta Oficial de la

---

<sup>38</sup> VILLEGAS, Héctor. *Curso...*, cit., p. 589.

<sup>39</sup> *Ídem.*

<sup>40</sup> Con respecto a la aprobación de la “Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios” la Academia de Ciencias Políticas y Sociales emitió un comunicado

República Bolivariana de Venezuela, N° 41.696 del 6 de agosto de 2019, con lo cual, se impone dentro del sistema tributario venezolano un nuevo impuesto directo, periódico y anual que grava el patrimonio neto de los sujetos obligados.

---

titulado *Pronunciamiento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en rechazo a la Ley Constitucional que crea el impuesto a los grandes patrimonios' dictada por inconstitucional Asamblea Nacional Constituyente*, del 10 de julio de 2019. [Documento en línea] Disponible: <https://www.acienpol.org.ve/pronunciamientos-acienpol/> [Consulta: 2020, junio 7].

## VII

### SOBRE LA COMPETENCIA DE LA ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE

La Constitución venezolana define al Estado venezolano como un Estado federal, por lo que el ejercicio del Poder público se encuentra distribuido, dentro de la división político territorial, a nivel nacional, estatal y municipal. En ese sentido, al analizar el ejercicio del Poder tributario en Venezuela se observa que el Constituyente de 1999, realizó una distribución de las potestades tributarias dentro de los distintos entes político territoriales mencionados *supra*, así como los distintos Poderes públicos que lo componen, correspondiéndole al Poder Público Nacional, tal como establece el artículo 156 numeral 12° de la Constitución: “*La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos (...), tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley*”.

La lectura del mencionado numeral, indica que es el Poder Público Nacional quien detenta la potestad tributaria residual en Venezuela, que a saber de CARMONA<sup>41</sup> corresponde “por cuanto ésta le ha sido asignada de manera expresa al reconocer como suyos, todos los tributos que constitucional o legalmente no hayan sido atribuidos o transferidos a los Estados y Municipios”.

El impuesto que grava al patrimonio neto de las personas, no se encuentra conferido de forma expresa a ninguno de los niveles del Poder público que integran el Estado venezolano. De modo que, se debe acudir a la competencia residual establecida en el artículo 156 numeral 12° de la Constitución, para determinar el ente político con la potestad para crearlo, por tanto, se entiende

---

<sup>41</sup> CARMONA, Juan: *Descentralización fiscal estatal en Venezuela*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Ediciones Paredes, Caracas, 2005, p. 107. [Página *web* en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/DESCENTRALIZACION%20FISCAL%20ESTADAL%20EN%20VENEZUELA.pdf> [Consulta: 2020, junio 7].

que el mismo es competencia del Poder Público Nacional. En ese orden de ideas, debe actuar, conforme el principio de legalidad tributaria, a través de una ley especial que deberá ser sancionada por la Asamblea Nacional, o por el Presidente de la República siempre que una ley habilitante lo faculte para dictar Decretos con Rango, Valor y Fuerza de Ley en materia tributaria.

La creación de todo tributo debe enmarcarse dentro de los principios constitucionales tributarios para así garantizar un sistema tributario racional<sup>42</sup> que genere seguridad jurídica en los sujetos pasivos obligados por la ley. Ahora bien, con respecto a la creación del impuesto que grava el patrimonio neto de las personas en Venezuela, denominado “Impuesto a los Grandes Patrimonios” no fue creado ni por la Asamblea Nacional ni por el Presidente de la República, en ejercicio de una Ley habilitante para mencionada materia, sino que fue creado por la Asamblea Nacional Constituyente (ANC), órgano cuya misión no es la de dictar leyes especiales de carácter tributario.

Han sido diversas las posturas y trabajos realizados con la finalidad de esclarecer si la convocatoria, elección y puesta en marcha de la “Asamblea Nacional Constituyente (ANC)” es constitucional y si la misma cuenta con la legitimidad de origen para actuar, y alcanzar el fin de su génesis que es “*transformar el Estado, crear un nuevo ordenamiento jurídico y redactar una nueva Constitución*”<sup>43</sup>, sin embargo, luego de tres años de su conformación, no se conoce proyecto alguno de Constitución, reunión de comisión de redacción o un debate relacionado con la conformación del proyecto; sino que se ha ocupado, entre otras

---

<sup>42</sup> VILLEGAS afirma que “un sistema es racional cuando el legislador es quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persigue y los medios empleado”, en ese sentido, es tarea del legislador procurar que exista coordinación entre los tributos que crea y los principios tributarios que enmarcan y engranan su actuación a la hora de formar los tributos; *Curso...*, cit., p. 515.

<sup>43</sup> Artículo 347 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

cosas, de asumir el ejercicio del Poder Legislativo Nacional entre otros Poderes Constituidos.

No obstante, una actuación de esta naturaleza no es novedosa, ya que la Asamblea Nacional Constituyente de 1999, en sus seis (6) meses de funcionamiento limitó el ejercicio de los Poderes públicos constituidos, especialmente el Poder Legislativo, por medio del “Decreto de Emergencia Nacional”<sup>44</sup>, con lo cual, no es de extrañar que una Asamblea Nacional Constituyente procure en el ejercicio de sus “potestades plenipotenciarias” y del “poder originario del pueblo” ejercer la competencia de los Poderes constituidos. No obstante, a diferencia de la actual Asamblea Nacional Constituyente, en aquella ocasión la limitación a los Poderes constituidos fue realizada con la finalidad de permitir el desarrollo de las competencias de la Asamblea Nacional Constituyente y del proyecto de Constitución que estaba siendo redactado.

Ahora bien, BREWER-CARÍAS<sup>45</sup> no vacila en calificar el origen de la actual Asamblea Nacional Constituyente (ANC) como “inconstitucional y fraudulento”, no obstante, está sometida al texto constitucional que no incluye la competencia para “interferir en el funcionamiento de los Poderes Constituidos”. Esta Asamblea nace con la finalidad de crear un

---

<sup>44</sup> El cual contemplaba los Decretos de Declaratoria de Reorganización de todos los órganos de los Poderes Públicos, Decreto de Reorganización del Poder Judicial; Decreto de Regulación de las funciones del Poder Legislativo, y el Decreto de Suspensión de las Elecciones Municipales; véase BREWER-CARIAS, Allan: *“Los límites de la asamblea nacional constituyente, y su actuación inconstitucional al usurpar tanto el poder constituyente originario del pueblo como las competencias de los poderes constituidos”*, 2017, p. 7. [Documento en línea] Disponible: [http://allanbrewercarias.com/?s=LOS+L%C3%8DMITES+DE+LA+ASAMBLEA+NACIONAL+&taxonomy\\_year=](http://allanbrewercarias.com/?s=LOS+L%C3%8DMITES+DE+LA+ASAMBLEA+NACIONAL+&taxonomy_year=) [Consulta: 2020, junio 10].

<sup>45</sup> *Ídem*, pp. 1 y 2. Asimismo, BREWER-CARIAS ha señalado que “la Asamblea Nacional Constituyente cumple su tarea de redactar un nuevo texto constitucional que refleje su misión de transformar el Estado y crear un nuevo ordenamiento jurídico en el marco de un sistema que esté montado sobre principios y valores democráticos durante los dos años de su funcionamiento, necesariamente continúa en vigencia la Constitución de 1999, la cual no puede ser violada por la propia Asamblea, conservando todo su vigor” (p. 9).

nuevo pacto social, no con la finalidad de controlar a los Poderes constituidos, o atribuirse las funciones de alguno de ellos; en caso de ocurrir esta situación atípica y de contra natura su funcionamiento no puede violar la constitución vigente, la cual conserva todo su vigor.

El ejercicio del Poder público debe ajustarse a la Constitución y las actuaciones realizadas por la Asamblea Nacional Constituyente (ANC), indistintamente de su origen y legalidad, no son la excepción. No obstante, en este contexto esta Asamblea dictó el pasado 03 de julio de 2019 la “Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios” la cual, fue reimpressa por error material el 16 de agosto del mismo año.

## VIII LA REIMPRESIÓN DE LA LEY

La corrección por error material es una potestad administrativa de autotutela conferida a la Administración<sup>46</sup>, la cual tiene por objeto, tal como señala MEIER<sup>47</sup> “corregir los elementos o datos de hecho que por error se hayan alterado en el procedimiento de formación de la voluntad administrativa”, comprometiendo así su eficacia y ejecución por parte de los administrados. Por su parte, ARAUJO JUÁREZ<sup>48</sup> señala que “la rectificación opera sobre un acto válido, cuya declaración de derecho o contenido permanece indiscutible e inmodificable” con lo cual “el acto sobre el que opera la rectificación no desaparece del mundo del derecho, no es sustituido, ni es confirmado”, sino que “su única finalidad es eliminar los errores de transcripción o de simple cuenta o aritmética con el fin de evitar cualquier posible equivoco” en el que se incurriera al momento de dictar el acto. Como se puede apreciar, la corrección por error material no compromete el acto, no debe sustituirlo o alterar su génesis.

Ahora bien, el 6 de agosto de 2019, en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 41.696 se procedió a reimprimir la “Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios” por haber incurrido en error material. No obstante, esta nueva versión modificó doce artículos, eliminó uno e incluyó dos disposiciones finales nuevas. Los artículos modificados son los número 1, 6, 7, 11, 13, 15, 17, 18, 19, 20, 24 y 26, asimismo, la corrección numérica de los artículos 26, 27, 28

---

<sup>46</sup> Artículo 84 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 2.818 del 1 de julio de 1981.

<sup>47</sup> MEIER, Henrique: *Teoría de las nulidades en el Derecho Administrativo*, 2<sup>da</sup> edición. Jurídica ALVA, S.R.L., Caracas, 2001, p. 106.

<sup>48</sup> ARAUJO JUÁREZ, José: *Principios Generales de Derecho Administrativo Formal*, Vadell Hermanos, Valencia, 1989, pp. 288 y 289.

y 29 por haberse eliminado el artículo 25 de la Ley publicada el 03 de julio de 2019.

Se observa entre las principales “correcciones” el cambio del cálculo de la base imponible expresado en el artículo 1, en el cual originalmente se diferenciaba la base imponible de las personas naturales de la que correspondía a las personas jurídicas, siendo para las primeras de 36.000.000 U.T., mientras que para las segundas era de 100.000.000 U.T.; en la reimposición desaparece la distinción entre la base imponible de los sujetos, se establece una base imponible única de 150.000.000. U.T. Asimismo, se elimina el apartado que describía en la versión original que *“Las personas naturales y jurídicas están obligadas a pagar el impuesto por la porción del patrimonio que supere el monto indicado”* de 36.000.000 U.T., para las personas naturales y de 100.000.00 U.T., para las personas jurídicas; con lo cual, se aprecia que la intensión expresada en la versión original era la de contar con un mínimo no imponible, el cual fue eliminado en la versión reimpressa.

La temporalidad del impuesto, establecida en el artículo 11 de la versión inicial fue igualmente modificada; en esta se entendía *“ocurrido el hecho imponible el último día del periodo de imposición respectivo, conforme a lo establecido en esta Ley Constitucional”*, no obstante, no se establecía cuál era ese *“último día del período”*. Con la reimposición se estableció *“el 30 de septiembre de cada año”* completando un elemento configurador del tributo; ello se acotó en los artículos 17, 18, 19, 20 y 24 de la versión reimpressa.

Con relación a las exenciones establecidas en el artículo 13 de la Ley, se observa que originalmente contaba con un límite para imputar la vivienda principal de hasta un valor de 64.000.000 U.T., lo cual, en la versión reimpressa fue eliminado, quedando exento en su totalidad el valor atribuible a la vivienda principal. Otra “corrección” se encuentra en la base imponible del impuesto señalada en el artículo 15 de la Ley, la cual en su versión

inicial no contaba con la deducción de los pasivos del patrimonio, apreciando que en la reimpresión es incluida la misma.

Dicha situación evidencia que las correcciones, más que la forma, indudablemente estuvieron dirigidas a modificar el fondo de la Ley, visto que si no se contaba con la deducción de los pasivos difícilmente estaríamos en presencia de un impuesto sobre el patrimonio neto de los sujetos obligados.

Con respecto a la eliminación del anterior artículo 25 denominado “Declaración” se aprecia que originalmente el deber de declarar se establecía únicamente para “*las personas naturales y jurídicas*” por los activos cuyo valor fuera igual o superior a 150.000.000 U.T., sin que se indicara en el cuerpo de la Ley el deber de declarar el impuesto para los *sujetos pasivos especiales*, principales sujetos obligados al impuesto creado. No obstante, en la reimpresión con la modificación de contenido y numeración del anterior artículo 26 se establece el deber de declarar y pagar el impuesto para los *sujetos pasivos especiales* en las formas y modalidades que establezca la Administración tributaria.

Asimismo, el monto de 150.000.000 U.T., empleado en la versión original para la declaración de activos de las personas naturales y jurídicas pasa a ser, en la nueva versión de la ley, la base de cálculo del Impuesto a los Grandes Patrimonios. En la versión original existían tres situaciones respecto a la configuración y aplicación del Impuesto a los Grandes Patrimonios, a saber:

1.- Se crea el impuesto que grava el “patrimonio neto” de los *sujetos pasivos especiales* discriminando la base de cálculo entre las personas naturales y jurídicas, pero sin permitir la deducción del pasivo por parte de los sujetos obligados. Situación que deja en entredicho que efectivamente se creara un impuesto sobre el patrimonio neto de las personas naturales y jurídicas.

2.- Las personas naturales y jurídicas cuyo activo tuviera un valor igual o superior a 150.000.000 U.T. debían declarar el

impuesto, aunque no estuviesen obligados al pago pues los sujetos obligados del tributo eran solo los *sujetos pasivos especiales*. Asimismo, la declaración recaía sobre activos por un valor superior a la base de cálculo original, lo cual nos lleva a la situación descrita en el párrafo siguiente.

3.- El pago del impuesto se establecía sin que se hubiera regulado con claridad los elementos configuradores del tributo. Pues, como ya indicamos, la declaración no era sobre el “patrimonio neto” sino sobre el activo de las personas naturales y jurídicas, ni se refería a los *sujetos pasivos especiales* obligados al pago del impuesto.

Dentro de las últimas “correcciones materiales” de la Ley reimpressa se encuentra la incorporación de dos disposiciones finales enumeradas como Sexta y Séptima. La nueva Disposición Transitoria y Final Sexta señala que para la declaración del primer periodo de imposición del impuesto, declararán sólo el valor patrimonial del que dispongan para el momento de la declaración; se aclara en la Disposición Transitoria y Final Séptima que el primer periodo de imposición es el treinta (30) de septiembre de 2019.

Con las correcciones señaladas se entiende subsanado el “error material” en el que se incurrió, no obstante, e identificadas cada una de las correcciones se observa que se emplea de manera amplísima la corrección por error material, y lo que realmente se produjo fue una modificación de la versión original de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios.

Esta reimpresión genera un clima de inseguridad en los sujetos obligados y en el sistema tributario, manifiesta improvisaciones y correcciones de fondo que son catalogadas como correcciones por error material. Se mantiene y agrava lo señalado por ANDARA SUÁREZ<sup>49</sup> sobre las leyes tributarias las

---

<sup>49</sup> ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *La autoliquidación y su incidencia en el sistema de aplicación de los tributos en España*. JMB Bosh Editor, Barcelona, 2018, p. 118.

cuales “deberían tener una estabilidad por afectar un derecho individual, como es el derecho a la propiedad” y por imponer prestaciones de hacer y no hacer de diversa naturaleza, las cuales en caso de continuas modificaciones legales hacen que los sujetos obligados “se mantenga en una expectación permanente”.



## IX HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible es definido en el artículo 36 del Código Orgánico Tributario<sup>50</sup> como “*el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*”; SAINZ DE BUJANDA<sup>51</sup> lo describe como “un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”, el nacimiento de la obligación tributaria se encuentra así enmarcado en la realización de un hecho que, en pensamiento del legislador, amerita ser gravado por ser interpretado como muestra de manifestación contributiva.

La “Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios” establece en su artículo 1 que el impuesto “*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.)*”.

La obligación tributaria es definida por LUQUI<sup>52</sup> como “el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando a entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable”. Dicha obligación tributaria se encuentra dirigida específicamente y como indica el artículo 3 de la ley *in commento* a “*la propiedad o posesión del patrimonio atribuible a los sujetos pasivos*”

---

<sup>50</sup> Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N°6.507 extraordinario del 29 de enero de 2020.

<sup>51</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Concepto del Hecho imponible*. Hacienda y derecho, Vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, p. 365.

<sup>52</sup> LUQUI, Juan Carlos: *La obligación...*, cit., p. 23.

*obligados al impuesto*”, los cuales son los *sujetos pasivos especiales* y las entidades sin personalidad jurídica. Con lo cual, se aprecia que el hecho imponible del impuesto será la propiedad o posesión de los *sujetos pasivos especiales* de un patrimonio neto cuyo valor sea igual o superior a 150.000.000 U.T.; así como de las entidades sin personalidad jurídica por un patrimonio neto igual o superior a 150.000.000 U.T.; la inclusión de estos últimos sujetos al sometimiento del tributo se señala en el contenido de la Ley.

Los impuestos al patrimonio, como hemos analizado, gravan la riqueza de una persona, vista desde la titularidad de los derechos de contenido económico que forman su patrimonio. En ese sentido, se sustenta principalmente en el derecho de propiedad de sus obligados tributarios, que es interpretado por la doctrina y los distintos marcos regulatorios como una muestra de capacidad contributiva, sin embargo, en el caso del Impuesto a los Grandes Patrimonios su hecho imponible se extiende a gravar no solo la propiedad sino la “posesión” de un patrimonio.

Siguiendo la doctrina civilista<sup>53</sup> se puede afirmar que la posesión comprende una relación de hecho por medio de la cual un sujeto tiene el poder de retener para sí una cosa, sin que necesariamente dicho poder se encuentre soportado en derecho alguno<sup>54</sup>. Dicha situación de hecho no debe ser confundida o interpretada *prima facie* como una manifestación de capacidad económica, debido a que efectivamente dichos bienes o derechos que retiene el poseedor no forman parte de su patrimonio, el cual se vería disminuido por pagar un impuesto gravado sobre bienes o derechos que no le pertenecen. En tal sentido, y con la finalidad

---

<sup>53</sup> KUMMEROW, Gert: *Bienes y Derechos Reales*, McGraw-Hill, 5ª edición, Caracas, 1996, p. 139. ROJINA, Rafael: *Compendio de Derecho Civil II Bienes, Derechos Reales y Sucesiones*, Porrúa, México, 1963, p. 189.

<sup>54</sup> Figura jurídica desarrollada a partir del Título V denominado “De la posesión” del Código Civil, la posesión se puede clasificar en: posesión en nombre propio o en nombre de otro señalada en su artículo 773, posesión legítima o viciosa establecida en su artículo 772, y posesión de buena o mala fe desarrollada a partir del artículo 788.

de determinar los supuestos en los cuales la posesión será gravada por el Impuesto a los Grandes Patrimonios, la Ley Constitucional señala en su artículo 12 los supuestos de atribución de patrimonio a saber:

1.- LOS BIENES Y DERECHOS SE ATRIBUIRÁN AL TITULAR CONFORME A LOS REGISTROS PÚBLICOS O A SU POSEEDOR CUANDO EL BIEN NO ESTÉ SOMETIDO A FORMALIDADES DE REGISTRO

El encabezado del artículo 12 de la Ley Constitucional objeto de análisis señala como primer supuesto de atribución de patrimonio para los sujetos obligados aquellos bienes y derechos que le pertenecen por estar soportados en justo título, estableciendo que *“los bienes y derechos se atribuirán al titular conforme a los registros públicos”*. No obstante, nos señala la referida norma que *“cuando el bien no esté sometido a formalidades de registro se atribuirá al poseedor”*, con lo cual, se configura el primer supuesto de atribución de patrimonio al poseedor.

El Registro público es definido por CALVO BACA<sup>55</sup> como “el órgano por medio del cual el Estado realiza la publicidad registral de los hechos jurídicos relativos a las personas y a los bienes, dejando constancia pública y fehaciente de los mismos” utilizando para ello “las técnicas y procedimientos adecuados para garantizar la depuración de posibles errores o fraudes”, su funcionamiento, organización, desarrollo y objeto se encuentra señalado en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de

---

<sup>55</sup> CALVO BACA, Emilio: *Derecho registral y notarial*, Libra, Caracas, 2009, p. 99.

Registros y del Notariado<sup>56</sup>, y en el Código Civil<sup>57</sup> en los artículos 1.913 hasta el 1.919.

El Registro Público señala el artículo 46 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado tiene por objeto “*la inscripción y anotación de los actos o negocios jurídicos relativos al dominio y demás derechos reales que afecten los bienes inmuebles*” para ello utiliza el sistema de folio real. Asimismo, además de los actos señalados y los previstos en el Código Civil, en el Código de Comercio y en otras leyes, en el Registro público se inscribirán los actos señalados en los doce numerales del artículo 46.

El Registro Público es una institución que reúne de forma sistemática la información referente a los bienes inmuebles, derechos y obligaciones que recaigan sobre estos, con una doble finalidad como indica CALVO BACA<sup>58</sup> la de lograr que el propietario pueda contar con una adecuada prueba de derecho (título) y la de proporcionar seguridad jurídica a los adquirentes de bienes inmueble.

Al ser el Estado venezolano en ejercicio de sus competencias de registro el que reconoce la titularidad de los bienes y derechos registrados en el Registro Público no cabe duda que pertenecen al patrimonio de los sujetos obligados al Impuesto a los Grandes Patrimonios, y por tanto su atribución y sometimiento a gravamen no generan dudas. No obstante, existen bienes muebles y otros derechos que no se encuentran sometidos al ámbito de aplicación del Registro Público, pero su valor económico e importancia dentro del correcto desarrollo de la sociedad fueron sometidos a formalidades de registro por el

---

<sup>56</sup> Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.156 extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

<sup>57</sup> Código Civil, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 2.990 extraordinario del 26 de junio de 1982.

<sup>58</sup> CALVO BACA, Emilio: *Derecho...*, cit., p. 102.

Estado venezolano, con la finalidad de brindar seguridad jurídica a sus titulares, así como a los terceros interesados.

El desarrollo de las competencias de registro de los bienes muebles y derechos no sometidos al ámbito de aplicación del Registro Público (inmobiliario), se encuentran establecidas en distintas leyes especiales, encontrando entre otras, las siguientes: Código Civil, Código de Comercio, Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado, Ley de Transporte Terrestre<sup>59</sup>, Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Marina y Actividades Conexas<sup>60</sup>, Ley de Aeronáutica Civil<sup>61</sup>, Ley de Tierras y Desarrollo Agrario<sup>62</sup>, Ley de Propiedad Industrial<sup>63</sup>, Ley sobre el Derecho de Autor<sup>64</sup>, Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Mercado de Valores<sup>65</sup>.

Dichas normas configuran el ordenamiento jurídico registral venezolano, término empleado por CALVO BACA<sup>66</sup>, para sistematizar e identificar las distintas leyes, que crean instituciones registrales. El estudio de los registros que conforman el ordenamiento registral venezolano permite distinguir aquellos bienes y derechos sometidos a formalidades de registro y por ende no deben ser atribuidos a su poseedor.

---

<sup>59</sup> Ley de Transporte terrestre, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 38.985 del 1 de agosto de 2010.

<sup>60</sup> Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Marina y Actividades Conexas, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 6.153 extraordinario del 18 de noviembre de 2014. Reglamento del Registro Naval Venezolano Gaceta Oficial, N° 37.773 del 11 de septiembre de 2003.

<sup>61</sup> Ley de Aeronáutica Civil, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N°39.140 del 17 de marzo de 2009.

<sup>62</sup> Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 5.991 extraordinario del 29 de julio de 2010.

<sup>63</sup> Ley de Propiedad Industrial, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 25.227, del 10 de diciembre de 1956.

<sup>64</sup> Ley sobre el Derecho de Autor, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 4.638 extraordinario del 1 de octubre de 1993.

<sup>65</sup> Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Mercado de Valores, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.211 extraordinario del 30 de Diciembre de 2015.

<sup>66</sup> CALVO BACA, Emilio: *Derecho...*, cit., pp. 99 y ss.

Dentro del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado encontramos que además del Registro Público (inmobiliario), el legislador crea, organiza y desarrolla el Registro Mercantil y el Registro Principal.

El Registro Mercantil: señala el artículo 52 de la Ley *in commento* tiene por objeto entre otros actos “*la inscripción de los comerciantes individuales y sociales y demás sujetos señalados por la ley, así como la inscripción de los actos y contratos relativos a los mismos, de conformidad con la ley*”. El Registro Mercantil es una oficina de registro que se rige por el sistema de folio personal, y la sola inscripción de un acto y su posterior publicación, cuando ésta es requerida, crea una presunción *iuris et de iure* sobre el conocimiento universal del acto inscrito.

El Código de Comercio establece en el párrafo único del artículo 200 que le corresponde al Registro de Comercio vigilar el cumplimiento de los requisitos legales establecidos para la constitución y funcionamiento de las compañías y de las sociedades de responsabilidad limitada. El Registro Mercantil es una oficina de registro dedicada a la inscripción, entre otros, de los actos de comercio realizados por las personas naturales y jurídicas. Los actos inscritos ante el Registro Mercantil son públicos, y permiten determinar los derechos sobre títulos, acciones, cuotas o participaciones sociales, así como, demás actuaciones realizadas por las sociedades mercantiles de acuerdo con las obligaciones que rigen a los comerciantes, señaladas en el Código de Comercio.

Registro Principal: regulado a partir del artículo 66 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado, tiene por objeto entre otros la inscripción de la separación de cuerpos y bienes cuando no involucren bien inmuebles y demás derechos reales, así como, la inscripción de los actos de constitución, modificación, prórroga y extinción de las sociedades civiles, asociaciones, fundaciones y corporaciones

de carácter privado, exceptuando las cooperativas tal como señala el artículo 67 *eiusdem*. Dicho registro permite identificar la titularidad de los bienes muebles por medio de la inscripción de la separación de cuerpos, así como, la titularidad de los derechos sobre títulos, acciones, cuotas o participaciones de las personas jurídicas civiles.

Registro Nacional de Vehículos y de Conductores y Conductoras: es creado en la Ley de Transporte Terrestre, y se encuentra regulado a partir de su Título III Capítulo I titulado “Registro Nacional de Vehículos y de Conductores y Conductoras”, el mismo, tal como señala el artículo 38 *eiusdem*, tiene el carácter de público, y solo los actos inscritos en él tendrán efectos frente a terceros, su organización y funcionamiento dependen del Instituto Nacional de Transporte Terrestre (INTT). Esta institución registral, como su nombre lo indica, tiene por objeto el registro de personas naturales (conductores) y bienes muebles (vehículos). Con respecto a la propiedad de los bienes muebles, vale decir, vehículos, el artículo 71 establece que “*será considerado propietario quien figure en el Registro Nacional de Vehículos y de Conductores y Conductoras como adquirente, aun cuando lo haya adquirido con reserva de dominio*”, se establece, entre las obligaciones del propietario, la obligación de notificar al mencionado Registro cualquier modificación en la propiedad del vehículo; diferenciando a éste de sus conductores los cuales pueden o no ser el propietario del vehículo.

Registro Naval Venezolano: es la oficina única de registro marítimo del Estado venezolano, en ella se realiza la inscripción de los buques y accesorios; se encuentra regulado en el Título III del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Marina y Actividades Conexas, cada oficina del Registro Naval Venezolano estará a cargo de un Registrador quien será designado por el Presidente del Instituto Nacional de los Espacios Acuáticos. Las atribuciones del Registro Naval

Venezolano se establecen en el artículo 99 *eiusdem*, y son entre otras “*el registro de los buques propiedad estatal de uso comercial y de los privados independientemente de su uso*” así como, “*asentar todo documento por el que se constituya, transmita, ceda, declare, renuncie, resuelva, revoque, rescinda, prorrogue, modifique o extinga derechos reales, contratos o actos sobre buques construidos y en construcción que pertenezcan al registro naval*”, configurándose estos contratos y derechos reales los denominados “*accesorios*”.

Los documentos registrados surtirán efecto frente terceros, asimismo, establece el artículo 128 *eiusdem* que “*los asientos registrales que conformen el Registro Naval Venezolano, son públicos, los particulares tienen derecho de acceso inmediato a los mismos, y a solicitar copia simple o certificada de la totalidad o parte de los asientos que se lleven*”. Beneficiando a los propietarios y titulares de derechos reales de seguridad jurídica y los derechos registrales conferidos a los bienes inmuebles registrados en el Registro público.

Registro Aeronáutico Nacional: es una oficina de registro de carácter público, señala el artículo 19 de la Ley de Aeronáutica civil que “*depende de la Autoridad Aeronáutica y se registrará por los principios registrales de publicidad y seguridad jurídica, para lo cual se llevarán los libros necesarios donde se inscribirán los documentos y títulos relativos a la propiedad, gravámenes, actos, contratos de utilización de aeronaves y acuerdos similares, personal aeronáutico*”. Con respecto al reconocimiento de hipotecas sobre aeronaves civiles señala el artículo 23 *eiusdem*: “*Las aeronaves aún en construcción, en todo o en parte, son hipotecables con tal que la escritura respectiva sea inscrita en el Registro Aeronáutico Nacional y contenga las características y signos necesarios para su cabal identificación*”. Con lo cual, se puede indicar que el Estado venezolano confiere de seguridad jurídica y de los principios atribuidos al Registro público a los bienes y derechos sometidos al ámbito de registro del Registro Aeronáutico Nacional.

Registro Agrario: es una oficina de registro creada en la Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, dependiente del Instituto

Nacional de Tierras (INTI) con el objeto de llevar el control e inventario de todas las tierras con vocación de uso agrícola, sin perjuicio del catastro. Señala el artículo 27 *eiusdem*, que el mismo comprenderá la información jurídica en la cual se consignarán los títulos de las tierras con vocación de uso agrícola, la información física de los planos correspondiente a mencionadas tierras con vocación agrícola, y la información avaluatoria que comprende: “*un informe de la infraestructura de las aguas, bosques, vías de comunicación, las condiciones existentes en el fundo y la existencia de recursos naturales en el área*”. En el Registro Agrario deben escribirse además de los propietarios, los ocupantes de la tierra con vocación de uso agrario, por lo que, la inscripción no se circunscribe únicamente al titular o propietario de la tierra, a diferencia del Registro público en el cual se inscriben únicamente los propietario de los bienes inmuebles.

Registro de la Propiedad Industrial: es una oficina de registro creada por la Ley de Propiedad Industrial, tiene por objeto la inscripción y registro de patentes de invención, de mejora, de modelo o dibujo industriales y las de introducción; los documentos y demás actos registrados en dicha oficina merecen el carácter de fe pública, por lo que, se presume como propietario de un invento, mejora, modelo de dibujo industrial, marca o lema, la persona a cuyo favor aparezca el registro. Conforme el artículo 44 *eiusdem*, en el Registro de la Propiedad Industrial se llevarán, de forma separa, cinco libros a saber:

- 1.- Libro Primero: “*para el registro de patentes de modelos y de mejoras*”.
- 2.- Libro Segundo: “*para el registro de patentes de modelos industriales*”.
- 3.- Libro Tercero: “*para el registro de patentes de dibujos industriales*”.
- 4.- Libro Cuarto: “*para el registro de patentes de introducción*” y,

5.- Libro Quinto: *“para el registro de marcas, lemas y denominaciones comerciales”*.

Registro de la Producción Intelectual: es una oficina de registro creada en la Ley sobre el Derecho de Autor, adscrita a la Dirección Nacional del Derecho de Autor, en la cual se realizará, como señala el artículo 103 *eiusdem*, la inscripción de *“las obras de ingenio, los productos y producción protegidos por esta ley”*. El artículo 104 *eiusdem* señala que el registro dará fe, salvo prueba en contrario de la existencia de la obra, producto o producción inscrito, asimismo, dará fe salvo prueba en contrario que las personas que señala el registro son los titulares de los derechos registrados. La omisión del registro como establece el artículo 107 *“no perjudica la adquisición y el ejercicio de los derechos establecidos”* en la Ley sobre el Derecho de Autor.

En el año 1997 se crea por medio del Decreto N° 1.768 el Servicio Autónomo de la Propiedad Intelectual (SAPI)<sup>67</sup>, órgano sin personalidad jurídica encargado de ejercer las competencias sobre la propiedad intelectual en Venezuela. Entre las consideraciones del Decreto se señala que la propiedad intelectual comprende *“la propiedad industrial y el derecho de autor como dos instituciones básicas que de manera conjunta protegen los resultados del esfuerzo creativo del hombre”*. El artículo 1 del Decreto N° 1.768 establece que el Servicio Autónomo de la Propiedad Intelectual se encuentra integrado por el Registro de la Propiedad Industrial y la Dirección Nacional de Derecho de Autor, por lo que, en la actualidad tanto el Registro de Propiedad Industrial como el Registro de la Producción Intelectual, se encuentran a cargo del Servicio Autónomo de la Propiedad Intelectual (SAPI), el cual se

---

<sup>67</sup> Decreto N° 1.768 del 25 de marzo de 1997, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 36.192 del 24 de abril de 1997.

ocupa según su portal *web*<sup>68</sup>: “de todo lo referente al Registro de Propiedad Intelectual”.

Registro Nacional de Valores: es un registro creado en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Mercado de Valores, en el cual, como señala su artículo 104, la Superintendencia Nacional de Valores llevará la inscripción y asiento de todos los actos relativos a las personas y valores sometidos al ámbito de aplicación del referido decreto. Los datos, informes y documentos en general que no sean calificados por la Superintendencia Nacional de Valores como confidenciales, serán de libre acceso a quienes lo soliciten.

Retomando el supuesto señalado en el primer apartado del artículo 12 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, referente a la atribución del patrimonio al titular conforme a “*los registros públicos*”, y cuando el bien esté sometido a formalidades de registro, que dichos bienes son sin lugar a dudas aquellos sometidos a las distintas instituciones registrales que configuran el ordenamiento jurídico registral venezolano, por cuanto el propio legislador les ha conferido el carácter de público y dotan de seguridad jurídica a los bienes, y derechos de los distintos sujetos sometidos al marco regulatorio de Venezuela.

Por ende, serán atribuidos al patrimonio del poseedor aquellos bienes que no se encuentren sometidos al registro de cualquiera de las instituciones registrales de Venezuela. Dichos bienes deberán ser bienes muebles, por cuanto todo bien inmueble se encuentra sometido al Registro Público, no obstante, aunque dichos bienes muebles no se encuentran sometidos a régimen registral, debido a su valor económico, la ley los somete a gravamen del Impuesto a los Grandes Patrimonios, entre estos bienes se encuentran las joyas y obras de arte.

---

<sup>68</sup> Servicio Autónomo de la Propiedad Intelectual (SAPI). [Página *web* en línea] Disponible: <http://sapi.gob.ve/sapi/> [Consulta: junio 10].

Ahora bien, a pesar de no encontrarse señalado en la norma *in commento* el mencionado poseedor siguiendo la categoría presentada en el artículo 789 del Código Civil, será el poseedor de buena fe, definido en el artículo 788 como “*quien posee como propietario en fuerza de justo título es decir, de un título capaz de transferir el dominio, aunque sea vicioso, con tal que el vicio sea ignorado por el poseedor*”; por cuanto, la buena fe del poseedor se presume, y la mala fe debe ser demostrada, asimismo, al poseedor de mala fe no se le reconocen los frutos, mejoras y demás acciones ejercidas sobre el bien poseído, a diferencia del poseedor de buena fe a quien se le reconocen los derechos ejercidos sobre el bien.

## 2.- EL BIEN OBJETO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO CONTRATADO CON EMPRESAS REGIDAS POR LA LEGISLACIÓN QUE REGULA LOS BANCOS Y OTRAS INSTITUCIONES FINANCIERAS SE ATRIBUIRÁ AL ARRENDATARIO

El arrendamiento financiero es definido en el artículo 58 del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Instituciones del Sector Bancario<sup>69</sup> como “*la operación mediante la cual una arrendadora financiera adquiere un bien mueble o inmueble conforme a las especificaciones indicadas por el interesado, quien lo recibe para su uso, por un periodo determinado, a cambio de una contraprestación dineraria que incluye amortización del precio, intereses, comisiones y recargos previstos en el contrato*”.

El arrendamiento financiero, también llamado *leasing*, tiene como característica general que se transfiere al arrendatario todos los riesgos, cargas y beneficios inherentes a la propiedad del bien arrendado<sup>70</sup>, por el pago de una contraprestación al arrendador,

---

<sup>69</sup> Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Instituciones del Sector Bancario, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 40.557 del 8 de diciembre de 2014.

<sup>70</sup> FERNÁNDEZ SANTOS, Yolanda: “El arrendamiento financiero y operativo”. *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, N° Extra 1, Universidad de León,

con lo cual, se encuentra en las normas de información financiera que los bienes objeto de arrendamiento financiero forman parte de los activos de la empresa, y el canon o cualquier pago por dicho arrendamiento forman parte del pasivo de la misma<sup>71</sup>.

En ese sentido, el segundo supuesto de atribución de patrimonio al poseedor establecido en el segundo aparte del artículo 12 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios el cual señala “*en los casos de arrendamiento financiero contratados con empresas regidas por la legislación que regula los bancos y otras instituciones financieras, el bien objeto de arrendamiento se atribuirá al arrendatario*” mantiene la condición de ser atribuida la carga fiscal del bien arrendado al arrendatario, lo cual, en la práctica es regla *sine qua non*, de todo arrendamiento financiero.

### 3.- EL BIEN OBJETO DE FIDEICOMISO SE ATRIBUIRÁ AL BENEFICIARIO EN LOS CASOS DE CONTRATOS DE FIDEICOMISO

El fideicomiso se define en el artículo 1 de la Ley de Fideicomisos<sup>72</sup> como “*una relación jurídica por la cual una persona llamada fideicomitente transfiere uno o más bienes a otra persona llamada fiduciario, quien se obliga a utilizarlo en favor de aquel o de un tercero llamado beneficiario*”. Por tratarse de un negocio jurídico por medio del cual el fideicomitente se desprende de uno o más bien de su propiedad, y se los delega al fiduciario, con la obligación que éste lo administre en favor de un beneficiario que puede ser o no el fideicomitente, se incorpora en la categoría de los patrimonios

---

2009, p. 245. [Documento en línea] Disponible: <http://revpubli.unileon.es/ojs/index.php/Pecunia/article/view/779> [Consulta: junio 10].

<sup>71</sup> Norma 20 Arrendamientos de las Normas de Información Financiera para Pequeña y Mediana Empresa (NIIF para las PYMES), 2009. Norma 16 Arrendamientos de la Norma Internacional de Información Financiera, 2016.

<sup>72</sup> Ley de fideicomisos, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 496 extraordinario del 17 de agosto de 1956.

separados por no formar prenda común del derecho de los acreedores frente al patrimonio del fiduciario ni del fideicomitente<sup>73</sup>.

Dicho patrimonio separado tampoco pertenece al beneficiario, ni le concede un derecho real sobre los bienes dados en fideicomiso, ni lo hace poseedor de los bienes dados en fideicomiso. Ahora bien, el tercer apartado del artículo 12 de la Ley Constitucional analizada señala que “*en los casos de contratos de fideicomiso, el bien objeto de fideicomiso se atribuirá al beneficiario*”. De la lectura del precepto se desprende que no se distingue entre fideicomiso oneroso o gratuito, con lo cual, la tenencia del bien en manos del fiduciario puede o no generar frutos que puedan ser aprovechados por el beneficiario para soportar la atribución del bien a su patrimonio como sujeto obligado al pago del Impuesto a los Grandes Patrimonios.

La atribución de los bienes que conforman el fideicomiso en relación al Impuesto a los Grandes Patrimonios, grava en detrimento el patrimonio real del beneficiario, el cual no es poseedor del patrimonio separado, debido a que incrementa su patrimonio con bienes que no posee, no administra, no le pertenecen y pueden o no generarle algún tipo de enriquecimiento<sup>74</sup>, siendo lo correcto, en caso de atribuirle el patrimonio, que fuera por la porción en que éste se ve beneficiado y no por la totalidad del bien otorgado en fideicomiso.

---

<sup>73</sup> En cuanto al desarrollo del Fideicomiso en Venezuela: véase, MELICH ORSINI, José: “El Fideicomiso en Venezuela”. *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, N° 142, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2004, pp. 407 y ss. [Página web en línea] Disponible: [http://acienpol.msinfo.info/bases/biblio/texto/boletin/2004/BolACPS\\_2004\\_142\\_407-438.pdf](http://acienpol.msinfo.info/bases/biblio/texto/boletin/2004/BolACPS_2004_142_407-438.pdf) [Consulta: 2020, junio 10].

<sup>74</sup> El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 49 atribuye al beneficiario los enriquecimientos provenientes de bienes dados en fideicomiso; realizando la distinción de los fideicomisos constituidos por los patronos en beneficio de sus trabajadores. Mencionado fideicomiso se encuentra exento del pago del impuesto sobre la renta, según en el numeral 4° del artículo 14 *eiusdem*. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.210 del 30 de diciembre de 2015.

Asimismo, se aprecia que al no ser el beneficiario un poseedor del bien dado en fideicomiso, no se está realmente ante un supuesto de atribución de posesión como hecho imponible del Impuesto a los Grandes Patrimonios, sino ante una situación *sui generis* sometida a gravamen en cabeza del beneficiario, pero que, bajo ningún concepto puede ser catalogada como una atribución de posesión de un bien, en vista que realmente el poseedor del bien dado en fideicomiso es el fiduciario.

#### 4.- LOS BIENES DE USO PERSONAL DE LOS ACCIONISTAS, CUANDO SE TRATE DE PERSONAS JURÍDICAS, SE IMPUTARÁN AL PATRIMONIO DE LA PERSONA NATURAL QUE EJERZA LA POSESIÓN

El cuarto aparte del artículo 12 de la Ley Constitucional *in commento* señala un supuesto único para los bienes que forman parte del patrimonio de las personas jurídicas, a saber: “*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*”, dicho supuesto se establece con la finalidad de evitar las maniobras realizadas por accionistas inescrupulosos que utilizan a la persona jurídica para hacerse de bienes que efectivamente no integran su patrimonio, sino el de la persona jurídica, sin que esta última los utilice propiamente.

Ahora bien, los distintos supuestos de atribución del patrimonio señalados en el artículo 12 *eiusdem*, son solo a efectos de la declaración del Impuesto a los Grandes Patrimonios, y una vez realizada la misma se consideran parte del patrimonio gravado para los periodos de imposición siguientes, salvo prueba en contrario de transmisión o pérdida. Por ende, estos bienes deben ser incorporados en las declaraciones subsiguientes, *so pena*

que dicha omisión sea considerada como un incumplimiento de la norma tributaria.

## TEMPORALIDAD DEL HECHO IMPONIBLE

La temporalidad del impuesto se establece en el artículo 11 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios”, en los siguientes términos: “*se entiende ocurrido el hecho imponible el 30 de septiembre de cada año*”.

Al ser un impuesto directo, periódico y anual, sería racional esperar que el mismo acogiera el periodo de imposición del Impuesto sobre la Renta, por tratarse ambos de impuestos con la característica de ser directos, anuales y periódicos, así como, para permitir las deducciones por el pago de impuesto en otros sistemas tributarios, que normalmente emplean el mismo período fiscal. Como vimos en líneas anteriores y ejemplificamos en el cuadro referente al impuesto sobre el patrimonio en la región países como Argentina, Uruguay y Guyana, incorporan el impuesto al patrimonio estableciendo su periodo de imposición hasta el treinta y uno de diciembre de cada año, asimismo, Colombia lo establece con un día de diferencia señalando como período de imposición el primero de enero de cada año.

No obstante, en Venezuela y como se desprende del precepto *supra* señalado no fue así, limitando que los sujetos obligados tengan la posibilidad de deducir lo pagado por concepto de impuesto al patrimonio en otros países. En ese sentido, VELUTINI<sup>75</sup> señala que “el derecho de gravamen a favor

---

<sup>75</sup> VELUTINI, Juan: “La armonización del impuesto a los grandes patrimonios bajo los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Venezuela”, *XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Patologías del Sistema Tributario Venezolano*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019, p. 853. [Documento en línea] Disponible: <https://www.avdt.org.ve/avdt/index.php/utilidades/downloads/category/9-2019> [Consulta: 2020, junio 9]. Para mitigar esta situación el autor indica que “salvo que la Administración Tributaria permita una suerte de *tax-sparing* con relación al impuesto patrimonial debido, pero no efectivamente pagado” lo idóneo sería “la acreditación del impuesto pagado durante el ejercicio anterior o la deducción como carga sobre el activo

del Estado de la ubicación prevalece frente a cualquier otro criterio con el que pudiera colisionar”, por lo que, en caso de presentarse un conflicto de doble tributación internacional “será el país de residencia aquel obligado a permitir la acreditación del impuesto pagado en el país de ubicación del bien o a conceder la exención, según sea aplicable”.

Como veremos *infra*, los criterios de sujeción empleados por la norma en la configuración del impuesto son lo suficientemente amplios como para establecer en su mayoría a los sujetos obligados como residentes en Venezuela, correspondiéndole como país de residencia permitir la acreditación del impuesto al patrimonio pagado por sus residentes a otros Estados. Sin embargo, por estar configurado el periodo de imposición del Impuesto a los Grandes Patrimonios con una brecha temporal de tres meses de antelación con relación a las declaraciones del impuesto de los demás países de la región, los residentes de Venezuela que posean un patrimonio gravado por cualquiera de mencionados países, vale decir, Argentina, Uruguay, Guyana y Colombia, se verán obligados a declarar y pagar el Impuesto a los Grandes Patrimonios sin poder acreditar el impuesto pagado en dichas jurisdicciones, debiendo pagar en ambos países el impuesto sobre el patrimonio, sin poder realizar la deducciones correspondientes por el pago en otra jurisdicción debido a que dicha regla es permitida solo por el Estado residente.

La Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios no prevé normas para evitar la doble tributación internacional; por lo que, los sujetos obligados no podrán deducir los impuestos pagados en otras jurisdicciones. Asimismo, por estar diferenciado el periodo de imposición del impuesto en estudio del período de imposición del Impuesto Sobre la Renta

---

gravado del monto del mismo”. No obstante, vista la estructura y diseño del Impuesto a los Grandes Patrimonios, es poco probable que dichas recomendaciones sean adoptadas por la Administración tributaria nacional.

y, a su vez, prohibirse la deducción de este último al impuesto objeto de análisis, se deja en evidencia una intención meramente recaudatoria, vulnerando los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva, progresividad, no confiscatoriedad y elevación del nivel de vida de los venezolanos, por ser incorporado al sistema tributario nacional un impuesto que flagrantemente lesiona el patrimonio de los sujetos obligados.



## XI ALÍCUOTA

La alícuota impositiva en palabras de SAINZ DE BUJANDA<sup>76</sup> son “las que se aplican a una base imponible, es decir, a un parámetro constituido por una suma de dinero, y consisten en un porcentaje de dicha base”, se refiere entonces, al porcentaje aplicado a la base imponible, en nuestro caso, al patrimonio neto igual o superior a 150.000.000 U.T. Asimismo, el autor citado indica que las alícuotas impositivas suelen dividirse en tres: 1) proporcionales, 2) progresivas y, 3) regresivas.

El artículo 23 del Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios establece la alícuota impositiva del impuesto a saber: “*la alícuota impositiva aplicable al valor del patrimonio neto determinado conforme*” a las reglas previstas en dicha norma, “*podrá ser modificada por el Ejecutivo Nacional y estará comprendida entre un límite mínimo de cero coma veinticinco por ciento (0,25%) y un máximo de uno coma cincuenta por ciento (1,50%)*”, configurándose en principio una alícuota impositiva de tipo proporcional que a saber de SAINZ DE BUJANDA<sup>77</sup> es “la que no varía al variar la base imponible, de tal suerte que la cuantía de la obligación tributaria aumenta en una proporción constante al aumentar la base imponible”, vale decir, la alícuota en principio será para todos los *sujetos pasivos especiales* de 0.25% indistintamente del valor de su patrimonio neto, reservándose al Ejecutivo Nacional la facultad de variarla en un rango de hasta 1.50% para todos los sujetos obligados. No obstante, el propio artículo faculta al Ejecutivo Nacional para “*establecer tarifas progresivas conforme al valor patrimonial*”, facultad que hasta la presente fecha no se ha ejercido.

---

<sup>76</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones...*, cit., p. 263.

<sup>77</sup> *Idem*, p. 264.

La Ley *in commento* en su Disposición Transitoria y Final Segunda establece que “la *alicuota impositiva aplicable determinada desde la entrada en vigencia de esta Ley y hasta tanto el Ejecutivo Nacional establezca alícuotas distintas, será del cero coma veinticinco por ciento (0,25%)*”.

## XII PERÍODO DE IMPOSICIÓN

El Impuesto a los Grandes Patrimonios, es un impuesto directo, periódico y anual, cuyo periodo de imposición fiscal es el 30 de septiembre de cada año. El primer período de imposición fiscal del mencionado tributo fue el 30 de septiembre de 2019 según lo establecido en la Disposición Transitoria y Final Séptima de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios. No obstante, y como señala el artículo 24 *eiusdem* “*excepcionalmente, se considera concluido el período de imposición*”, cuando se produzca alguno de los supuestos establecidos en dicho precepto, tales como:

### 1.- SE PRODUZCA LA MUERTE DEL O LA CONTRIBUYENTE

La muerte de la persona natural es la primera situación de cambio del período de imposición fiscal; se señala en el numeral 1° del artículo 24 *eiusdem*, que al tratarse el sujeto obligado de una persona natural calificada como *sujeto pasivo especial* será tomado como periodo de imposición fiscal el día de su fallecimiento. En tal caso, corresponde a los sucesores cumplir con la obligación de declarar y pagar el Impuesto a los Grandes Patrimonios, tal como se deriva del artículo 24 del Código Orgánico Tributario. Los sucesores a título universal y el legatario continúan ejerciendo las relaciones jurídicas del causante, por lo que, y como veremos *infra* adquieren la cualidad de contribuyentes por las obligaciones tributarias que tuviere el *de cuius*.

No obstante, dicho deber de declarar y pagar el Impuesto a los Grandes Patrimonios no debe confundirse con el deber de los sucesores de declarar y pagar el Impuesto sobre Sucesiones,

Donaciones y demás ramos conexos. Asimismo, por tratarse el contribuyente fallecido de un *sujeto pasivo especial*, sus causahabientes y herederos tienen el deber ante la Administración tributaria nacional de presentar copia certificada del acta de defunción tal como señala el artículo 12 de la Providencia Administrativa N° 0685.

## 2.- SE EXTINGA LA PERSONA JURÍDICA O LA ENTIDAD SIN PERSONALIDAD JURÍDICA

Cuando se trate de una persona jurídica o una entidad sin personalidad jurídica su extinción será causa excepcional de cambio de período de imposición fiscal, dicho supuesto se establece en el numeral 2° del artículo 24 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios. Por ser la persona jurídica una ficción jurídica que se relaciona contractualmente con terceros, y con la finalidad de garantizar el cumplimiento de sus diversos vínculos jurídicos, el legislador ha establecido para su extinción un proceso complejo que culmina con la formalidad de registrar la disolución, según lo señalado en el numeral 9° de artículo 19<sup>78</sup> y los artículos 25<sup>79</sup>, 217<sup>80</sup> y 221<sup>81</sup> del Código de Comercio.

---

<sup>78</sup> Debe inscribirse por ante el Registro de Comercio “*un extracto de las escrituras en que (...) se disuelve una sociedad y las en (sic) que se nombren liquidadores*”. Artículo 19 numeral 9° del Código de Comercio, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 475 del 21 de diciembre de 1955.

<sup>79</sup> Los documentos que disuelvan una sociedad o nombren liquidadores “*no producen efecto sino después de registrados y fijados*”. Artículo 25 del Código de Comercio.

<sup>80</sup> Se inscribirán por ante el Registro de Comercio “*Todos los convenios o resoluciones que tengan por objeto (...) la fusión de una compañía con otra, y la disolución de la compañía aunque sea con arreglo al contrato, estarán sujetos al registro y publicación establecidos en los artículos precedentes*”. Artículo 217 del Código de Comercio.

<sup>81</sup> En el caso de las Compañías Anónimas “*Las modificaciones en la escritura constitutiva y en los estatutos (...), cualquiera que sea su especie, no producirán efectos mientras no se hayan registrado y publicado, conforme a las disposiciones de la presente Sección*”. Artículo 221 del Código de Comercio.

Asimismo debemos advertir que la doctrina no tiene un criterio unánime en cuanto al proceso de extinción de la persona jurídica, existe una corriente que considera se desarrolla en dos fases, a saber: 1) la disolución y 2) la liquidación de la sociedad; y otra corriente que considera a la disolución en un sentido amplio que comprende a la solicitud del proceso de disolución y a la liquidación de la sociedad mercantil<sup>82</sup>.

Por considerarlo más ordenado y práctico compartimos el criterio que la extinción de la personalidad jurídica comprende dos fases: la disolución y la liquidación. La disolución es la primera fase del proceso de extinción y supone la ocurrencia de una causal de disolución, la cual puede ser: legal o convencional. Por su parte, la liquidación, tiene como finalidad cumplir los compromisos contraídos con los acreedores (si los hubiere), extinguir las relaciones jurídicas de la sociedad, y dividir entre los socios el patrimonio de la misma.

El artículo 340 del Código de Comercio desarrollada en sus siete numerales distintas causales que pueden originar la disolución de la sociedad, a saber:

- 1.- *“Por expiración del término establecido para su duración”*,
- 2.- *“Por la falta o cesación del objeto de la sociedad o por la imposibilidad de conseguirlo”*,
- 3.- *“Por el cumplimiento de ese objeto”*,
- 4.- *“Por la quiebra de la sociedad, aunque se celebre convenio”*,
- 5.- *“Por la pérdida total o parcial del capital cuando los socios resuelven no reintegrarlo o liquidarlo”*,
- 6.- *“Por la decisión de los socios”* y
- 7.- *“Por la incorporación a otra sociedad”*.

---

<sup>82</sup> GARCÍA BOLÍVAR, Omar: “De la disolución de las sociedades mercantiles”, *Revista de la Facultad de Derecho*, N° 52, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 1998, pp. 223, 224 y 225. [Página web en línea] Disponible: <http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/Revderecho52.pdf> [Consulta: 2020, junio 11].

En caso que la causal de disolución sea la señala en el numeral 4° del artículo 340 del Código de Comercio, “*por la quiebra de la sociedad*”, el Libro Tercero *eiusdem* titulado “De los Atrasos y Quiebras” a partir del artículo 898 desarrolla el procedimiento a seguir, diferenciando el legislador en su artículo 915 que existen tres tipos de quiebras: 1) fortuita, 2) culpable y, 3) fraudulenta. A tenor del Código de Comercio, en sus artículo 915 y siguientes, la quiebra es fortuita cuando proviene de casos fortuitos o fuerza mayor que conducen al comerciante a la cesación de pago; es culpable cuando es ocasionada por una conducta imprudente o disipada de parte de alguno de los socios, y es fraudulenta cuando se produce por actos fraudulentos para perjudicar a los acreedores. Pese a las consecuencias que cada uno de los tipos de quiebras genera, se culmina dicho procedimiento de extinción de la persona jurídica con la publicación de la sentencia definitivamente firme que la declara.

La absorción por otra sociedad, corresponde a uno de los supuestos de fusión, y se encuentra señalada en el numeral 7° del artículo 340 del Código de Comercio como una de las causales de disolución. No obstante, la misma no produce la liquidación *stricto sensu*, debido a que la sociedad es enteramente incorporado a la sociedad que la absorbe, sin extinguir sus obligaciones o dividir su patrimonio entre sus socios. El acta de Asamblea que acuerde realizar la fusión con otra sociedad mercantil debe ser publicada ante el Registro Mercantil.

Por tratar de personas jurídicas calificadas como *sujetos pasivos especiales* la Administración tributaria en la Providencia Administrativa N° 0685 establece que la calificación de *especial* en los casos de liquidación de sociedad mercantiles se mantiene hasta que sea verificada la distribución final del patrimonio. Asimismo, si se produce la fusión deberá realizarse la notificación de la misma a la Administración tributaria; dicha notificación será acompañada de la copia certificada del registro y publicación del

acuerdo de fusión dentro del plazo de los cinco días hábiles siguientes a que se produzca la fusión, debiendo la Administración tributaria calificar a la sociedad mercantil que resulte como *sujeto pasivo especial* dentro del plazo de tres días hábiles siguientes a la notificación de la fusión. En los casos de declaratoria de quiebra la Providencia Administrativa N° 0685 señala que se deberá presentar copia certificada de la sentencia definitiva de declaratoria de quiebra<sup>83</sup>.

Con respecto a las entidades sin personalidad jurídica debido a las características propias de dicha figura, el legislador no establece un proceso para su extinción, no obstante, como señala el numeral 3° del artículo 28 del Código Orgánico Tributario son solidariamente responsables de sus obligaciones tributarias los que las dirigen, administren o tengan la disponibilidad de sus bienes. En tal caso, la Administración tributaria se encuentra facultada para someter a cualquiera de los sujetos mencionados al pago del Impuesto a los Grandes Patrimonios.

---

<sup>83</sup> Artículo 10: En los casos de disolución de sociedad mercantiles, de acuerdo a lo dispuesto en la legislación aplicable, el sujeto pasivo deberá presentar copia del Acta de Asamblea debidamente registrada y publicada, en la que se declare la disolución. En tales casos, la calificación asignada se mantendrá hasta tanto se verifique la distribución final del patrimonio. En los casos de quiebra el sujeto pasivo deberá presentar copia certificada de la sentencia definitiva de declaratoria de quiebra.

Artículo 11: Cuando se produzca la fusión de un sujeto pasivo especial con otro sujeto pasivo que tuviere o no dicha calificación deberá notificarse a las respectivas Gerencias regionales de los sujetos fusionados dentro del plazo de cinco (5) días hábiles de producida. Cuando por efecto de la fusión se produzca la extinción del sujeto pasivo especial, la Gerencia Regional del domicilio fiscal del sujeto pasivo resultante de la fusión calificará de especial al sujeto resultante de la fusión, dentro del plazo de tres (3) días hábiles de notificada la misma (...). El control de los sujetos extinguidos o absorbidos corresponde a la Gerencia Regional del domicilio fiscal del sujeto pasivo especial subsistente o resultante de la fusión. En tales casos, deberá acompañarse a la respectiva notificación la copia certificada del registro y publicación del acuerdo de fusión, teniendo ésta efectos en los plazos y previo el cumplimiento de los requisitos que exija la normativa aplicable. Providencia Administrativa N° 0685, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 38.622 del 8 de febrero de 2007.

### 3.- LA PERSONA O ENTIDAD SIN PERSONALIDAD JURÍDICA, CAMBIE SU RESIDENCIA AL EXTRANJERO

El cambio de residencia es un supuesto que da por concluido el período de imposición, se encuentra señalado en el numeral 3° del artículo 24 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, a saber: “*la persona o entidad sin personalidad jurídica, cambie su residencia al extranjero*”, pese a la redacción empleada, del precepto se deriva, que en el caso que los sujetos obligados al impuesto cambien su residencia al extranjero, se dará por concluido el período de imposición fiscal, ello debido que únicamente los *sujetos pasivos especiales* y las entidades sin personalidad jurídica domiciliadas de Venezuela ven gravado su patrimonio mundial, a diferencia de aquellos contribuyentes no residentes que ven sometido al Impuesto a los Grandes Patrimonios solo el patrimonio ubicado en el territorio nacional.

Ahora bien, el cambio de residencia produce una variación en los elementos que integran la materia imponible del impuesto, vale decir, deja de gravarse el patrimonio mundial para gravarse solo el patrimonio ubicado en el territorio venezolano, en tal caso, la norma dispone el cambio del período fiscal que se ha de producir cuando se efectuó el referido cambio de residencia.

Asimismo, y pese a no ser señalado en la redacción de la norma, consideramos que el día en el cual debe realizarse el cierre del período de imposición fiscal será aquel en el que se notifique a la Administración tributaria nacional del cambio de residencia y la misma verifique que no se realizó el cambio de residencia a una jurisdicción de las denominadas por ella como de *baja imposición final*.

Por cuanto, y como veremos al analizar los criterios de sujeción del impuesto, de producirse el cambio de residencia a una jurisdicción de las denominadas por la Administración

tributaria nacional como de *baja imposición fiscal*, y de ésta no contar con un Acuerdo amplio de Intercambio de Información Tributaria con la República Bolivariana de Venezuela, la Ley establece que el contribuyente continuará siendo considerado residenciado en Venezuela, y por ende, mantendrá sometido a gravamen su patrimonio mundial.

Ahora bien, de producirse el cambio de residencia y si el contribuyente mantiene un patrimonio gravable en el territorio nacional, en los periodos fiscales siguientes al cambio de residencia, se tomará como fecha de cierre del periodo de imposición fiscal el treinta (30) de septiembre, por cuanto el cambio del periodo de imposición fiscal fue excepcional y únicamente para el período en el cual se produjo el cambio. No obstante, de no poseer patrimonio alguno dentro del territorio venezolano dejará de estar sometido al Impuesto a los Grandes Patrimonios.

#### 4.- CUANDO SE PRODUZCA LA TRANSFORMACIÓN DE LA FORMA JURÍDICA DE LA PERSONA O ENTIDAD Y ELLO DETERMINE LA MODIFICACIÓN DE SU TIPO DE GRAVAMEN O LA APLICACIÓN DE UN RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

La transformación de la persona jurídica ha sido definida por SANZ JARQUE<sup>84</sup> como “el cambio de forma de la [sociedad] en otra diferente, permaneciendo ella en su misma y propia personalidad jurídica, como sujeto y titular de derechos y obligaciones”, es un cambio de forma jurídica sin extinguir la sociedad, no obstante, por la regulación del nuevo tipo social se pueden ver alteradas las condiciones de los socios y terceros. Mencionado cambio según lo señalado en el numeral 9° de

---

<sup>84</sup> SANZ JARQUE, Juan: *Cooperación. Teoría general y régimen de las sociedades cooperativas. El nuevo derecho cooperativo*, Comares, Granada, 1994, p. 592.

artículo 19<sup>85</sup> y los artículos 25<sup>86</sup>, 217<sup>87</sup> y 221<sup>88</sup> del Código de Comercio amerita cumplir con la formalidad de registro ante el Registro Mercantil, asimismo, el artículo 335 *eiusdem* señala que: “*En la transformación de una sociedad de otro tipo en una compañía de responsabilidad limitada, deberá observarse lo dispuesto en el artículo 316*”, que no es otra cosa que las cuotas o montos correspondientes a la compañía de responsabilidad limitada.

El numeral 4° del artículo 24 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, establece la transformación de la forma jurídica como un caso excepcional para dar por concluido el período de imposición fiscal. Este supuesto se puede justificar debido a que el cambio en la estructura de la sociedad puede traer como resultado una alteración en el patrimonio social; en dicho caso se tomará como culminación del período de imposición la fecha en la que el acto de transformación se inscriba por ante el Registro Mercantil respectivo, debiéndose declarar el patrimonio con el que se contaba para el momento de dicha transformación estructural, por cuando, es en ese momento que tiene efectos frente a terceros.

Con relación a las entidades sin personalidad jurídica se podría interpretar que ocurre una transformación de su forma jurídica cuando la misma adquiere personalidad jurídica, no

---

<sup>85</sup> Será objeto de inscripción por ante el Registro de Comercio los documentos o escrituras en las que “*se hace alteración que interese a tercero*”. Numeral 9° del artículo 19 del Código de Comercio.

<sup>86</sup> Los documentos que transforman o cambian la estructura de la sociedad que interese a terceros “*no producen efecto sino después de registrados y fijados*”. Artículo 25 del Código de Comercio.

<sup>87</sup> Estarán sometidos a la inscripción por ante el Registro de Comercio los “*convenios o resoluciones que tengan por objeto (...) la reforma del contrato en las cláusulas que deban registrarse y publicarse, que (...) cambien la razón social (...) aunque sea con arreglo al contrato, estarán sujetos al registro y publicación*”. Artículo 217 del Código de Comercio.

<sup>88</sup> Todas las “*modificaciones en la escritura constitutiva y en los estatutos de las compañías, cualquiera que sea su especie, no producirán efectos mientras no se hayan registrado y publicado (...)*” por ante el Registro Comercio. Artículo 221 del Código de Comercio.

obstante, al no ser regulado ese supuesto en las normas que desarrollan la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios no puede diferenciarse con claridad la aplicación de este numeral a dicho supuesto.



### XIII SUJETO ACTIVO

La competencia para la administración, recaudación, control y cobro del Impuesto a los Grandes Patrimonios, corresponde de manera exclusiva y tal como señala el artículo 2 de la Ley “*al Poder Público Nacional*”, quien la ejerce a través del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Las atribuciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria son establecidas de forma general en el Código Orgánico Tributario y en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria<sup>89</sup>; destacando entre sus múltiples atribuciones la competencia de comprobación, la cual permite a la Administración tributaria ejercer un control administrativo en el cumplimiento de la normativa tributaria de los sujetos obligados por medio de los Procedimientos de Verificación y el Procedimiento de Fiscalización y Determinación.

Asimismo, con relación al desarrollo y cumplimiento de las leyes tributarias el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria tiene atribuida la competencia normativa de desarrollo, por la cual, dicta actos administrativos tendientes a desarrollar y reglar los supuestos indicados en las leyes tributarias, en nuestro caso, del contenido de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, se desprende el deber de la Administración tributaria de dictar actos administrativos tendientes a desarrollar diferentes supuestos, entre los que se encuentran:

---

<sup>89</sup> Decreto con Rango, Fuerza y Valor de Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.211 extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

1.- Las normas para la actualización de los precios de adquisición, parámetro que como veremos *infra* deberá ser empleado por los sujetos obligados para la valoración de los bienes que integran su patrimonio.

2.- Establecer las formas y modalidades para la declaración del Impuesto a los Grandes Patrimonios.

## XIV SUJETOS PASIVOS

El sujeto pasivo es definido y desarrollado en términos generales por el Código Orgánico Tributario, a partir de su Título II, Capítulo III, titulado “Del Sujeto Pasivo”, cuyo artículo 19 lo define como “*el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable*”, no obstante, dentro del sistema tributario venezolano, cada ley especial en materia tributaria desarrolla una clasificación propia dirigida a determinar los sujetos obligados a las prestaciones tributarias que establecen, en ese sentido, la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios establece una clasificación propia, vale decir, una subclasificación<sup>90</sup>, desarrollada en el cuerpo de la norma.

### 1.- CLASIFICACIÓN GENERAL DE LOS SUJETOS PASIVOS

#### A.- Contribuyentes

Con respecto a la clasificación general de sujetos pasivos establecida en el Código Orgánico Tributario, su artículo 22 define a los contribuyentes como “*los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible*”, vale decir, aquellos sujetos pasivos que realizan el hecho previsto por la norma que origina la obligación tributaria. Continúa el artículo 22 señalando que puede recaer dicha condición sobre:

- 1.- “*Las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado*”

---

<sup>90</sup> Término empleado por ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *Manual...*, cit., p. 105.

2.- “Las personas jurídicas y demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho”

3.- “Las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional”, vale decir, entidades o sociedades sin personalidad jurídica, que la ley especial somete a gravamen.

Los sucesores adquieren la cualidad de contribuyentes tal como establece el artículo 24 *eiusdem* debido a que “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”, ello debido, como ilustra SOJO BIANCO<sup>91</sup>, al hecho que los herederos continúan la personalidad del causante, sin disgregar su patrimonio, y continuando sus relaciones jurídicas, en ese sentido, se transmiten tanto los derechos como las obligaciones del *de cuius*, entre las cuales se encuentran las obligaciones tributarias.

Dichas obligaciones pueden causar un perjuicio en el patrimonio del sucesor, por cuanto, pueden ser mayor al activo a recibir, por lo que, la legislación civil prevé la figura del beneficio de inventario, a saber de SOJO BIANCO<sup>92</sup> el beneficio de inventario beneficia al heredero, ya que permite mantener separado el patrimonio propio del patrimonio del *de cuius*, evitando pagar con su propio patrimonio las obligaciones de este último. Dichas obligaciones recibidas son distintas de la obligación que nace con relación a la trasmisión patrimonial indicada en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás ramos conexos.

El legatario es definido por SOJO BIANCO<sup>93</sup> como “un sucesor a título particular, que recibe del causante los derechos y

---

<sup>91</sup> SOJO BIANCO, Raúl. *Apuntes de Derecho de Familia y Sucesiones*, 14ª edición, Mobil-Libros, Caracas, 2007, pp. 310 y ss.

<sup>92</sup> *Ídem*, p. 341.

<sup>93</sup> *Ídem*, p. 310.

obligaciones que se refieran exclusivamente a un bien o a un conjunto de bienes determinados, que hayan sido expresamente señalados por el causante” el mismo, será el llamado a cubrir las obligaciones que acompañen los derechos recibidos, así como, la nueva deuda tributaria nacida con motivo de la transmisión del patrimonio recibido, indicada en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás ramos conexos.

Retomando la clasificación de contribuyentes señalada en el Código Orgánico Tributario, se encuentra la persona jurídica que resulte de una fusión, establecida en el artículo 24 *eiusdem*, último aparte que señala “*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*”, el precepto comprende a la fusión por incorporación como a la fusión en nueva sociedad, indicando ANDARA SUÁREZ<sup>94</sup> que “en la fusión por absorción se va a distinguir, por una parte, la sociedad absorbente y, por otra, la sociedad absorbida; los derechos y obligaciones de la sociedad absorbida se transmiten en bloque a la sociedad absorbente”, dichas obligaciones incluyen las obligaciones tributarias, convirtiéndose la sociedad absorbente en la única titular de dichas obligaciones.

En el caso de la fusión para dar origen a una nueva sociedad, indica ANDARA SUÁREZ que la misma “es titular de todos los derechos y obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas”, ello en vista que la sociedad que se extinguen transmite su patrimonio a la nueva sociedad. Asimismo, al analizar la naturaleza de esta situación autores como ATENCIO VALLADARES<sup>95</sup> la ubican como un supuesto de responsabilidad

---

<sup>94</sup> ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *Manual...*, cit., p. 107.

<sup>95</sup> ATENCIO VALLADARES, Gilberto: “Los responsables tributarios en Venezuela: Algunos supuestos”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 145, Asociación Venezolana de Derecho Tributario-Legis, Caracas, 2015, p. 155. [Página *web* en línea] Disponible: <http://avdt.ms.info.info/bases/biblo/texto/REVISTA%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20>

solidaria por cuanto a la sociedad que se le trasmiten “a título universal los derechos y obligaciones de las sociedades, será el responsable por las deudas tributarias”, afirmando el autor que “este tipo de disposiciones son comunes para evitar que por la vía de reestructuraciones empresariales, se pueda evitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

Recordando que el acto de fusión no puede llevar a modificar o desconocer las obligaciones tributarias pertenecientes a las sociedades absorbidas, o extinguidas, para dar origen a una nueva sociedad, por cuanto, dichos convenios no son oponibles al fisco de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 del Código Orgánico Tributario.

## B.- Responsables

Los responsables son definidos en el artículo 25 del Código Orgánico Tributario como “*los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes*”, su incorporación y finalidad principal es garantizar la recaudación, asegurando el pago de los tributos a la Administración tributaria<sup>96</sup>, estableciendo para ello la norma tributaria la obligación para un sujeto distinto del que realiza el hecho imponible.

Dicha situación indica VALDÉS COSTA<sup>97</sup> es el elemento que diferencia a los sujetos pasivos obligados (contribuyentes y responsables) por cuanto “el contribuyente es responsable por una deuda propia, y el responsable por una deuda ajena”, reconociendo el legislador para el responsable que paga la deuda ajena, que pueda reclamar al contribuyente las cantidades pagadas

---

No%20145%20ENERO%20FEBRERO%20MARZO%202015.pdf [Consulta: 2020, junio 9].

<sup>96</sup> *Ídem*, p. 144.

<sup>97</sup> VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de Derecho Tributario*, 2<sup>da</sup> edición, Editorial Temis, Bogotá, 1996, p. 313.

por él<sup>98</sup>. El legislador clasifica a los responsables en el Código Orgánico Tributario como responsables directos y responsables solidarios.

Serán responsables directos por señalarlo así el artículo 27 del Código Orgánico Tributario los agentes de retención y percepción que son “*las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente*”, sobre esta categoría SOL GIL<sup>99</sup> señala que son sujetos pasivos “siempre designados por ley en cumplimiento del principio de reserva legal, que quedan obligados a realizar retenciones impositivas o percepción de tributos que podrán tener carácter definitivo o a cuenta de un tributo que resulte mayor”.

La obligación tributaria de los agentes de retención y percepción es establecida por la ley, tomando en cuenta su relación legal o contractual con el contribuyente, indicando el artículo 27 *eiusdem* que cuando dicha relación sea producto de una actividad privada entre los sujetos, el agente de retención o percepción “*no tendrá el carácter de funcionario público*”, continua el precepto señalando que “*efectuada la retención o percepción el agente será el único responsable ante el fisco*”, configurándose así su responsabilidad como sustituto del contribuyente ante el fisco, a lo que indica MORENO DE RIVAS<sup>100</sup> “en estos casos el contribuyente queda liberado frente al fisco acreedor en virtud de

---

<sup>98</sup> Artículo 26 del Código Orgánico Tributario “El responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él”.

<sup>99</sup> SOL GIL, Jesús: “El agente de retención o percepción tributario”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 145, Asociación Venezolana de Derecho Tributario-Legis, Caracas, 2015, pp. 176-177. [Página *web* en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/REVISTA%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20No%20145%20ENERO%20FEBRERO%20MARZO%202015.pdf> [Consulta: 2020, junio 9].

<sup>100</sup> MORENO DE RIVAS, Aurora: “Responsabilidad personal de los representantes, gerentes, administradores y asesores tributarios de empresas”. *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Livrosca, Caracas, 2002, p. 275.

que ha pagado a la persona designada por éste”, correspondiendo ahora dicha obligación al agente designado.

Asimismo, el artículo 27 *eiusdem* señala que cuando el agente de retención o percepción no realice la retención o percepción a la que se encuentra obligado, su responsabilidad será solidaria junto a la del contribuyente, caso en el cual, señala MORENO DE RIVAS<sup>101</sup>, “el fisco puede constreñir tanto al contribuyente como al agente por el pago de la cantidad que ha debido ser retenida o percibida”. Por su parte y con relación a los agentes de retención y percepción y sus obligaciones tributarias ANDARA SUÁREZ<sup>102</sup> señala que “tanto la retención como la percepción implican el cumplimiento de una serie de prestaciones de diversa naturaleza a cargo de los agentes, por ello puede resultar controvertido precisar la naturaleza de estas figuras”.

Advierte el autor último citado que, por una parte, el agente soporta “la realización de una prestación de hacer que presupone el cálculo del monto a retener o percibir, y posteriormente, hacer efectiva la retención o percepción, para ello el agente ha de emplear diversos mecanismos administrativos que constituyen a su vez costos indirectos no reconocidos por el sujeto activo de la relación obligacional” para, finalmente, el agente enterar al fisco los ingresos adeudados por concepto de retención o percepción, resultando en una prestación de dar, por lo que, la obligación tributaria que en principio supone la retención o percepción de un impuesto se convierte en una carga mayor que la soportada originalmente por el contribuyente.

Son responsables solidarios además de los agentes de retención cuando no realicen las retención y percepciones a las que se encuentran obligados los sujetos señalados en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario:

---

<sup>101</sup> *Ídem*.

<sup>102</sup> Véase ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *Manual...*, cit., p. 112.

*“Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan”:*

- 1.- *“Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces y de herencias yacentes”.*
- 2.- *“Los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida”.*
- 3.- *“Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica”.*
- 4.- *“Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan”.*
- 5.- *“Los síndicos y liquidadores de las quiebras; los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones, los interventores de sociedades y asociaciones”.*
- 6.- *“Los socios o accionistas de las sociedades liquidadas”.*
- 7.- *“Los demás que conforme a las leyes así sean calificados”.*

Los supuestos señalados por el legislador, a saber de MORENO DE RIVAS<sup>103</sup>, obedecen a una “responsabilidad por administración” que se encuentra asignada “por la ley en atención a unas funciones o facultades que colocan al sujeto responsable frente a decisiones que inciden en la obligación tributaria del sujeto administrado o representado”. En ese sentido, señala la autora que la asignación de responsabilidad “debe ser consecuencia de la falta de diligencia en el ejercicio de esas facultades” de administración, señalando el primer párrafo del artículo 28 *eiusdem* que la responsabilidad “se limitará al valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan”.

Asimismo, en el artículo 29 *eiusdem* establece otro supuesto de responsabilidad solidaria dirigido a los adquirentes de fondos de comercio, señala la norma: *“Son responsables solidarios los*

---

<sup>103</sup> MORENO DE RIVAS, Aurora: “Responsabilidad...”, cit., p. 279.

*adquirentes de fondos de comercio, así como los adquirentes del activo y del pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella”, lo cual, ATENCIO VALLADARES<sup>104</sup> comenta que “esta disposición busca precisamente evitar que por las distintas operaciones de reestructuraciones empresariales que puedan realizarse entre personas jurídicas, se burle a la Administración Tributaria en su pretensión de exigir el pago de los tributos”.*

*Dicha responsabilidad se encuentra limitada como señala el último aparte del artículo 29 eiusdem “al valor de los bienes que se adquieran, a menos que el adquirente hubiere actuado con dolo o culpa grave. Durante el lapso de un (1) año contado a partir de comunicada la operación a la Administración Tributaria respectiva, ésta podrá requerir el pago de las cantidades por concepto de tributos, multas y accesorios determinados, o solicitar la constitución de garantías respecto de las cantidades en proceso de fiscalización y determinación”.*

El artículo 41 del referido Código señala que *“la Administración Tributaria podrá establecer plazos para la presentación de declaraciones juradas y pagos de los tributos, con carácter general para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen”.* Mencionada facultad ha sido desarrollada por la Administración tributaria a través de distintas Providencias Administrativa encontrando en la actualidad la Providencia Administrativa N° 0685<sup>105</sup> en la cual se estima que *“ciertas categorías de sujetos pasivos requieren de una atención especializada por parte de la Administración Tributaria Nacional, en función de su nivel de ingresos, sector o actividad económica”,* creando así la Administración Tributaria una categoría denomina *“sujetos pasivos especiales”;* la inclusión de un sujeto pasivo en dicha categoría debe ser

---

<sup>104</sup> ATENCIO VALLADARES, Gilberto: “Los responsables...”, cit., p. 151.

<sup>105</sup> Providencia Administrativa N° 0685, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 38.622 del 8 de febrero de 2007, la cual derogó a la Providencia 0828, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 38.313 del 14 de noviembre de 2005.

notificada de forma expresa por la Administración Tributaria Nacional<sup>106</sup>.

Como se puede observar, los *sujetos pasivos especiales* son sujetos pasivos que debido a ciertas circunstancias objetivas son calificados por la Administración tributaria nacional como especiales, y son notificados de forma expresa de tal condición. Los *sujetos pasivos especiales* se encuentran sometidos a los mecanismos de control fiscal determinados por las distintas Providencias Administrativas, entre estas circunstancias se encuentra el nivel de ingresos reflejado en la declaración de Impuesto sobre la Renta, o en las últimas seis declaraciones del Impuesto al Valor Agregado.

Para DONGOROZ<sup>107</sup> los sujetos pasivos especiales “no constituyen una nueva categoría de sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino que se trata de una herramienta creada por el SENIAT para mejorar su competencia de recaudación de los tributos”. Sin embargo, somos del criterio de diferenciar a nivel general a los sujetos pasivos en dos grupos: 1) los sujetos pasivos y, 2) los sujetos pasivos especiales. Esto se debe a que estos últimos ven ajustado el ejercicio de sus prestaciones tributarias a las reglas específicas dispuestas por Administración tributaria

---

<sup>106</sup> Artículo 1: Los sujetos pasivos calificados como especiales y notificados en forma expresa de tal condición por la Gerencia de Contribuyentes Especiales de la Región Capital y por las Gerencias Regionales de Tributos Internos, deberán sujetarse a las normas contenidas en esta Providencia, a los fines de la declaración y pago de sus obligaciones tributarias, del cumplimiento de los deberes formales y del cumplimiento de los deberes como agentes de retención o percepción de tributos. Providencia Administrativa N° 0685, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 38.622 del 8 de febrero de 2007.

<sup>107</sup> DONGOROZ, Joaquín: “Los sujetos pasivos especiales y su relevancia en la reforma de la Ley de Islr”, *El impuesto sobre la renta. Aspectos de una necesaria reforma. Memorias de las XVI Jornadas venezolanas de Derecho Tributario*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017, p. 200. [Página web en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/bi-blo/texto/LIBRO%20XVI%20JORNADAS.pdf> [Consulta: 2020, junio 9].

nacional, leyes especiales, o reglamentos dirigidos a los sujetos pasivos especiales<sup>108</sup>.

## 2.- CLASIFICACIÓN PROPIA DE LA LEY

La Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios establece como elemento subjetivo para la configuración del tributo a los *sujetos pasivos especiales*, por lo cual se puede afirmar que el sistema tributario venezolano posee dos categorías de sujetos pasivos: los sujetos pasivos y los *sujetos pasivos especiales*. Ahora bien, la clasificación de los sujetos obligados establecida en la Ley Constitucional objeto de estudio, señala en su artículo 1 como sujetos sometidos al gravamen las personas naturales y jurídicas calificadas por la Administración tributaria nacional como *sujetos pasivos especiales*, cuyo patrimonio neto sea igual o superior a 150.000.000 U.T.

No obstante, en el contenido de la Ley se incluyen a las entidades sin personalidad jurídica, como sujetos pasivos obligados. Con lo cual se observa una falta de técnica legislativa en el diseño del artículo 1 al establecer de forma incompleta los elementos subjetivos del tributo. Siendo así, podemos clasificar a los sujetos pasivos determinados en la Ley de la siguiente manera: 1) *Sujetos pasivos especiales* cuyo patrimonio sea igual o superior a 150.000.000 U.T., los cuales pueden ser tanto personas naturales como jurídicas y, 2) las entidades sin personalidad jurídica.

---

<sup>108</sup> Reglamento sobre el cumplimiento de deberes formales y pago de tributo para determinados sujetos pasivos con similares características, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 35.816 del 13 de octubre de 1995. Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 38.136 del 28 de febrero de 2005, en la que se designan agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado a los sujetos pasivos calificados como especiales. Así como, las Providencias Administrativas que establecen el Calendario de sujetos pasivos especiales y Agentes de Retención para aquellas obligaciones que deban cumplirse en cada año.

## A.- Personas naturales

La inclusión de las personas naturales como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio neto como vimos anteriormente es un criterio adoptado por unanimidad en los Estados que incorporan dicho impuesto dentro de sus sistemas tributarios, diferenciando su aplicación entre los residentes y no residentes. En ese sentido, el Estado venezolano no es la excepción, encontrando en el cuerpo de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, que las personas naturales domiciliadas en Venezuela tributarán tanto por el patrimonio ubicado en el territorio nacional como por el patrimonio ubicado en el extranjero (patrimonio mundial), y los no domiciliados en Venezuela solo por el patrimonio ubicado en el territorio venezolano.

Asimismo, en el caso de las personas naturales sometidas al gravamen del Impuesto a los Grandes Patrimonios, la norma *in commento* señala que serán solo aquellas catalogadas como *sujetos pasivos especiales* por la Administración tributaria nacional, con lo cual se concluye que no todas las personas naturales se encuentran sujetas a gravamen sino sólo las catalogadas como *sujetos pasivos especiales*.

## B.- Personas jurídicas

La inclusión de las personas jurídicas al ámbito de aplicación de los impuestos al patrimonio como sujetos obligados, no es aplicado por todos los Estados que asumen el reto de incorporar a sus sistemas tributarios un impuesto de esta naturaleza, por considerar que puede desalentar sus inversiones, o incluso generar efectos de traslación del tributo, con lo cual, las personas jurídicas que soportan la carga del impuesto, tienen la posibilidad de trasladar su carga económica a los bienes o servicios que enajenan, transformándose en una especie híbrida de impuesto al consumo, recomendándose su ámbito de aplicación únicamente al patrimonio de las personas naturales<sup>109</sup>.

No obstante, y pese a las distintas críticas que puedan rodear la inclusión de las personas jurídicas al ámbito de aplicación de un impuesto al patrimonio, en Venezuela han sido incluidas, siempre que sean catalogadas por la Administración tributaria nacional como *sujetos pasivos especiales*.

## C.- Las entidades sin personalidad jurídica

La personalidad jurídica es el reconocimiento que realiza el Estado a una sociedad para ser titular de derechos y obligaciones<sup>110</sup>, la misma se obtiene en el caso de las sociedades mercantiles con la protocolización de su documento constitutivo ante el Registro mercantil siguiendo las formalidades indicadas en el Código de Comercio. El principal beneficio adquirido por las

---

<sup>109</sup> EZCURRA, Huáscar y HERNÁNDEZ, Juan: “Acerca del impuesto al patrimonio de las empresas y de las personas físicas entrevista a Juan Carlos Peirano Facio”, *Revista Ius et Veritas*, N° 8, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 1994, p. 145. [Documento en línea] Disponible: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/issue/view/1289> [Consulta: junio 4].

<sup>110</sup> AGUILAR GORRONDONA, José: *Derecho civil personas. Manual de Derecho*, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 1985, p. 383.

sociedades mercantiles con personalidad jurídica es que el patrimonio atribuido a dichas sociedades se encuentra separado del patrimonio de los socios o accionistas según lo señalado en el artículo 201 *eiusdem*, asimismo, el artículo 205 del Código de Comercio señala que los acreedores personales de los socios no podrán emplear acciones contra la totalidad del patrimonio de la sociedad sino únicamente sobre la cuota de utilidades del socio, debido a que los bienes aportados por los socios son propiedad de la persona jurídica.

Con respecto a las sociedades civiles la personalidad jurídica se obtiene con la protocolización del documento constitutivo ante las oficinas del Registro Principal tal como señala el artículo 1.651 del Código Civil. En el caso que las sociedades mercantiles o civiles no cumplan las formalidades señaladas por el legislador en el Código de Comercio, Código Civil y demás leyes especiales trae como consecuencia que no adquiere la personalidad jurídica. No obstante, dicha situación no limita al Estado para imponer a dichas sociedades irregulares o sin personalidad jurídica la cualidad para ser titulares de derechos y obligaciones, debido a que como afirma HERRERA VILLAMEDIANA<sup>111</sup> son “realidades jurídicas generadoras de relaciones que no pueden quedar al margen del Derecho por el solo hecho de haberse omitido las formalidades instuídas (sic) en protección de terceros”.

En ese sentido, las mismas son reconocidas como sujetos que deben cumplir sus obligaciones fiscales, señalando el artículo 22 del Código Orgánico Tributario que son contribuyentes “*las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan*

---

<sup>111</sup> HERRERA VILLAMEDIANA, Jesús: “Las sociedades de hecho en el derecho y su situación como sujetos de impuesto”. *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Livrosca, 1999, p. 57. [Página web en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblio/texto/TEMAS%20TRIBUTARIOS%20COMPILACION%20DE%20ESTUDIOS%20Y%20SENTENCIAS%20PUBLICADAS%20EN%20LAS%20REVISTAS%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20NUM%201%20A%20LA%20NUM%2050%201969-1999.pdf> [Consulta: 2020, junio 9].

*de patrimonio y tengan autonomía funcional*” a pesar de no contar con personalidad jurídica. El reconocimiento de obligaciones tributarias a las entidades sin personalidad jurídica no es novedoso en el sistema tributario venezolano, así por ejemplo, el artículo 7 literal c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece como uno de los sujetos obligados a gravamen a las sociedades irregulares o de hecho.

Asimismo, la Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, incluye a las entidades sin personalidad jurídica como sujetos obligados. Por ello, no existe duda del reconocimiento por parte del Estado venezolano de la cualidad de sujeto pasivo a las entidades sin personalidad jurídica, con lo cual, cuando tengan un patrimonio neto igual o superior a 150.000.000 U.T.; estarán sometidas al ámbito de aplicación del Impuesto a los Grandes Patrimonio, recordando que dicha cantidad de unidades tributarias es la señalada por la Ley Constitucional como base imponible del impuesto.

### 3.- AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN

El agente de retención ha sido definido por VILLEGAS<sup>112</sup> como “un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo”. Asimismo, define al agente de percepción como “aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco”. El artículo 27 del Código Orgánico Tributario los cataloga como sujetos

---

<sup>112</sup> VILLEGAS, Héctor: *Curso...*, cit., p. 263.

pasivos *responsables* bien de forma directa cuando “*las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal (...) por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente*” o de forma *solidaria* cuando no efectúen la retención o percepción a la que se encuentren obligados a saber.

Asimismo, en relación con dicha categoría y reafirmando lo señalado por SOL GIL<sup>113</sup> son sujetos pasivos “siempre designados por ley en cumplimiento del principio de reserva legal, que quedan obligados a realizar retenciones impositivas o percepción de tributos que podrán tener carácter definitivo o a cuenta de un tributo que resulte mayor”, en ese sentido, se indica que el elemento que constriñe y define a un sujeto como agente de retención y percepción es la Ley, bien sea de forma expresa o bien sea porque autoriza a la Administración tributaria para realizar dicha designación, pero siempre reflejando en el texto legal las actividades y operaciones que hacen presumir que un sujeto debe ser incorporado en la categoría de agente de retención o percepción, por tratarse de una reserva legal.

Los agentes de retención y percepción son señalados en la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios en su artículo 27 el cual establece que: “*la Administración Tributaria podrá designar agentes de retención o de percepción de este impuesto, a quienes intervengan en actos u operaciones en las cuales estén en condiciones de efectuar por sí o por interpuesta persona, la retención o percepción del impuesto aquí previsto. Se exceptúan de esta disposición a quienes intervengan en la enajenación de acciones, efectuadas a través de mercado de valores regulados por el Estado*”, de la redacción del precepto *in commento* se aprecia que la norma delega de forma amplísima en la Administración tributaria la atribución de establecer los elementos de configuración para catalogar a un

---

<sup>113</sup> SOL GIL, Jesús: “El agente...”, cit., pp. 176-177.

sujeto como agente de retención o percepción, sin indicar aspectos objetivos claros para poder discriminar las condiciones de las actividades que deben realizar los sujetos para ser designados, siendo la única excepción que se trate de sujetos que intervengan en la enajenación de acciones realizadas a través del mercado de valores reguladas por el Estado.

El agente de retención o percepción no es un contribuyente, su obligación tributaria para con el ente acreedor surge debido a los supuestos señalados expresamente en la Ley, el agente no es libre de realizar la retención o percepción sino que debe ajustar sus prácticas a los preceptos desarrollados en la norma tributaria, *so pena* de ser sancionado por su incumplimiento, por lo que, su obligación tributaria es distinta y autónoma.

## CRITERIOS DE TERRITORIALIDAD DEL TRIBUTO

La territorialidad es un principio de sujeción adoptado por los Estados para gravar manifestaciones de capacidad económica realizadas en su jurisdicción, siendo indiferente aspectos como la nacionalidad, domicilio o residencia de los sujetos obligados.

Los Estados en ejercicio de su potestad tributaria pueden por medio del principio de extraterritorialidad<sup>114</sup> gravar total o parcialmente hechos impositivos ocurridos fuera de su territorio. Dicho principio es adoptado en el sistema tributario venezolano y lo encontramos en el artículo 11 del Código Orgánico Tributario en los siguientes términos: “*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 Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios en su Capítulo II titulado “Del Hecho Imponible” desarrolla *grosso modo* los criterios de sujeción establecidos en el artículo 11 del Código Orgánico Tributario. El artículo 4 de la Ley Constitucional establece como sometidos al gravamen a los sujetos pasivos calificados como especiales y las entidades sin personalidad jurídica conforme a los siguientes criterios de territorialidad:

---

<sup>114</sup> LEÓN ROJAS, Andrés: “La doble tributación internacional diferencia entre países desarrollados y en desarrollo”. *IV Jornadas Venezolanas De Derecho Tributario*, Livrosca, Caracas, 1998, p. 317. [Página *web* en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblio/texto/IV%20JORNADAS%20VDT%20REGIMEN%20IMPOSITIVO%20DE%20LAS%20ACTIVIDADES%20PETROLERAS%20MINERAS%20Y%20SERVICIOS%20CONEXOS.pdf> [Consulta: 2020, junio 9].

- 1.- Los residenciados o domiciliados en Venezuela;
- 2.- Los extranjeros no residenciados o domiciliados en Venezuela,
- 3.- Los venezolanos no residenciados o domiciliados en Venezuela, y
- 4.- Los extranjeros o venezolanos no residentes o domiciliados en Venezuela con establecimiento permanente.

Veamos en que consiste cada uno de estos supuestos:

#### 1.- LOS RESIDENCIADOS O DOMICILIADOS EN VENEZUELA

El numeral 1° del artículo 4 de la Ley *in commento* señala que están sujetos al ámbito de aplicación de este impuesto: “*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*”. Veremos que dicha Ley en uso de la potestad tributaria del Estado emplea el principio de extraterritorialidad para gravar la totalidad del patrimonio de los *sujetos pasivos especiales* residenciados o domiciliados en Venezuela, con lo cual, su patrimonio ubicado tanto en el territorio nacional como en el extranjero se encuentra gravado y sometido a la aplicación de este impuesto. Asimismo, encontraremos en igualdad de condiciones las entidades sin personalidad jurídica pero residenciada o domiciliada en el país.

## 2.- LOS EXTRANJEROS NO RESIDENCIADOS O DOMICILIADOS EN VENEZUELA

El numeral 2° del artículo 4 *eiusdem* se refiere a los sujetos pasivos extranjeros no residenciados o domiciliados en Venezuela, en los términos siguientes: “*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*”.

Con respecto a los *sujetos pasivos especiales* no residenciados o domiciliados en Venezuela, siguiendo lo dispuesto en el artículo 4 de la Providencia Administrativa N° 0685, serán aquellos sujetos dedicados a las actividades de exploración, explotación y comercialización de hidrocarburos y sus derivados, por las actividades primarias, industriales, de transporte, proveedores, contratistas, prestadores de servicios o accionistas de empresas mixtas dedicadas a mencionado ramo.

No obstante, de no realizar ninguna de las actividades *supra* mencionadas, un extranjero no residente o domiciliado en Venezuela difícilmente será calificado como *sujeto pasivo especial*, por lo que, probablemente, grandes patrimonios de su propiedad y ubicados en Venezuela no se verán sometidos al Impuesto a los Grandes Patrimonios, por cuanto su titular no es un *sujeto pasivo especial*.

Todo ello debido a que la Administración tributaria nacional emplea como criterio para la calificación de *sujeto pasivo especial* a un sujeto no residenciado o domiciliado en Venezuela, a las actividades económicas que realiza dicho sujeto en el territorio nacional y no la titularidad de patrimonio o la posesión de bienes de cuantioso valor.

### 3.- LOS VENEZOLANOS NO RESIDENCIADOS O DOMICILIADOS EN VENEZUELA

El numeral 3° *eiusdem* se refiere a aquellos *sujetos pasivos especiales* de nacionalidad venezolana que no se encuentren residenciados o domiciliados en Venezuela, indicando que: “*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*”.

Con respecto a los *sujetos pasivos especiales* de nacionalidad venezolana, veremos que cuando no se encuentren residenciados o domiciliados en Venezuela, serán gravados sólo por su patrimonio ubicado en el territorio nacional. Respecto a las personas naturales, la ley en su artículo 6 dispone los criterios para determinar cuándo debe ser considerada residenciada en Venezuela y cuando no.

El precepto analizado se origina producto a dos situaciones, a saber: 1) que la persona natural fuera calificada como *sujeto pasivo especial* con anterioridad a su cambio de residencia, por lo que, mantiene la calificación y ve sometido el patrimonio ubicado en el territorio nacional al Impuesto a los Grandes Patrimonios, y 2) que la persona natural sea calificada como *sujeto pasivo especial* por realizar cualquiera de las actividades económicas relacionadas con los hidrocarburos señaladas en el artículo 4 de la Providencia Administrativa N° 0685, *supra* señalado.

Ahora bien, la Ley Constitucional objeto de análisis utiliza como criterio para someter a gravamen a las personas naturales no residenciadas en Venezuela, la realización de actividades económicas, a pesar de ser un tributo que se refiere a la titularidad de un gran patrimonio. Por lo que, pueden existir grandes patrimonios que no estén gravados por dicho impuesto, debido

a que su titular no reúne las características para ser calificado como *sujeto pasivo especial*.

La conveniencia de diseñar el Impuesto a los Grandes Patrimonios con la característica *supra* descrita puede atribuirse al hecho cierto que, los *sujetos pasivos especiales*, en el cumplimiento de sus deberes formales, se encuentran sometidos a suministrar de forma regular información patrimonial a la Administración tributaria nacional, por lo que, al imponerse el tributo, le resulta más sencillo someter a los sujetos obligados conocidos que adecuar y desarrollar relaciones interinstitucionales con la finalidad de obtener la información necesaria para conocer qué sujetos son titulares de una riqueza real y efectiva representada en bienes y derechos de contenido económico.

#### 4.- LOS EXTRANJEROS O VENEZOLANOS NO RESIDENTES O DOMICILIADOS EN VENEZUELA CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Por último, la norma en su artículo 4, último apartado<sup>115</sup> señala que: *“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”*.

Ampliando así para los extranjeros y venezolanos no residenciados o domiciliados en el país pero que posean establecimiento permanente en Venezuela, la materia imponible del impuesto, por la totalidad del patrimonio atribuible a dicho establecimiento permanente, vale decir, que serán gravados no

---

<sup>115</sup> Este supuesto corresponde al numeral 4° que se señala en las correcciones por error material, no obstante, en la reimpresión completa del texto de la ley, aparece como apartado sin enumeración.

solo por los bienes y derechos que puedan ejercer en Venezuela, sino por la totalidad del patrimonio del establecimiento permanente, cualquiera sea el lugar donde se encuentre.

En resumen, tendremos que: 1) *Sujetos pasivos especiales* y entidades sin personalidad jurídica que se encuentre residenciados o domiciliados en Venezuela serán gravadas por la totalidad de su patrimonio mundial. 2) Los extranjeros y venezolanos no residenciados o domiciliados en Venezuela cuando no posean en el territorio establecimiento permanente, serán gravados únicamente por el patrimonio ubicado en Venezuela. 3) Los extranjeros o venezolanos no residenciados o domiciliados con establecimiento permanente en Venezuela, serán gravados por el patrimonio ubicado en Venezuela, y además por el patrimonio mundial atribuible al establecimiento permanente.

No obstante, y como veremos *infra* los criterios para determinar la residencia de las personas naturales, así como, del establecimiento permanente son amplios por lo que, es poco probable que no sea gravado el patrimonio mundial de los sujetos obligados al impuesto.

## XVI

# BIENES Y DERECHOS DE CONTENIDO ECONÓMICO GRAVADOS CON EL IMPUESTO

Los bienes y derechos de contenido económico que se encuentran gravados, por el Impuesto a los Grandes Patrimonios, se encuentran enumerados a título enunciativo en el artículo 5 de la Ley, que señala: “*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*”.

Por tratarse de una enumeración meramente enunciativa, se entiende que busca gravar al patrimonio neto de los sujetos obligados que puede estar incluido por bienes o derechos de contenido económico no señalados de forma expresa en el artículo 5. Los supuestos enunciados en el referido precepto pueden ser sistematizados en los siguientes términos:

## 1.- Bienes registrables:

A.- Derechos reales sobre bienes inmuebles ubicados en Venezuela.

### B.- Bienes muebles

a.- Vehículos, buques, aeronaves con matrícula venezolana o sus accesorios.

b.- Vehículos, buques, aeronaves con matrícula extranjera o sus accesorios, que hayan permanecido en el territorio nacional por 120 días.

c.- Acciones, títulos y cuotas de participación.

## 2.- Bienes no registrables

### 1.- BIENES REGISTRABLES

A.- Derechos reales sobre bienes inmuebles ubicados en Venezuela

Esta categoría la encontramos en el numeral 1° del artículo 5 *eiusdem* y señala la sujeción al ámbito de aplicación del Impuesto a los Grandes Patrimonios de los *sujetos pasivos especiales* y las entidades sin personalidad jurídica por los derechos reales que puedan ejercer sobre algún bien inmueble ubicado en el territorio venezolano. DE PAGE<sup>116</sup> define los bienes inmuebles como aquellos “cuerpos que no pueden desplazarse ni ser inmediatamente desplazados”.

El Código Civil en su artículo 526 clasifica los bienes inmuebles en tres grupos: por su naturaleza, por su destinación o por el objeto a que se refiere, desarrollando en sus artículos

---

<sup>116</sup> DE PAGE, HENRI: *Traite elementaire de Droit Civil belge*. T. V. Emile Bruylant, Bruselas, 1941, pp. 581 y ss.

siguientes mencionada clasificación<sup>117</sup>. Asimismo, ubicamos dentro de la clasificación de derecho real: el derecho de propiedad, prenda, hipoteca, anticresis o cualquier otro derecho que recaiga sobre un bien inmueble, y sea ejercido por uno de los sujetos obligados al tributo indistintamente de su residencia, domicilio o nacionalidad.

## B.- Bienes muebles

El numeral 2° y 3° del artículo 5 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios establece que se consideran ubicados en el territorio nacional para efectos de imposición del Impuesto a los Grandes Patrimonios los siguientes bienes muebles:

a.- Vehículos, buques, aeronaves con matrícula venezolana o sus accesorios

El numeral 2° del artículo 5 *eiusdem* en su encabezado señala que se consideran ubicados en el país para los efectos del ámbito de aplicación del impuesto aquellas “*naves, aeronaves, buques, accesorios de navegación y vehículos automotores de matrícula nacional*”, que formen parte del patrimonio de alguno de los sujetos obligados del impuesto, sin diferenciar el lugar donde se encuentre ubicado dicho bien mueble.

b.- Vehículos, buques, aeronaves con matrícula extranjera o sus accesorios, que hayan permanecido en el territorio nacional por 120 días

El numeral 2° del artículo 5 de la Ley igualmente establece que para efectos del ámbito de aplicación del tributo, se consideran

---

<sup>117</sup> Al respecto véase MELEÁN BRITO, Jorge: “Acerca...”, cit., pp. 169 y ss.

ubicados en el territorio nacional, y sujeto a gravamen las “*naves, aeronaves, buques, accesorios de navegación y vehículos automotores*” con matrícula extranjera, siempre que hubieren permanecido efectivamente en el territorio venezolano por al menos 120 días, continuos o discontinuos durante el periodo de imposición, y formen parte del patrimonio atribuible a los sujetos obligados.

### c.- Acciones, títulos y cuotas de participación

El numeral 3° del artículo 5 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, señala que se encuentran sometidos al ámbito de aplicación de este impuesto los “*títulos, acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos del capital social o equivalente*” emitido por sociedades venezolanas, y sean atribuibles al patrimonio de los sujetos obligados.

## 2.- BIENES NO REGISTRABLES

Se refiere a ciertos bienes muebles que no se encuentran sometidos a las formalidades de registro en el territorio venezolano, sin embargo, por su valor han sido establecidos dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a los Grandes Patrimonios, por ser considerada su posesión como una muestra de capacidad económica. Se encuentran en el numeral 4° del artículo 5 *eiusdem* y se refiere a las “*piedras preciosas, minerales, obras de arte y joyas*” atribuibles al patrimonio de los sujetos obligados, a saber los *sujetos pasivos especiales* y las entidades sin personalidad jurídica.

## XVII CRITERIO DE RESIDENCIA

La residencia como criterio de sujeción adoptado por la Ley Constitucional para gravar a los sujetos obligados al tributo, se encuentra diferenciado entre los criterios de residencia para las personas naturales y los criterios de residencia para las personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica, en el presente capítulo se analizarán cada uno de éstos.

### 1.- CRITERIOS DE RESIDENCIA PARA LAS PERSONAS NATURALES

Como hemos indicado *supra* la residencia es un criterio de sujeción adoptado en la Ley Constitucional para determinar cuándo será gravado el patrimonio mundial de las personas naturales y cuando será gravado solo el patrimonio ubicado en el territorio venezolano.

En tal sentido, el artículo 6 de la referida ley desarrolla mencionado criterio de residencia en los supuestos siguientes:

- 1) Permanezca en Venezuela por más de ciento ochenta y tres días.
- 2) Relación económica en Venezuela.
- 3) Tenga nacionalidad venezolana.

Los tres supuestos se encuentran señalados en los cuatro numerales del artículo 6 *eiusdem*, pasemos a decantar cada uno de ellos:

A.- Permanezca en Venezuela por más de ciento ochenta y tres días

El primer supuesto de residencia se establece en el numeral 1° del artículo 6 de la Ley, el cual señala que se considera a una persona natural residente cuando “*permanezca en el país por un periodo continuo, o discontinuo, superior a ciento ochenta y tres días del periodo de imposición*”; en este caso la norma emplea un criterio objetivo, que consiste en la permanencia de la persona natural en el territorio venezolano, dicha permanencia deberá ser superior a ciento ochenta y tres días computable de forma continua o discontinua, debiéndose realizar el computo de los días desde el 1 de octubre hasta el 30 de septiembre de cada año, por tratarse de un impuesto anual y periódico.

B.- Relación económica en Venezuela

El segundo supuesto de residencia establecido en la norma se ubica en el numeral segundo, que considera domiciliada una persona natural para efectos de este impuesto cuando “*se encuentre en el país el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta*”.

En ese caso, el criterio de residencia se encuentra sujeto a la relación económica de la persona natural en el país, indicando tres situaciones: 1) que se encuentre en el país el “*núcleo principal*” de sus actividades económicas; 2) que se encuentre en el país la “*base de las actividades*” económicas, y 3) se encuentren en el país “*intereses económicos*” de la persona natural; distinguiendo que pueden ser de forma directa o indirecta.

A pesar de estar dirigido el supuesto a la relación económica de las personas naturales dentro del territorio venezolano, se aprecia que el supuesto de sujeción al impuesto es bastante impreciso ya que establece tres situaciones que pueden ser

consideradas indeterminadas para acreditar a una persona natural como residente para efecto de la aplicación de este impuesto.

### C.- Tenga nacionalidad venezolana

La nacionalidad como criterio de atribución de residencia es establecida de forma directa en la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios en dos situaciones señaladas en los numerales 3° y 4° del artículo 6 *eiusdem*, a saber:

El numeral 3°, señala que se considerará residenciado en Venezuela a las personas naturales con nacionalidad venezolana, que sea funcionario, 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*”; mencionado supuesto es aplicable a aquellos funcionarios dedicados a ejercer funciones diplomáticas, señalando la norma que será sometido al impuesto por su patrimonio mundial.

El numeral 4° por su parte, establece que se considera residenciado en Venezuela la persona natural que “*tenga nacionalidad venezolana y acredite su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como de baja imposición fiscal*”; para efectos de determinar qué país o territorio se entiende de baja imposición fiscal, dispone la norma que se empleará “*en los términos previstos en la legislación nacional que regula la imposición a las rentas*”, en ese sentido, el artículo 192 de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que “*para efectos de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se consideran jurisdicciones de baja imposición fiscal, aquellas que sean calificadas como tales por la Administración Tributaria, mediante Providencia Administrativa*”.

La Administración tributaria con la finalidad de desarrollar el precepto *supra* señalado dictó la Providencia Administrativa

SNAT/2004/0232<sup>118</sup> la cual en su artículo 1 define como jurisdicciones de baja imposición fiscal “*aquellas donde la tributación que grave la totalidad de la renta, la totalidad del patrimonio, o cualquier parte de los mismos, sea nulo o hasta una alícuota igual o inferior al 20% por ese concepto*”, señalando en su artículo 2 una lista de ochenta y tres países<sup>119</sup>, catalogados como jurisdicciones de baja imposición fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta. No obstante, y retomando el supuesto señalado en el numeral 4º del artículo 6 de la Ley Constitucional si dicho país o territorio calificado de baja imposición fiscal tiene celebrado un Acuerdo amplio de Intercambio de Información Tributaria con la República Bolivariana de Venezuela, no será considerado residencia en Venezuela para efectos del Impuesto a los Grandes Patrimonios.

---

<sup>118</sup> Providencia Administrativa SNAT/2004/0232, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 37.924 del 26 de abril de 2004.

<sup>119</sup> Anguila, Antigua y Barbuda, Archipiélago de Svalbard, Aruba, Ascención, Belice, Bermudas, Brunei, Campione D'Italia, Commonwealth de Dominica, Commonwealth de Las Bahamas, Emiratos Árabes Unidos, Estado de Bahraim, Estado de Kuwait, Estado de Qatar, Estado Independ. Samoa Occidental, Estado Libre Asociado de Puerto Rico, Gibraltar, Gran Ducado de Luxemburgo, Granada, Groenlandia, Guam, Hong Kong, Islas Caiman, Isla de Christmas, Isla de Norfolk, Isla de San pedro y Miguelón, Isla del Hombre, Isla Qeshm, Islas Cook, Islas de Cocos o Kelling, Islas del Canal (Islas de Guernesey, Jersey, Aldemey, Great Sark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou y Lihou), Islas Malvinas, Islas Pacifico, Islas Salomón, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Kiribati, Labuán, Macao, Malta, Montserrat, Niue, Palau, Pitcaim, Polinesia Francesa, Principado de Andorra, Principado de Liechtensteirf, Principado de Mónaco, Reino de Swazilandia, Reino Hachemita de Jordania, República Dominicana, República Gabonesa, República Libanesa, República de Albania, República de Cabo Verde, República de Chipre, República de Angola, República de Djibouti, República de Guyana, República de Honduras, República de las Islas Marshall, República de Liberia, República de Mauricio, República de Nauru, República de Panamá, República de Seychelles, República de Túnez, República de Vanuatu, República de Yemen, República Oriental del Uruguay, República Socialista Democrática de Sri Lanka, Samoa Americana, San Vicente y las Granadinas, Santa Elena, Serenísima República de San Marino, Sultanato de Omán, Tokelau, Tristán de Cunha, Tuvalu, Zona Especial Canaria y Zona Libre Ostrava.

## 2.- PRESUNCIÓN DE RESIDENCIA

Una vez identificado los criterios de residencia establecidos en la Ley Constitucional objeto de análisis, veremos que la norma en su artículo 7 establece tres supuestos de presunción de residencia en Venezuela para las personas naturales calificadas como *sujetos pasivos especiales*; estos supuestos podrán ser desvirtuados por el interesado. Tales supuestos, se encuentran señalados en los tres (3) numerales del artículo 7, a saber:

- 1.- *“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, se consideran residentes o domiciliados en el país de acuerdo con los criterios establecidos en los numerales 1° y 2° del artículo 6 de esta Ley Constitucional”.*

A continuación cada uno de los supuestos:

1.- *“Haya establecido su lugar de habitación o tenga una vivienda principal en el país”.* Vemos en este primer numeral que se adopta un criterio más apegado a la naturaleza del término “residencia”, al vincular a la persona natural con su habitación o vivienda principal, permitiendo como única prueba en contrario *“la constancia expedida por las autoridades competentes de otro país, en la cual se acredite que la persona ha adquirido la residencia para efectos fiscales en ese país”.* No obstante, el artículo 7 *eiusdem* en su último aparte<sup>120</sup>

---

<sup>120</sup> “En los casos previstos en los numerales 1° y 2° de este artículo, solo se admitirá como prueba en contrario la constancia expedida por las autoridades competentes de otro país, en la cual se acredite que la persona ha adquirido la residencia para efectos fiscales en ese país, sin perjuicio de lo establecido en el numeral 4° del artículo 6 de esta Ley”. Último aparte del Artículo 7 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios.

indica que de tratarse de un país calificado por la Administración tributaria nacional como de baja imposición fiscal, se mantendrá la presunción de residencia a no ser que dicho país o territorio tenga celebrado un Acuerdo amplio de Intercambio de Información Tributaria con la República Bolivariana de Venezuela, caso contrario, se mantendrá la presunción de residencia y la persona natural será sometida a gravamen por su patrimonio mundial.

2.- “*Sea de nacionalidad venezolana*”. Este supuesto vincula la residencia de una persona natural con su nacionalidad. No obstante, dicha relación no siempre se encuentra ajustada a la realidad, por lo que, la norma *in commento* permite desvirtuar dicha presunción presentando la “*constancia expedida por las autoridades competentes de otro país, en la cual se acredite que la persona natural ha adquirido la residencia para efectos fiscales en dicho país*”, siempre y cuando no se trate de un país o jurisdicción catalogado por la Administración tributaria nacional como de baja imposición fiscal, caso en el cual, como indicamos *supra*, dicho país o jurisdicción deberá tener celebrado un Acuerdo amplio de Intercambio de Información Tributaria con la República Bolivariana de Venezuela, para que la constancia presentada desvirtúe la presunción de residencia.

3.- El numeral tercero indica que se presume a una persona natural residenciado en Venezuela cuando “*su cónyuge no separado legalmente o sus hijos menores de edad que dependan de él, se consideran residentes o domiciliados en el país de acuerdo con los criterios establecidos en los numerales 1° y 2° del artículo 6 de esta Ley*”. En este caso, se emplea un criterio subjetivo para presumir la residencia de una persona natural, al determinar que la misma es residente cuando su conyugue o sus hijos menores de edad y dependientes permanezcan en el territorio venezolano por un tiempo superior a ciento ochenta y tres (183) días, o mantengan dentro del

territorio nacional su núcleo principal, base de actividades o intereses económicos en Venezuela.

Si bien es cierto la norma establece libertad de prueba para que la persona natural desvirtúe este supuesto de presunción de residencia, la norma amplía un criterio de vinculación personal del sujeto obligado para someterlo a gravamen por la ubicación o relación económica que tenga su cónyuge no separado legalmente e incluso los hijos que dependan de la persona natural sometida al impuesto. Siguiendo en ese caso los criterios adoptados en los numerales 1° y 2° del artículo 6 *eiusdem*, con lo cual, hace presumir la intensión en la norma de procurar que las personas naturales sean consideradas en la mayoría de casos residenciada en Venezuela, debiendo así ser gravadas por su patrimonio mundial.

Ahora bien, debido a que los criterios de residencia de las personas naturales calificadas como *sujeto pasivo especial* se encuentran desarrollados de una forma tan amplia, puede generar efectos de doble tributación internacional. Según la última parte del artículo 11 del Código Orgánico Tributario la ley debe procurar evitar ese problema fiscal, y ello es precisamente lo que no se evita en esta Ley Constitucional, ya que no se contempla que pueda ser deducido el impuesto pagado en otro Estado que haya establecido un impuesto similar, generando para el sujeto obligado una lesión a su patrimonio y a su vez, un retroceso dentro del sistema tributario venezolano.

### 3.- CRITERIOS DE RESIDENCIA PARA LA PERSONA JURÍDICA O ENTIDAD SIN PERSONALIDAD JURÍDICA

Los criterios para determinar cuando una persona jurídica o una entidad sin personalidad jurídica se encuentra residenciada en Venezuela para efectos del Impuesto a los Grandes Patrimonios, se establecen en el artículo 8 de la Ley; en sus tres numerales, a

saber cuándo: 1. “*Hubiere sido constituida conforme a las leyes venezolanas*”; 2. “*Tenga su domicilio fiscal o estatutario en el país*”; o 3. “*Tenga su sede de dirección efectiva en el país*”.

Con relación a los dos primeros numerales, no se encuentran dudas, en cuanto a la vinculación y voluntad de la persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica de encontrarse sometida al marco regulatorio de Venezuela. Sin embargo, con respecto al numeral tercero consideramos necesario realizar algunos comentarios.

La expresión “*sede de dirección efectiva*” no es definida en la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, sin embargo, en la tributación internacional este criterio efectivamente si es utilizado para considerar cuando una persona no física es residente de un Estado y cuando no. En este sentido, el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio de la OCDE del año 2010, en los comentarios de su artículo 4<sup>121</sup>, indica que puede entenderse como “*sede de dirección efectiva*”, “*el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad*”, indicando que “*una entidad puede simultanear más de una sede de gestión, pero tendrá una única sede de dirección efectiva*”.

Ahora bien, la Administración tributaria nacional con la finalidad de establecer cuando una persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica es residente debe determinar si la misma posee una sede de dirección efectiva en el territorio nacional, vale decir, un lugar donde tome de hecho las decisiones comerciales y de gestión clave para su actividad comercial, de lo contrario no podría ser catalogada como residente, y su patrimonio mundial no estará sujeto al ámbito de aplicación del Impuesto a los

---

<sup>121</sup> Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, p. 92. [Página web en línea] Disponible: <https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>. [Consulta: 2020, junio 10].

Grandes Patrimonios, sino solo el patrimonio ubicado en el territorio venezolano.

Si se trata de una persona o entidad no domiciliada en el país, como vimos *supra*, en principio será gravado solo su patrimonio ubicado en el territorio nacional, no obstante, cuando actúe dentro del territorio nacional por medio de un establecimiento permanente, será gravada además por el patrimonio atribuible a dicho establecimiento permanente, sin importar la ubicación geográfica de este patrimonio.

El establecimiento permanente no es definido en la Ley *in commento*, pero el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE del año 2010 lo define como “*un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad*”. El artículo 9 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios con respecto a esta situación señala que: “*se entiende que una persona o entidad no domiciliada 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*”.

El significado del *establecimiento permanente* comprende un número indeterminado de instalaciones o lugares; la propia Ley Constitucional en su artículo 9 realiza una enumeración enunciativa en siete numerales que comprenden lo que debe entenderse como un establecimiento permanente a saber:

1. “*Una sede de dirección, sucursal u oficina*”: esta dirección no se debe confundir con la sede de dirección efectiva, vale decir, la sede donde se tomen las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión determinantes para el conjunto de actividades comerciales de la persona no física, ya que en este

caso, se estará ante un criterio para determinar la residencia, y no un establecimiento permanente.

2. “Una fábrica, taller o planta de producción”.
3. “Una mina, cantera, pozo o plataforma de petróleo o gas, área de explotación agrícola o cualquier otro lugar de exploración o explotación de recursos naturales”.
4. “Obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de tres (3) meses”.
5. “Centros de compras de bienes o de adquisición de servicios”.
6. “Bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título”.
7. “Agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta de la persona o entidad no residente”.

En caso que una persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica no domiciliada presente multiplicidad de establecimientos permanentes, vale decir, cuente con más de un centro o instalación donde realice sus actividades económicas, el artículo 10 de la Ley establece que “tributarán conjuntamente”, vale decir, se incluirán en una sola declaración todos los establecimientos permanentes, visto que se trata de gravar al patrimonio neto de la persona o entidad y no distintas parcelas del mismo, o incurrir en un indeterminado número de declaraciones. Asimismo, y conforme al segundo aparte del artículo 2 del Reglamento sobre el cumplimiento de deberes formales y pago de tributo para determinados sujetos pasivos con similares características<sup>122</sup>, la declaración será presentada por la oficina principal del *sujeto pasivo especial*. Del contenido de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios y una vez analizados los supuestos que rodean el criterio de

---

<sup>122</sup> Reglamento sobre el cumplimiento de deberes formales y pago de tributo para determinados sujetos pasivos con similares características, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 35.816 del 13 de octubre de 1995.

residencia, se aprecia la inexistente intención de evitar los efectos de doble tributación internacional.



## XVIII BENEFICIOS FISCALES

Como indica GIULIANI<sup>123</sup> la ley tributaria puede prever para los sujetos obligados incentivos o beneficios fiscales que determinen que aun cuando el sujeto o fuente es gravable, no se encuentre obligado al cumplimiento de la obligación tributaria. La Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios establece con respecto a los beneficios fiscales dos tipos de beneficios a saber: 1) las exenciones y, 2) las exoneraciones.

Siguiendo la clasificación de las exenciones realizada por GIULIANI<sup>124</sup> cuando las exenciones se encuentren dirigidas a determinadas personas o sujetos hablaremos de exenciones de tipo subjetivas, y cuando se dirija a la fuente o determinados hechos sometidos a gravamen serán de tipo objetivas.

Ahora bien, pasemos a analizar cada uno de los beneficios fiscales indicados *supra*:

### 1.- EXENCIONES

Con respecto a las exenciones las encontramos señaladas en el artículo 13 *eiusdem*, y podemos diferenciar las exenciones subjetivas de las objetivas, estas últimas subclasificadas en exenciones relacionada a los bienes, y exenciones relacionadas a los derechos de contenido económico, a saber:

---

<sup>123</sup> GIULIANI, Carlos: *Derecho financiero*, Vol. I, 5ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1993, pp. 319, 320 y 321.

<sup>124</sup> *Ídem*, p. 328.

## A.- Exenciones subjetivas

Las exenciones subjetivas las encontramos en los tres primeros numerales del artículo 13 de la Ley, y están dirigidas a beneficiar al Estado venezolano, a saber están exentos de este impuesto:

1. “*La República y demás entes político territoriales*”.
2. “*El Banco Central de Venezuela*”.
3. “*Los entes descentralizados funcionalmente*”.

La Ley dispensa del ámbito de aplicación del Impuesto a los Grandes Patrimonios al patrimonio público atribuible al Estado, en sus tres niveles a saber: nacional, estatal y municipal, sus entes descentralizados funcionalmente y el Banco Central de Venezuela. No obstante, debemos acotar la incoherencia plasmada en la norma al incluir como exenta a la República, ya que es el propio ente acreedor de la obligación tributaria, vale decir, el sujeto activo de la relación tributaria, por lo que, su exclusión como sujeto obligado no tiene sentido, evidentemente si es el sujeto activo mal podría estar considerado a su vez, como sujeto pasivo en la misma obligación tributaria.

Asimismo, con relación a los entes político territoriales ANDARA SUÁREZ<sup>125</sup> indica que el marco regulatorio venezolano a través de la Constitución y demás normas de rango legal ha desarrollado a favor de los distintos entes políticos-territoriales una serie de inmunidades fiscales, siendo la primera de ella la establecida en el artículo 180 apartado único de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que señala la inmunidad “*frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes político-territoriales*” y a las personas jurídicas creadas por ellos.

---

<sup>125</sup> ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *Manual...*, cit., p. 57.

Con relación al mencionado precepto, ROMERO MUCI<sup>126</sup>, al comentar la inmunidad fiscal recíproca entre las autonomías tributarias señala que “el Tribunal Supremo ha sido del criterio reiterativo que, la obligación de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de tributos no incumbe a los distintos entes político territoriales y sus servicios descentralizados, pues de lo contrario se obstaculizaría económicamente sus funciones y los fines de utilidad pública que persiguen en cada nivel territorial por causa del recurso tributario, frustrándose el propósito de colaboración que incumbe a cada rama del Poder Público en su respectiva distribución vertical”.

Asimismo, dentro del marco regulatorio venezolano se establecen distintas normas que confieren inmunidad fiscal a favor de la República y demás entes político-territoriales, encontrando el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Bienes Públicos<sup>127</sup> que señala en su artículo 10 que: “*Los bienes, rentas, derechos o acciones que formen parte del patrimonio de la República, no están sujetos a embargos, secuestros, hipotecas, ejecuciones interdictales y en general, a ninguna medida preventiva o ejecutiva y están exentos además, de contribuciones o gravámenes nacionales, estatales y/o municipales*”, continúa la norma con un carácter más amplio en su artículo 9 *eiusdem* señalando que “*los bienes de dominio público son imprescriptibles, inembargables e inalienables y están exentos además, de contribuciones o gravámenes nacionales, estatales y/o municipales*”, con lo cual, se dota de inmunidad fiscal a los bienes públicos de dominio público, los cuales son definidos en el artículo 6 de la ley como:

---

<sup>126</sup> ROMERO MUCI, Humberto: “La Distribución del Poder Tributario en la Nueva Constitución”, *Revista venezolana de Derecho Tributario*, N° 89, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2000, p. 94. [Página web en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblio/texto/REVISTA%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%202000%20NUMERO%2089%20OCTUBRE%20NOVIEMBRE%20DICIEMBRE.pdf> [Consulta: 2020, junio 9].

<sup>127</sup> Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Bienes Públicos, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.155 extraordinario del 19 de noviembre de 2014.

1. *“Los bienes destinados al uso público, como plazas, parques, infraestructura vial, vías férreas, caminos y otros”.*
2. *“Los bienes que en razón de su configuración natural, construcción o adaptación especial, o bien por su importancia histórica, científica o artística sean necesarios para un servicio público o para dar satisfacción a una necesidad pública y que no puedan ser fácilmente reemplazados en esa función”.*
3. *“Los espacios lacustre y fluvial, mar territorial, áreas marinas interiores, históricas y vitales y las comprendidas dentro de las líneas de base recta que ha adoptado o adopte la República; las costas marinas; el suelo y el subsuelo de éstos; el espacio aéreo continental, insular y marítimo y los recursos que en ellos se encuentran, incluidos los genéticos, los de las especies migratorias, sus productos derivados y los componentes intangibles que por causas naturales allí se hallen”.*
4. *“Los yacimientos mineros y de hidrocarburos, cualquiera que sea su naturaleza, existentes en el territorio nacional, bajo el lecho del mar territorial, en la zona económica exclusiva y en la plataforma continental”.*
5. *“Todos aquellos bienes a los que por ley se confiera tal cualidad”.*

Al respecto ANDARA SUÁREZ<sup>128</sup> comenta que “es importante destacar el carácter amplio de los bienes públicos del dominio público para comprender la imposibilidad de cobro de tributos de una entidad pública a otra; esto es indiferente si este tipo de bien es nacional, estatal o municipal”, indicando igualmente ROMERO MUCI<sup>129</sup> que “ningún ente político-territorial puede, a través de sus tributos propios, gravar otros entes políticos-territoriales o sus servicios descentralizados, simplemente porque están no sujetos (son inmunes)” con lo cual, carece de sentido argumentativo, legislativo y se hace incoherente

---

<sup>128</sup> ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *Manual...*, cit., p. 58.

<sup>129</sup> ROMERO MUCI, Humberto: “La Distribución...”, cit., p. 94.

incluirles dentro de las exenciones al Impuesto a los Grandes Patrimonios, habida cuenta que la propia Constitución, normas de rango legal e incluso el Tribunal Supremo de Justicia señalan la no sujeción del patrimonio público a gravamen de ninguna naturaleza.

El Banco Central de Venezuela por su parte, al igual que la República y demás entes político-territoriales cuenta con inmunidad fiscal, según lo dispuesto en el artículo 36 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Banco Central de Venezuela<sup>130</sup> a saber “*El Banco Central de Venezuela está exento de todo impuesto, tasa, arancel o contribución nacional, salvo lo que respecta a los impuestos indirectos que se apliquen a la comercialización de bienes producidos por el Instituto. Asimismo, el Banco goza de inmunidad fiscal con respecto a los tributos que establezcan los estados, el Distrito Metropolitano de Caracas y los municipios*”, con lo cual y por tratarse el Impuesto a los Grandes Patrimonios de un impuesto directo que grava el patrimonio neto de los sujetos obligados el mismo no puede ser aplicado al Banco Central de Venezuela, considerándose innecesaria y absurda su inclusión dentro de las exenciones, debido al hecho que su norma legal de forma expresa señala su inmunidad.

En este sentido, la exención de los sujetos mencionados en los tres primeros numerales del artículo 13 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, es incoherente debido a que el marco regulatorio venezolano ya establecía la inmunidad fiscal de dichos sujetos al ámbito de aplicación de cualesquiera impuesto con las características del Impuesto a los Grandes Patrimonios.

---

<sup>130</sup> Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Banco Central de Venezuela, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.211 extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

## B.- Exenciones objetivas

Las exenciones objetivas se encuentran señaladas desde el numeral 4° hasta el numeral 10° del artículo 13 de la ley y se refieren a la naturaleza de los bienes y derechos de contenido económico de los sujetos obligados. A su vez, las mismas pueden ser clasificadas en exenciones relativas a los bienes, y exenciones relativas a los derechos de contenido económico.

### a.- Exenciones relativas a los bienes

Se establecen en los numerales 4°, 5°, 8°, 9° y 10° del artículo 13 de la Ley *in commento*, y están destinadas a los bienes muebles e inmuebles que integran el patrimonio de los sujetos sometidos al gravamen del Impuesto a los Grandes Patrimonios, a saber:

1.- El numeral 4° del artículo 13 de la Ley se refiere a “*la vivienda registrada como principal ante la Administración Tributaria*”. El régimen de vivienda principal se deriva de la Ley del Impuesto sobre la Renta que prevé en su artículo 17 que no será sometido a gravamen del Impuesto Sobre la Renta el inmueble inscrito por el contribuyente ante la Administración tributaria de su jurisdicción como vivienda principal, por ende, para gozar de mencionada exención el contribuyente deberá poseer la constancia de registro de vivienda principal en la declaración.

2.- El numeral 5° *eiusdem* declara exento 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 mencionados en el artículo 20 de la referida ley, vale decir, las joyas, minerales preciosos y obras de arte que posea el contribuyente, debido al valor económico de los mismos. No obstante, cuando las obras de arte sean propiedad del autor se

mantendrán exentas de gravamen, como veremos en la exención establecida en el numeral 9° de la Ley.

3.- El numeral 8 *eiusdem* señala como exento 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*”.

4.-El numeral 9° *eiusdem* señala que se encuentra exenta “*la obra propia de los artistas mientras sean propiedad del autor*”. La “obra propia de los artistas” no tiene una definición legal propia dentro del marco regulatorio venezolano, no obstante, la Ley sobre el Derecho de Autor<sup>131</sup> al enunciar las obras de ingenio, señala entre otras las obras creadas por los artistas, asimismo, para referirse a la propiedad de las obras de ingenio señala que se atribuyen a su autor, estableciendo en su artículo 7 que “*se presume, salvo prueba en contrario, que es autor de la obra la persona cuyo nombre aparece indicado como tal en la obra de la manera acostumbrada o, en su caso, la persona que es anunciada como autor en la comunicación de la misma*”, o incluso salvo prueba en contrario la que aparezca en el registro de la propiedad intelectual como su autor según lo señala el artículo 104 *eiusdem*.

5.- El numeral 10° *eiusdem*, apelando a una relación de reciprocidad internacional, señala que se encuentran exentos “*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*”.

b.- Exenciones relativas a los derechos de contenido económico

Sobre las exenciones relativas a los derechos de contenido económico se encuentran señaladas en los numerales 6° y 7° del artículo 13 *eiusdem*, a saber se encuentran exentos:

---

<sup>131</sup> Ley sobre el Derecho de Autor, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 4.638 extraordinario del 1 de octubre de 1993.

1.- “*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*”, mencionada exención se encuentra señalada en el numeral 6° del artículo 13 de la Ley, y se refiere a los derechos de contenido económico relativos a la relación de dependencia de los sujetos obligados, vale decir, a los beneficios laborales de los sujetos obligados, distintos al salario. Con respecto a las prestaciones sociales gozan de una protección especial en la Ley Orgánica del Trabajo, las Trabajadoras y los Trabajadores<sup>132</sup> en cuanto a su inembargabilidad y privilegio sobre cualquier otra deuda del patrono.

En el caso de los aportes y rendimientos de los fondos de ahorro y cajas de ahorro de los trabajadores, como beneficios laborales se encuentran según el artículo 70 de la Ley de Cajas de Ahorro, Fondos de Ahorro y Asociaciones de Ahorro<sup>133</sup> exentos del impuesto sucesoral, con lo cual, la exención del pago del Impuesto a los Grandes Patrimonios, se agrega entre las inmunidades del mencionado beneficio laboral. Asimismo, en el artículo 146 *eiusdem* se establece la inmunidad fiscal de las Cajas de Ahorro, Fondos de Ahorro y Asociaciones de Ahorro similares al pago de “*impuestos nacionales directos e indirectos, tasas y contribuciones especiales*”.

2.- El numeral 7° de la Ley Constitucional se refiere a los bienes y derechos de propiedad comunal “*en los términos establecidos en el Reglamento que se dicte al respecto*”. Hasta la fecha no se ha dictado un reglamento que permita determinar los bienes y derechos de propiedad comunal. Sin embargo, la Ley Orgánica

---

<sup>132</sup> Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica del Trabajo, las trabajadoras y los trabajadores, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.076 extraordinario del 07 de mayo de 2012.

<sup>133</sup> Ley de Cajas de Ahorro, Fondos de Ahorro y Asociaciones de Ahorro, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 39.553 del fecha 16 de noviembre de 2010.

del Sistema Económico Comunal<sup>134</sup> emplea un término similar “*propiedad social comunal*” para referirse a los bienes que integran el capital de las “*empresas de propiedad social comunal*” creadas en la mencionada norma, las cuales se encuentran exentas del pago de cualquier tributo nacional, y se desarrollan siguiendo los preceptos indicados en dicha ley y su reglamento<sup>135</sup>. No obstante, al hacer referencia el precepto del numeral 7° del artículo 9 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios a un reglamento y no una ley específica no existe claridad en los bienes y derechos beneficiados por dicha exención careciendo de un impacto real en el ámbito de aplicación del impuesto, por cuanto, se hace indeterminado conocer los sujetos obligados beneficiados.

## 2.- EXONERACIONES

La exoneración es definida en el artículo 73 del Código Orgánico Tributario como la “*dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la ley*”, mencionada ley determinara como señala el artículo 4 *eiusdem*, “*los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia*”, en ese mismo sentido, el artículo 74 *eiusdem* establece que “*la ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones especificará los tributos que comprenda, los presupuestos necesarios para que proceda, y las condiciones a las cuales está sometido el beneficio. La ley podrá facultar al Poder Ejecutivo para someter la exoneración a determinadas condiciones y requisitos*”.

La exoneración es un beneficio fiscal incorporado en la ley que amerita del pronunciamiento del Poder Ejecutivo para su desarrollo, sin embargo, mencionado pronunciamiento no puede

---

<sup>134</sup> Ley Orgánica del Sistema Económico Comunal, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 39.578 del 21 de diciembre de 2010.

<sup>135</sup> Reglamento parcial de la Ley Orgánica del Sistema Económico Comunal, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 39.856 del 2 de febrero de 2012.

ser ilimitado, sino que la ley debe determinar los requisitos, condiciones, tributos y demás presupuestos necesarios para su incorporación; señalando el Código Orgánico Tributario en su artículo 3 Parágrafo Primero que *“los órganos legislativos nacional, estadales y municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios, rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva, la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal. Asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría con las que cuenten”*.

La Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios establece en su artículo 14 con relación a las exoneraciones que: *“El Presidente o Presidenta de la República podrá otorgar exoneraciones del pago del impuesto previsto en esta Ley Constitucional a determinadas categorías de sujetos pasivos especiales, sectores estratégicos para la inversión extranjera y el desarrollo nacional, así como a determinadas categorías de activos, bonos de deuda pública nacional o cualquier otra modalidad de título valor emitido por la República o por sus entes con fines empresariales. El decreto que declare la exoneración deberá regular los términos y condiciones de la misma”*.

Como puede apreciarse de la lectura del precepto se desprende que la exoneración es establecida con una habilitación amplísima, sin indicar la consulta necesaria ante la Administración tributaria nacional, asimismo, no se establecen los requisitos y condiciones que deben tener la *“categoría de sujetos pasivos especiales”* o cuales son los sectores estratégicos para el desarrollo nacional, indicando en su últimas líneas el precepto que corresponderá al Poder Ejecutivo mediante el Decreto de Exoneración regular los términos y condiciones, lo cual contraviene la naturaleza del beneficio fiscal señalada en el Código Orgánico Tributario, que es la Ley especial que crea el tributo la que debe desarrollar los requisitos, aspectos formales y

delimitar la actuación del Poder Ejecutivo para exonerar y no otorgarle una habilitación casi ilimitada<sup>136</sup>.

Asimismo, se debe considerar lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario en su artículo 77 en cuando a que *“las exoneraciones de tributos nacionales estarán contenidas en un solo acto administrativo que se denominará Decreto General de Exoneraciones de Tributos Nacionales. Este Decreto será publicado por el Ejecutivo Nacional para cada ejercicio económico financiero, a los fines de establecer las exoneraciones que estarán vigentes en ese periodo, en consonancia con lo dispuesto en la Ley de Presupuesto del correspondiente ejercicio económico financiero”*, por lo que, el decreto emitido por el Ejecutivo Nacional para regular los términos y condiciones de la exoneración debe ser el mismo que comprenda las exoneraciones de los demás impuestos nacionales correspondientes al ejercicio fiscal.

Para concluir con los beneficios fiscales señalados en la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios la Disposición Transitoria Final Tercera señala que *“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”*, con lo cual, se establece la prohibición expresa de emplear otro beneficio fiscal distinto a las exenciones y exoneración en los términos de la Ley Constitucional, sin que pueda darse el caso de una rebaja del Impuesto a los Grandes Patrimonios a través de una ley diferente.

---

<sup>136</sup> Compartimos la crítica indicado por ANDARA SUÁREZ en cuanto que las “exoneraciones son contempladas de forma amplísima en las leyes especiales como la del Impuesto al Valor Agregado, lo cual resulta criticable ante una habilitación casi ilimitada otorgada al órgano ejecutivo. Véase: ANDARA SUÁREZ, Lenin José: *Manual...*, cit., p. 80.



## XIX

### DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

En cuanto a la determinación del tributo, la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios regula en su Capítulo III titulado “De la Determinación del Impuesto”, lo relativo a la base imponible y la valoración de diversos tipos de bienes, como se analiza en el presente capítulo.

#### 1.- LA BASE IMPONIBLE

La base imponible es definida por SAINZ DE BUJANDA<sup>137</sup> como “el parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorado en términos monetarios” y al cual se le aplicará la alícuota del impuesto. El Capítulo III de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, en su artículo 15, dedicado a la base imponible, establece que la obtención de mencionado parámetro “*será el resultado de sumar el valor total de los bienes y derechos 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*”.

La base imponible será el patrimonio neto de los sujetos obligados que se obtiene de sumar los activos (bienes y derechos de contenido económico) y deducir de ellos los pasivos (deudas, cargas, gravámenes y obligaciones de carácter económico que recaigan sobre los mismos).

---

<sup>137</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones...*, cit., p. 261.

## 2.- REGLAS DE VALORACIÓN

Con el objeto de determinar el valor atribuible a los activos pertenecientes al patrimonio de los sujetos obligados al impuesto, la Ley señala unas reglas de valoración en sus artículos 16, 17, 18, 19, 20, 21 y 22. En estos preceptos se realiza una clasificación de los bienes atendiendo a su ubicación, vale decir, bienes ubicados en el territorio venezolano y bienes ubicados en el extranjero y diferenciándolos de acuerdo a su naturaleza, a saber, bienes muebles e inmuebles.

Asimismo, para determinar el valor de los bienes y dar cumplimiento a la Disposición Transitoria y Final Quinta<sup>138</sup> de la Ley *in commento*, la Administración tributaria nacional dictó la Providencia Administrativa N° SNAT/2019/00213 “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”, fue publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, No. 41.697 del 19 de agosto de 2019.

En la Ley Constitucional se establecen siete reglas de valoración dedicadas a determinar el valor de los activos que configuran el patrimonio de los sujetos obligados, a saber:

- 1.- “*Valor atribuible a bienes inmuebles en el país*”.
- 2.- “*Valor atribuible a bienes inmuebles en el exterior*”.
- 3.- “*Valor atribuible a otros bienes inmuebles*”.
- 4.- “*Valor atribuible a las acciones y participaciones*”.
- 5.- Valor atribuible a los bienes no registrable (joyas, objeto de arte y antigüedades).

---

<sup>138</sup> La cual dispone que “*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*”. Asimismo, la Administración Tributaria Nacional dictó el Instructivo denominado “Declaración Impuesto a los Grandes patrimonios” el 29 de septiembre de 2019.

6.- *“Valor atribuible a los derechos reales”*.

7.- Valoración especial para bienes o derechos no valorados.

#### A.- Valor atribuible a bienes inmuebles en el país

El valor atribuible a los bienes inmuebles urbanos o rurales ubicados en el territorio venezolano según lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios será *“el mayor valor que resulte de la aplicación de cualesquiera de los parámetros”* indicados en los numerales siguientes:

1. *“El valor asignado en el catastro municipal”*.

2. *“El valor de mercado”*.

3. *“El valor resultante de actualizar el precio de adquisición, conforme a las normas que dicte la Administración Tributaria para tal efecto”*.

#### a.- El valor asignado en el catastro municipal

El primer parámetro, ubicado en el numeral 1º del artículo 16 *eiusdem*, se basa en el valor asignado por el Catastro municipal a los bienes inmuebles. Este valor es fijado por las oficinas de catastro municipal según lo dispone el artículo 175 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal<sup>139</sup>, el cual dispone: *“...La determinación del valor del inmueble se hará partiendo del valor catastral de los mismos, el cual se fijará tomando como referencia el precio corriente en el mercado. La base imponible, en ningún caso, podrá ser superior al valor en mercado. Para la fijación del valor de mercado se deberán considerar las condiciones urbanísticas edificatorias, el carácter histórico artístico del bien, su uso o destino, la calidad y antigüedad de las construcciones y cualquier otro factor que de manera razonable pueda incidir en el mismo...”*.

---

<sup>139</sup> Ley Orgánica del Poder Público Municipal, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.015 extraordinario del 28 de diciembre de 2010.

Con ello toma importancia determinante el valor que toma “*como referencia el precio corriente del mercado*” que ha de considerar las condiciones particulares del inmueble. Con relación al mencionado valor el artículo 3 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2019/00213, establece el deber de las oficinas de catastro de “*mantener actualizado, de oficio o a instancia de parte, el valor de catastro de los inmuebles ubicados en su jurisdicción*”.

La primera regla de valoración señalada en el artículo 16 de la Ley *in commento* supone, para los sujetos obligados, el deber de mantener un soporte del valor catastral de sus bienes inmuebles, y para las oficinas de catastro municipal encargadas el deber de establecer y actualizar el valor de los bienes inmuebles de su jurisdicción. Se hace necesario un correcto intercambio de información y colaboración entre las Administraciones municipales y la Administración tributaria nacional en caso del desarrollo de posibles Procedimientos de Fiscalización y Determinación.

El artículo 5 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2019/00213 señala el deber de los sujetos obligados al Impuesto a los Grandes Patrimonios de “*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*”, *so pena*, que sean impuestas las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario<sup>140</sup>.

No obstante, en relación con la actualización del valor catastral del inmueble, como indicamos *supra*, es una facultad que corresponde a las oficinas de catastro de cada Municipio, por lo

---

<sup>140</sup> El artículo 6 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2019/00213 señala que: “*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*”. Providencia Administrativa N° SNAT/2019/00213, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 41.697 del 19 de agosto de 2019.

que, mal podrían los contribuyentes del impuesto verse obligados a realizar alguna actualización o modificación del mismo. El sujeto obligado sólo puede tramitar la ficha catastral que indica el valor atribuible al inmueble, sin que pueda alterar el valor y contenido de la ficha catastral.

#### b.- El valor de mercado

El segundo parámetro, señalado en el numeral 2° del artículo 16 *eiusdem* se refiere al “valor de mercado” atribuible al inmueble. La Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios no señala las reglas para obtener mencionado parámetro, ni establece un precepto de referencia para aclarar a los sujetos obligados como obtenerlo, no obstante, el artículo 175 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, señala por precio de mercado “*el que normalmente se haya pagado por bienes de similares características en el mes anterior a aquél en el que proceda la valoración, según la ordenanza respectiva, siempre que sea consecuencia de una enajenación efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor no vinculados*”.

En términos similares el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado<sup>141</sup> señala en su artículo 20 como precio corriente de mercado “*el que normalmente se haya pagado por bienes similares en el día y lugar donde ocurra el hecho imponible como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor no vinculados entre sí*”. Ambos preceptos coinciden en definir el valor de mercado como aquel precio de venta por el cual se pagan bienes con similares características, en condiciones de libre competencia entre partes no vinculadas.

---

<sup>141</sup> Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N°6.507 extraordinario del 29 de enero de 2020.

Ahora bien, como indicamos *supra* el valor catastral emplea como referencia el valor de mercado de los bienes inmuebles, por lo que, en principio, debería ser igual o ser obtenido en las oficinas de catastro. No obstante, se aprecia que ni la Ley, ni la Providencia Administrativa N° SNAT/2019/00213, señalan el medio idóneo para que los sujetos obligados puedan soportar el valor de mercado atribuido a su bien inmueble, generando vaguedad en la determinación de las reglas establecidas para los sujetos obligados, el cual, como señala el artículo 5 de la referida Providencia tiene el deber de mantener actualizado el valor de mercado.

El Registro Público (antes denominado Registro Inmobiliario) por ser la oficina encargada de registrar las transacciones realizadas sobre bienes inmuebles, sería el lugar idóneo para que el contribuyente pueda conocer el valor de mercado de su inmueble, por cuanto, dicha oficina mantiene un valor actualizado de los mismos, para establecer las tasas, aranceles y demás tributos a pagar por quienes registran la compra, venta y demás derechos reales sobre bienes inmuebles, no obstante, mencionada oficina probablemente no le expedirá al contribuyente un documento donde propiamente pueda soportar el valor de mercado atribuible a su inmueble, sino que las operaciones registradas con inmuebles similares solo le servirá como un medio de referencia.

Al no distinguirse en la Ley Constitucional y demás normas de desarrollo del Impuesto a los Grandes Patrimonios un medio idóneo para la obtención del valor de mercado por parte de los sujetos obligados, se recomiendan los siguientes:

- 1.- Avaluó realizado por un perito,
- 2.- Utilizar el valor empleado en la ficha catastral, o solicitar por ante la Oficina de catastro el parámetro empleado como referente para establecer el valor corriente de mercado, y

3.- Solicitar ante el Registro Público los parámetros utilizados para el cálculo de las operaciones realizadas sobre bienes inmuebles similares.

Como se puede apreciar, el no precisar la Ley Constitucional el medio para obtener el valor de mercado, rodea de incertidumbre al contribuyente al momento de utilizar el valor de mercado cuando no exista concordancia entre las distintas oficinas, o soportes obtenidos por éste, por lo que, el cumplimiento efectivo de la norma tributaria, y específicamente del parámetro del valor de mercado como regla de valoración de los bienes se encuentra rodeado de inseguridad jurídica para el contribuyente.

c.- El valor resultante de actualizar el precio de adquisición, conforme a las normas que dicte la Administración tributaria para tal efecto

El numeral 3° del artículo 16 *eiusdem* señala como tercer parámetro el “*valor resultante de actualizar el precio de adquisición conforme a las normas que dicte la Administración Tributaria para tal efecto*” las cuales según el artículo 2 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2019/00213 serán las publicadas en el portal *web* del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Dicho parámetro de valoración puede ser interpretado como una violación del principio de legalidad tributaria, por delegar en la Administración tributaria un elemento configurador de la base de cálculo del tributo, la cual tiene carácter de reserva legal. En todo caso, luego de un año de haber sido implementado el Impuesto a los Grandes Patrimonios, el mencionado Servicio Nacional (SENIAT) no ha dictado dichas normas, por lo que, los sujetos obligados se mantienen en un clima de inseguridad jurídica debido a una

evidente improvisación por parte del Estado venezolano al momento de imponer el impuesto objeto de análisis.

#### d.- Bienes construidos o en construcción

El artículo 16 *eiusdem* establece reglas de valoración para los casos que se trate de bienes inmuebles construidos, en construcción, no concluidos o los adquiridos con mejoras. En el primero de los supuestos cuando se trate de un bien inmueble construido, a saber del primer aparte del artículo 16, “*al valor de los inmuebles construidos... se le adicionará el valor del terreno, conforme a los métodos anteriores, salvo en el caso de las construcciones sobre terrenos propiedad de terceros*”, al referirse a un inmueble construido debería mantenerse el supuesto analizado con anterioridad, por cuanto, la oficinas de catastro tienen el deber de mantener actualizados sus archivos, no obstante, de no haberse realizado la actualización del catastro (se realizó una nueva construcción sobre un terreno y la misma no fue notificada en las oficinas de catastro), el valor atribuible al inmueble se obtendrá de sumar el valor de la obra construida, al valor del terreno cuya propiedad pertenece a quien realiza la obra siguiendo las reglas analizadas *supra*. Por su parte, si el terreno es de un tercero, el valor del bien inmueble será únicamente el valor de la obra construida.

Cuando se trate de un inmueble en construcción señala el precepto mencionado que “*al valor de los inmuebles... en construcción se le adicionará el valor del terreno, conforme a los métodos anteriores*”, asimismo, continua en el apartado siguiente del artículo 16 señalando que “*si el inmueble no ha sido concluido, el valor a declarar será el que resulte de aplicar sobre el precio proyectado del inmueble el porcentaje de ejecución de la obra*”. Pese a que en la redacción del artículo 16 se emplean los términos “*en construcción*” y “*no concluido*”, al hablar de un inmueble en construcción efectivamente es porque el mismo no ha sido concluido, por lo que, de la lectura de la norma este

segundo apartado desarrolla ambos supuestos y la regla para valorar dicho bien será la suma del terreno con el valor de la obra construida, restando de esta obra el valor de la obra proyectada.

Finalmente, en relación con los bienes adquiridos o construidos el último apartado del artículo 16 *eiusdem* establece que “*se adicionará el costo de las mejoras*”. Cuando no se hubiere actualizado la ficha catastral, como indicamos *supra*, con respecto a los bienes construidos, la norma indica que debe sumarse el valor de las mejoras al bien inmueble construido, así como, en el caso de los bienes adquiridos, cuando no se hubiere actualizado la ficha catastral.

No obstante, se debe advertir que en la ficha catastral actualizada debe estar incorporado el valor de las mejoras, así como el valor del terreno, por lo que, en los casos señalados, además de reflejar una redacción poco técnica, crea dudas en los datos presentados en las oficinas de catastro.

## B.- Valor atribuible a bienes inmuebles en el exterior

En cuanto al valor de los bienes inmuebles ubicados en el exterior, el artículo 17 de la ley *in commento* señala que “*para determinar el valor atribuible a los bienes inmuebles situados en el exterior, se utilizará el que resulte mayor entre las reglas fiscales del país donde se encuentren ubicados o el precio corriente de mercado al 30 de septiembre de cada año*”.

Por tratarse de un impuesto que sigue el sistema de autoliquidación como método para aplicar el tributo, se aprecia que es deber de los sujetos obligados señalar el valor de sus bienes. No obstante, será difícil para la Administración tributaria nacional determinar cuál es el valor empleado por los sujetos obligados en su declaración y cuál de ellos es efectivamente el mayor, visto que, son las Administraciones tributarias locales las que desarrollan habitualmente los impuestos o reglas de

valoración de los bienes inmuebles, en el entendido que suelen ser los municipios los que establecen los impuestos sobre inmuebles urbanos o rurales y llevan el correspondiente catastro.

Se puede dudar de la efectividad del precepto ya que constituye un reto casi inalcanzable que la Administración tributaria nacional pueda celebrar acuerdos de intercambio de información con las administraciones locales donde se encuentren situados los inmuebles declarados. La doctrina extranjera ha sido tajante en señalar que “este ideal choca con la realidad de que es sumamente difícil, para las administraciones fiscales que no estén muy perfeccionadas, poder gravar los bienes que se ubican en el exterior y, sobre todo, de poder establecer adecuadamente los mecanismos para la evaluación de dichos bienes”<sup>142</sup>.

### C.- Valor atribuible a otros bienes inmuebles

El artículo 18 de la Ley *in commento* señala como otros bienes inmuebles a los bienes inmuebles que se encuentren afectados por contratos de multipropiedad, tiempo compartidos u otras modalidades similares, y con respecto al valor atribuible a los derechos sobre mencionados bienes inmuebles establece: “*el valor de los derechos sobre bienes inmuebles derivados de los contratos de multipropiedad, tiempo compartido u otras modalidades similares, será el mayor valor entre el precio de adquisición y el cotizado en el mercado al 30 de septiembre de cada año*”.

Los contratos de multipropiedad y los de tiempo compartido son regulados en la Ley que regula y fomenta la multipropiedad y el sistema de tiempo compartido<sup>143</sup>, la cual en su artículo 2 define los contratos de multipropiedad como “*el*

---

<sup>142</sup> EZCURRA, Huáscar y HERNÁNDEZ, Juan: “Acerca...”, cit., p. 146.

<sup>143</sup> Ley que regula y fomenta la multipropiedad y el sistema de tiempo compartido, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N°5.022 extraordinario del 18 de diciembre de 1995.

*derecho indiviso por el cual se adquiere la propiedad sobre una parte alícuota de una unidad residencial vacacional o recreacional de carácter turístico conjuntamente con los bienes muebles que en ella se encuentren, así como sobre las instalaciones y servicios conexos y áreas comunes del respectivo desarrollo inmobiliario”, con sujeción a las reglas de uso y disfrutes establecidas en el correspondiente contrato. Asimismo, señala como tiempo compartido “el derecho de uso y disfrute de una unidad vacacional o recreacional de carácter turístico, conjuntamente con los bienes muebles que en ella se encuentren, así como las instalaciones, áreas, construcciones y servicios comunes conexos del respectivo desarrollo inmobiliario, siempre y cuando éste derecho se limite a un número determinado de días y semanas por un número específico de años con sujeción a los términos del correspondiente contrato”.*

Como se desprende de las definiciones legales *supra* señaladas los contratos de multipropiedad y tiempo compartido son derechos sobre bienes inmuebles con fines turísticos y de recreación, en el caso del contrato de multipropiedad la persona natural o jurídica adquiere un derecho de propiedad sobre una cuota parte del bien inmueble, para usarla y disponer de ella en cualquier momento, a diferencia del contrato de tiempo compartido en el cual la persona natural o jurídica adquiere un derecho de uso y disfrute del bien inmueble por los días que disponga el contrato.

Entre los derechos de los multipropietarios señala el artículo 25 *eiusdem* está el derecho de enajenar, transmitir y gravar su parte alícuota sin el consentimiento de los demás multipropietarios, asimismo, los tiempo-compartidores establece el artículo 33 *eiusdem* tienen el derecho de enajenar, transmitir, gravar y arrendar su derecho de uso y disfrute sin el consentimiento de los demás tiempo-compartidores. Por lo cual, y retomando el punto de la determinación del valor de los bienes que integran el patrimonio de los sujetos obligados al Impuesto a los Grandes Patrimonios, no es de extrañar que los multipropietarios y los tiempo-

compartidores, soporten o vean gravado su derecho sobre el bien inmueble.

Como señala el artículo 18 de la Ley Constitucional el valor atribuible al derecho sobre el bien inmueble será el mayor valor entre el precio de adquisición de la cuota alícuota en el caso de la multipropiedad, o del valor del derecho de uso y disfrute del bien inmueble en el caso de los tiempo-compartidores, y el valor cotizado en el mercado tanto de la cuota alícuota, como del derecho de uso y disfrute; como señalamos *supra* al analizar el parámetro del valor de mercado, en este caso la norma tampoco señala para el contribuyente el medio idóneo para soportar el valor de mercado, encontrando que puede obtener un referente de mencionado valor en la oficina de Registro Público, por ser la oficina donde se soportan las transacciones sobre bien inmuebles, o en la oficina de la persona natural o jurídica con la cual suscribió el contrato de multipropiedad o de tiempo-compartido, la cual debe manejar el valor actual de los derechos tanto de multipropiedad como de tiempo-compartido.

En relación con el valor de mercado debemos advertir que el contribuyente tiene el deber formal de soportar el valor empleado para la determinación de su derecho de multipropiedad o de tiempo-compartido, por ende se recomienda solicitar el valor de cotización (valor de mercado) ante la oficina donde realizó la suscripción del contrato de multipropiedad o de derecho de tiempo compartido la cual emite un soporte del valor de los contratos suscritos para la fecha.

Así como en casos anteriores, el obligado tributario deberá determinar el valor del bien inmueble, realizando una comparación de precios y eligiendo el de mayor valor, no obstante, la Administración tributaria nacional en un eventual procedimiento de Fiscalización y Determinación puede determinar si efectivamente el contribuyente realizó dicha distinción y si el precio determinado fue el de mayor valor, por lo

cual, se recomienda como indicamos *supra* mantener los soportes de los valor empleados.

#### D.- Valor atribuible a las acciones y participaciones sociales

Con respecto a las acciones y participaciones en sociedades mercantiles la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios establece una regla de valoración que diferencia entre las acciones y cuotas cotizadas en la bolsa o mercados organizados y, aquellas que no lo están, dicha regla se establece en el artículo 19 *eiusdem* y respecto a las primeras señala el precepto, en su primer apartado: *“las acciones y demás participaciones en sociedades mercantiles, incluidas las emitidas en moneda extranjera, que se coticen en bolsas o mercados organizados se valorarán conforme a su cotización al 30 de septiembre de cada año”*.

Asimismo, en el segundo supuesto, establece el último apartado del artículo 19, lo siguiente: *“las acciones y demás participaciones que no se coticen en bolsa, se computarán al valor que resulte de dividir el monto del capital más reservas reflejado en el último balance aprobado al cierre del periodo de imposición del impuesto sobre la renta, entre el número de títulos, acciones o participaciones que lo representan”*.

Las reglas empleadas para establecer el valor de las acciones y cuotas de participación señaladas en el artículo 19 presenta una diferencia entre aquellos sujetos obligados que invierten en acciones cotizadas en la bolsa, los cuales deben atribuir a dichas acciones el valor para el cierre del período fiscal del Impuesto a los Grandes Patrimonios, vale decir, el treinta (30) de septiembre de cada año, y los sujetos obligados con acciones que no son cotizadas en bolsa, los cuales emplean para su valoración el balance aprobado para el 31 de diciembre de cada año, el cual se obtiene con nueve meses de anticipación al cierre del periodo de imposición fiscal del impuesto todo lo cual impide valorar la

capacidad económica del contribuyente al momento de generarse el impuesto.

Se debe destacar que la Ley Constitucional señala expresamente, que para el momento del cierre del período de imposición fiscal y para reflejar el valor de las acciones y cuotas de participación no cotizadas se deberá emplear el último balance aprobado para el 31 de diciembre, por ende, no podrá emplearse un balance especial o diferente para el momento de la declaración.

El valor atribuible a las acciones y cuotas de participación no fue analizado en la Providencia Administrativa N° SNAT/2019/00213, asimismo, por no encontrarse determinado el valor atribuible a las acciones no cotizadas en la bolsa ajustado al cierre del periodo de imposición fiscal del Impuesto a los Grandes Patrimonios, no puede determinarse si realmente las acciones y cuotas de participación tienen el valor reflejado en los balances de contabilidad aprobados para el 31 de diciembre del año anterior, por ende, es incierto para el momento del cierre del período fiscal si el contribuyente cuenta con la capacidad contributiva reflejada en mencionado balance, por lo que, dicha regla de valoración contraviene el principio de capacidad económica al valorar la misma fuera del período de imposición fiscal, dejando de reflejar de forma precisa el patrimonio real del contribuyente, con lo cual, se genera incertidumbre e inseguridad dentro de los elementos de determinación del tributo.

E.- Valor atribuible a los bienes no registrable (joyas, objeto de arte y antigüedades)

En cuanto a las joyas, objeto de arte y antigüedades, el artículo 20 *eiusdem* establece que “*se computarán por el mayor valor resultante entre el precio de adquisición actualizado, conforme a las normas que dicte la Administración Tributaria a tal efecto, y el corriente de mercado al 30 de septiembre de cada año*”; como indicamos *supra*, la Administración tributaria nacional no ha dictado las normas de valoración, con lo cual, continua el clima de inseguridad para la determinación de los valores de los bienes en general, con lo cual, dichos bienes serán valorados únicamente con el precio corriente de mercado.

F.- Valor atribuible a derechos reales

Respecto a la determinación del valor de los derechos reales el artículo 21 *eiusdem* señala que se tomará como referencia el valor asignado al bien atendiendo a las reglas determinadas en los numerales 1 y 2 del mencionado artículo. A saber:

El numeral 1° señala que “*las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán por el monto de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, cláusulas penales u otro concepto similar*”. Recuérdese que la hipoteca es un derecho real de garantía constituido sobre bienes del deudor o de un tercero, en beneficio de un acreedor, para asegurar sobre mencionado bien el cumplimiento de la obligación. Por su parte, el contrato de prenda confiere al acreedor un bien mueble del deudor o un tercero en seguridad del crédito, el cual deberá ser restituido al extinguirse la obligación. Finalmente, la anticresis es un contrato por el cual el acreedor adquiere el derecho de hacer suyos los frutos del inmueble que se le entregue, con la obligación

de imputarlos a los intereses si se les deben, y posteriormente al capital de su acreencia<sup>144</sup>.

El numeral 2º por su parte señala que *“los derechos reales no incluidos en el numeral anterior se computarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, siempre que estos no sean menores al precio corriente de mercado pactado entre partes no vinculadas entre sí, en condiciones de libre competencia.”*

Entre los derechos reales señalados en el mencionado numeral se encuentra, el derecho de uso y habitación, la servidumbre, el usufructo y la enfiteusis. Los tres primeros son señalados en el Código Civil como limitaciones del derecho de propiedad; el usufructo por su parte es un derecho real de usar y gozar temporalmente de una cosa cuya propiedad pertenece a otro del mismo modo que lo haría éste. La enfiteusis es el contrato por el cual se concede un fundo a perpetuidad o por tiempo determinado, con la obligación de mejorarlo y pagar un canon o pensión anual<sup>145</sup>.

## G.- Valoración especial para bienes o derechos no valorados

La norma establece una regla marco para aquellos bienes y derechos que no hayan sido contemplados en los artículos anteriores, la misma se encuentra señalada en el artículo 22 que establece: *“los bienes y derechos que no posean una regla especial de valoración se computarán por el mayor valor resultante entre el precio corriente de mercado y el precio de adquisición actualizado, conforme a las normas que dicte la Administración Tributaria a tal efecto”*; estas normas no han

---

<sup>144</sup> El derecho real de hipoteca se encuentra desarrollado a partir del artículo 1.877 y ss. del Código civil; el contrato de prenda por su parte se establece en su Título XIX denominado “De la Prenda” a partir de su artículo 1.837, y la anticresis se desarrolla en su Título XX denominado “De la Anticresis” a partir del artículo 1.855.

<sup>145</sup> Tanto el Usufructo, como el Uso y la Habitación, se encuentran desarrollados en el título III denominado “De las Limitaciones de la Propiedad” del Código civil a partir del artículo 582 y ss. La Servidumbre se establece a partir de su artículo 709 y ss.; y el contrato de enfiteusis se desarrolla desde su artículo 1.565 y ss.

sido publicadas hasta la fecha por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), siendo solo aplicable el valor del precio corriente de mercado.

En la Disposición Transitoria y Final Sexta de la Ley *in commento* se establece con relación al valor de los bienes y derechos que integran el patrimonio de los sujetos obligados que “*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*”.

No obstante, como hemos advertido hasta la fecha la Administración tributaria nacional no ha dictado las normas indicadas en el artículo 16 numeral 3º, y siguientes artículos, por lo que, los *sujetos pasivos especiales* y entidades sin personalidad jurídica declararán el impuesto prescindiendo de ese parámetro de valoración.



El Impuesto a los Grandes Patrimonios sigue la corriente moderna de procurar la aplicación de la normativa tributaria por medio de los sujetos obligados, con lo cual, veremos que los mismos tienen entre otras obligaciones, la de autoliquidar el impuesto, en las condiciones y formas establecidas por la Ley y la Administración tributaria nacional.

En el Impuesto a los Grandes Patrimonios el contribuyente no va a realizar una declaración simple, en la que manifiesta datos para que la Administración tributaria calcule el tributo sino que el propio sujeto debe calcular el impuesto a pagar a través de una declaración tributaria de tipo cualificado como sería una autoliquidación. En este sentido, la autoliquidación tributaria ha sido definida por ANDARA SUÁREZ<sup>146</sup> como “el tipo de declaración en la que un obligado tributario pone en conocimiento de la Administración tributaria las operaciones económicas realizadas durante un período específico, debidamente cuantificadas, determinando por sí mismo la o las obligaciones tributarias, o las cantidades que le son favorables, o a los fines de control administrativo”.

En ese sentido, los sujetos obligados al Impuesto a los Grandes Patrimonios, deben informar a la Administración tributaria de los bienes y derechos de contenido económico de los que son titulares, asimismo, informarán sobre los gravámenes, pasivos y deudas que poseen para el cierre del período de

---

<sup>146</sup> ANDARA SUÁREZ, Lenin José: “El concepto de autoliquidación en la aplicación de los tributos”, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, N° 78, Bogotá, 2018, p. 45. [Página web en línea] Disponible: [https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2078/PUB\\_ICDT\\_ART\\_ANDARA%20SUAREZ%20Lenin%20Jose\\_El%20concepto%20de%20autoliquidacion%20en%20la%20aplicacion%20de%20los%20tributos\\_Revista%20ICDT%2078\\_Bogota\\_18.pdf](https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2078/PUB_ICDT_ART_ANDARA%20SUAREZ%20Lenin%20Jose_El%20concepto%20de%20autoliquidacion%20en%20la%20aplicacion%20de%20los%20tributos_Revista%20ICDT%2078_Bogota_18.pdf) [Consulta: 2020, junio 7].

imposición fiscal. Mencionada información, se presume “*fiel reflejo de la verdad*”<sup>147</sup>, ha de revelar el valor de los activos y el monto de sus pasivos, con la finalidad de determinar el importe a pagar por dicho impuesto, sin que intervenga la Administración tributaria en la cuantificación del valor de los bienes y derechos declarados.

El Capítulo IV de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios se titula: “Del pago, Declaración y Control del Impuesto” y establece, de forma general, las condiciones del impuesto y ciertos deberes que permiten un control más efectivo, entre los cuales destaca el suministro de información.

En ese sentido el artículo 25 *eiusdem* señala que “*la declaración y pago de este impuesto deberá efectuarse en el plazo y bajo las formas y modalidades que establezca la Administración Tributaria*” (nacional). Esta facultad fue ejercida a través de la ya citada Providencia Administrativa N° SNAT/2019/00213, la cual en su artículo 4 establece que “*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*”. Para la realización de la declaración la Administración tributaria nacional dictó el “Instructivo de Declaración Impuesto a los Grandes Patrimonios”, que sirve de guía para los sujetos obligados al momento de autoliquidar el impuesto.

Por otro lado, se debe destacar que, previo a la entrada en vigencia de la Ley Constitucional que crea el impuesto objeto de estudio, ya existía un deber de realizar una declaración informativa de patrimonio por parte de las personas jurídicas calificadas como *sujetos pasivos especiales*. La misma comenzó a aplicarse desde el año 2017 con una periodicidad anual conforme a la Providencia Administrativa SNAT/2017/0002, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N°41.075 del 16 de enero de 2017. Esta Providencia fue derogada por la Providencia Administrativa SNAT/2019/00213, pero es de

---

<sup>147</sup> Artículo 157 del Código Orgánico Tributario.

resaltar, que previo a la entrada en vigencia del nuevo impuesto, ya la Administración tributaria contaba con información clara, precisa y suministrada por los propios contribuyentes sobre la existencia de grandes patrimonios.

Desde el punto de vista operativo, el contribuyente debe configurar dentro del portal *web* del SENIAT el usuario para poder realizar la autoliquidación del Impuesto a los Grandes Patrimonios; el Instructivo señala que el usuario utilizará un espacio único para el Impuesto a los Grandes Patrimonios, para lo cual deberá generar una clave distinta a la utilizada para la declaración (autoliquidación) de los demás impuestos.

El deber de autoliquidar se encuentra igualmente acompañado de otros deberes tributarios, deberes formales u obligaciones formales, que obedecen a las prestaciones de hacer y no hacer correspondientes a los obligados tributarios, con la finalidad de aplicar la normativa tributaria<sup>148</sup>.

Siguiendo el catálogo de deberes formales presentado en el artículo 99 del Código Orgánico Tributario venezolano, nos encontramos que los *sujetos pasivos especiales* y entidades sin personalidad jurídica obligados a la declaración y pago del Impuesto a los Grandes Patrimonios deben cumplir con los deberes de:

1.-Inscribirse en los registros exigidos en la norma tributaria: Mencionado deber se encuentra desarrollado en la Providencia Administrativa que regula el Registro Único de Información Fiscal<sup>149</sup> (RIF), la cual señala en su artículo 1 el deber para “*las personas naturales, las personas jurídicas y las entidades sin personalidad*

---

<sup>148</sup> Al respecto ANDARA SUÁREZ, Lenin José: “La autoliquidación: declaración de las operaciones económicas realizadas por los particulares. Una visión desde el Derecho y la doctrina comparada”. *Revista Instituto Colombiano De Derecho Tributario*, N° 77, Bogotá, 2017, p. 77. [Documento en línea] Disponible: <https://revistaicdt.icdt.co/revista-77/> [Consulta: 2020, junio 7].

<sup>149</sup> Providencia Administrativa que regula el Registro Único de Información Fiscal, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 40.214 del 25 de julio de 2013.

*jurídica que sean sujetos pasivos de tributos administrados por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o que deban efectuar trámites ante cualquier Ente u Órgano de la Administración Pública” de inscribirse en el Registro Único de Información Fiscal (RIF), dicha inscripción puede ser verificada por la Administración tributaria, o terceros en el portal web del SENIAT.*

2.- Mantener actualizados los documentos en los que se refleje el valor atribuido a sus bienes, así como los documentos que acrediten la titularidad de los derechos de contenido económico que integren el patrimonio de los sujetos obligados, con la finalidad tanto de realizar la declaración como de acreditar el valor en una eventual fiscalización.

Por tratarse la declaración del Impuesto a los Grandes Patrimonios, de una declaración presentada por medios electrónicos, la Administración tributaria nacional tiene el deber según el artículo 148 del Código Orgánico Tributario de entregar por la vía electrónica *“un certificado electrónico que especifique la documentación enviada y la fecha de recepción, la cual será considerada como fecha de inicio del procedimiento de que se trate. En todo caso, se prescindirá de la firma autógrafa del contribuyente o responsable. La Administración Tributaria establecerá los medios y procedimientos de autenticación electrónica de los contribuyentes o responsables”*. Mencionado certificado electrónico emitido por la Administración tributaria servirá al sujeto obligado como medio probatorio de haber cumplido con su deber de autoliquidar, y especificará la información presentada en la declaración.

**CONTROL ADMINISTRATIVO:  
BIENES NO DECLARADOS U OMITIDOS**

En caso que existan dudas por parte de la Administración tributaria nacional acerca de la exactitud en los bienes y derechos de contenido económico declarados por los sujetos obligados o en el valor asignado por los mismos, la Administración tributaria podrá, de acuerdo a lo establecido por el artículo 28 de la Ley desplegar *“cuantos mecanismos administrativos de control fueren necesarios a los fines de determinar la exactitud de la información y los valores aportados por los contribuyentes en sus declaraciones”*.

En caso que en *“la aplicación de dichos mecanismos de control se determinare que el contribuyente omitió bienes en su declaración, o los reflejó en esta a un valor inferior al que deba atribuírsele en virtud de lo previsto”* la Administración tributaria tiene la facultad de iniciar *“de inmediato el correspondiente procedimiento de fiscalización y determinación tributaria, conforme a las disposiciones establecidas en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario”*, indicando que deberá *“dirigir principalmente las medidas cautelares correspondientes sobre los bienes o acciones cuya información o valoración fueren objeto de omisión o subvaloración”*.

En cuanto a los mecanismos de control con los que cuenta la Administración tributaria sobre las declaraciones del Impuesto a los Grandes Patrimonios, el Código Orgánico Tributario establece dos procedimientos, a saber: 1) El Procedimiento de Verificación y 2) El Procedimiento de Fiscalización y Determinación.

El Procedimiento de Verificación se encuentra señalado en los artículos 182 y siguientes del Código Orgánico Tributario. La verificación será sobre las declaraciones presentadas por los sujetos obligados y será únicamente sobre los datos y

documentos en ella contenidos o que la acompañen, no obstante, la Administración tributaria puede utilizar sistemas de información autorizados y documentos suministrados o requeridos a los contribuyentes con la finalidad de constatar el cumplimiento de los deberes formales y la veracidad en la información suministrada.

Asimismo, la Administración tributaria cuenta con la facultad de realizar los respectivos ajustes y liquidar las diferencias si las hubiere. En los casos que la verificación no sea realizada en la sede de la Administración tributaria sino en el establecimiento del contribuyente, responsable o agente de retención y percepción deberá ser notificada de forma expresa. Si la Administración tributaria constata diferencias en los tributos autoliquidados o en las cantidades pagadas por conceptos de éste, realizara los ajustes respectivos mediante Resolución que se notificará al sujeto obligado, reservándose las facultades de realizar el Procedimiento de Fiscalización y Determinación.

El Procedimiento de Fiscalización y Determinación se encuentra desarrollado a partir del artículo 187 y siguientes del Código Orgánico Tributario, tiene por objeto fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, realizadas o dejadas de realizar por los obligados tributarios así como fiscalizar la procedencia de las devoluciones de recuperación de tributos. Al definir el objeto del mencionado procedimiento SÁNCHEZ<sup>150</sup> señala que no es otra que “encauzar la actuación de la Administración Tributaria cuando por iniciativa propia procede a corroborar la existencia y cuantía de la obligación tributaria o su inexistencia, frente al sujeto pasivo de la misma”.

Dicha actuación de la Administración tributaria se iniciará con una Providencia Administrativa de la Administración tributaria nacional que debe contener “*el nombre del contribuyente o*

---

<sup>150</sup> SÁNCHEZ, Salvador: *El procedimiento de Fiscalización y Determinación de la Obligación Tributaria*, 2<sup>da</sup> edición, FUNEDA, Caracas, 2012, p. 21.

*responsable, tributo, período, elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuantes*” entre otros elementos. La Providencia Administrativa será notificada al contribuyente o responsables y autorizará a los funcionarios de la Administración tributaria a ejercer las facultades de fiscalización previstas en el Código Orgánico Tributario y demás normas de carácter tributario.

Entre las facultades de fiscalización de la Administración tributaria el artículo 137 del Código Orgánico Tributario establece en su numeral 5° que podrá: *“practicar avalúo o verificación física de toda clase de bienes (...), en cualquier lugar del territorio de la República Bolivariana de Venezuela”*. No obstante, si de dicho avalúo la Administración tributaria determina que los bienes declarados tienen un valor distinto pero la diferencia no aumenta su valor en más de una cuarta parte, *“no se impondrá sanción”* al contribuyente por este respecto, según lo señalado en el parágrafo primero del artículo 112 *eiusdem*. Con motivo del Procedimiento de Fiscalización y Determinación se abrirá un expediente administrativo para incorporar los documentos que soporten todas las actuaciones realizadas.

Otra de las facultades de la Administración tributaria que establece el artículo 137 numeral 2° *eiusdem* es la de *“realizar fiscalizaciones en sus propias oficinas, a través del control de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y responsables, conforme al procedimiento previsto en este Código, tomando en consideración la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización”*.

El procedimiento de fiscalización que establece el artículo 190 *eiusdem*, lo inicia la Administración tributaria de forma diferente, ya que se le faculta para realizarlo sin Providencia Administrativa para fiscalizar las declaraciones presentadas por los sujetos obligados. Dicho procedimiento se realiza mediante la

comparación y verificación de los datos suministrados por el propio obligado tributario en su declaración, así como el cruce de mencionada información con la suministrada por los proveedores, compradores, prestadores de servicio y terceros que guarden relación con los sujetos obligados.

Dicha fiscalización y determinación de carácter excepcional se hará en las oficinas de la Administración tributaria, y concluirá con el acta de reparo correspondiente. No obstante, y a pesar de encontrarse legalmente facultada, la Administración tributaria para realizar mencionado Procedimiento de Fiscalización y Determinación, la doctrina<sup>151</sup> ha elevado importantes críticas a dicha facultad por considerar que se vulneran los derechos y garantías constitucionales del contribuyente, al no ser notificado del procedimiento y demás investigaciones que se llevan en su contra, el contribuyente se entera de la fiscalización realizada con la notificación del Acta de Reparación, sin poder presentar los elementos que soporten la información suministrada en su declaración.

Las medidas cautelares según el artículo 239 del Código Orgánico Tributario son adoptadas en los casos en que exista un riesgo en el pago de los créditos, accesorios y multas por parte de los sujetos obligados. En el caso del Impuesto a los Grandes Patrimonios, dichas medidas serán empleadas principalmente cuando se omitan bienes en la declaración, o los bienes declarados sean subvalorados, según el último apartado del artículo 28 de la Ley Constitucional.

---

<sup>151</sup> FERMÍN FERNÁNDEZ, Juan: “El procedimiento de fiscalización y determinación en el Código Orgánico Tributario de 2001”, *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Livrosca, Caracas, 2002, pp. 603 y 604.

## XXII ILÍCITOS TRIBUTARIOS

El Código Orgánico Tributario en su artículo 81 define los ilícitos tributarios como *“toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias”*, y a su vez, los clasifica en tres grupos: *“formales, materiales y penales”*. 1) Los ilícitos tributarios formales se derivan del incumplimiento de los deberes formales, y se desarrollan a partir del artículo 99 y siguientes del Código Orgánico tributario. 2) Los ilícitos tributarios materiales por su parte, se vinculan con la falta de pago de una obligación tributaria, y se establecen a partir de su artículo 109 y siguientes. Tanto los ilícitos formales como los materiales son sancionados por la propia Administración tributaria según lo establecido en su artículo 89. 3) Los ilícitos tributarios penales, tienen como consecuencia jurídica que su sanción acarrea penas restrictivas de libertad, por lo que, dichas sanciones son establecidas según lo dispuesto en el artículo 89 *“por los órganos judiciales competentes”*, y se encuentran desarrollados a partir del artículo 118 y siguientes del Código Orgánico tributario.

Ahora bien, la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, establece en su Disposición Transitoria y Final Cuarta que su incumplimiento *“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”*. Con respecto a los *sujetos pasivos especiales*, el Código Orgánico Tributario establece una consecuencia jurídica exclusiva para el incumplimiento de las normas tributarias referente a los ilícitos tributarios formales, la misma se encuentra señalada en el artículo 108, último aparte, a saber: *“Cuando los ilícitos formales previstos en este Capítulo sean cometidos por sujetos calificados como especiales por la Administración Tributaria, las sanciones pecuniarias*

*aplicables serán aumentadas en un doscientos por ciento (200%)*”, siendo la consecuencia un aumento en la sanción a aplicar, lo cual pudiera ser considerado como un agravante específico.

No obstante, respecto a los demás ilícitos tributarios (materiales y penales) el Código Orgánico Tributario no establece una consecuencia jurídica distinta de la aplicable a los sujetos pasivos generales, vale decir, los no calificados como especiales, por lo que, dicha referencia expresa realizada en la Disposición Transitoria y Final Cuarta, en los casos de los ilícitos materiales y penales no se encuentra desarrollada, siendo aplicable las sanciones establecidas para los sujetos pasivos.

Asimismo, señalar de forma expresa que sería aplicable a los sujetos obligados al tributo todo lo referente a los *sujetos pasivos especiales* contemplado en el Código Orgánico Tributario, carece de sentido, por cuanto, como señalamos *supra* son los *sujetos pasivos especiales* los sujetos obligados al impuesto, por lo que, mal podría dejar de aplicárseles las consecuencias establecidas para ellos en el Código Orgánico Tributario.

Con la entrada en vigencia de la reforma realizada al Código Orgánico Tributario en el año 2020, las sanciones por la comisión de los ilícitos *supra* mencionados sufrió cambios que repercuten en el patrimonio de los sujetos obligados, debido al cambio en la unidad de referencia empleada para calcular el monto de las sanciones, la cual, dejó de ser la Unidad Tributaria (U.T.), para pasar a ser el “*tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela*”, siendo ahora el medio de cálculo un valor fluctuante reflejado por el Banco Central de Venezuela (B.C.V) para el caso de las multas.

## XXIII

### COBRO EJECUTIVO DEL TRIBUTO

La Administración tributaria nacional cuenta con facultades de cobro ejecutivo desde la reforma del Código Orgánico Tributario del año 2014, en ese sentido, el artículo 29 de la Ley Constitucional mantiene señala que: “*la Administración Tributaria ejercerá la acción de cobro ejecutivo de las cantidades determinadas por la Administración Tributaria, cuando estas no hubieren sido pagadas por los contribuyentes o sus responsables, procediendo al embargo inmediato de bienes, conforme a las disposiciones previstas en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario*”.

El Procedimiento de Intimación se establece en el Código Orgánico Tributario a partir de su artículo 222 el cual prevé que “*al día siguiente del vencimiento del plazo legal o judicial otorgado para el cumplimiento voluntario*” la Administración tributaria intimará al deudor para que pague las cantidades debidas con su correspondiente recargo. La intimación constituye título ejecutivo, será notificada al deudor y deberá contener según el artículo 223 *eiusdem*: la identificación del deudor y su responsable solidario, el monto del tributo, las multas, interés, recargos con la identificación de los actos que los contienen, la advertencia de la iniciación del procedimiento de cobro ejecutivo, si no satisface el pago total de la deuda, en un plazo de cinco (5) días hábiles, contados a partir de la notificación de la intimación; y la firma u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

Vencido el lapso establecido en la intimación sin que el deudor pague de forma voluntaria las deudas contraídas, se iniciará el Procedimiento de Cobro Ejecutivo previsto en el artículo 226 y siguientes del Código Orgánico Tributario. Dicho Procedimiento será iniciado por la Administración tributaria sin acudir al órgano jurisdiccional, para resolver el cobro de las

cantidades liquidadas y exigibles, así como las garantías constituidas a favor de la República.

La Administración tributaria nacional practicará el embargo según lo señalado por el Código Orgánico Tributario en su artículo 227 como consecuencia de no haberse realizado el pago voluntario, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación realizada por la Administración tributaria nacional. Asimismo, la Administración tributaria designará a los funcionarios que practicarán el embargo, los cuales, levantarán las actas en las que se especifiquen los bienes y derechos embargados, así como, el valor que se le asigne a cada uno de ellos, el cual, no podrá ser inferior al precio de mercado según lo señalado en el artículo 229 *eiusdem*, sin que la suma de los bienes y derechos embargados exceda el doble de las cantidades adeudadas incluyendo el recargo.

**DEBER DE VELAR POR EL INTERÉS FISCAL DE LA REPÚBLICA**

El artículo 26 de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios se refiere a lo que califica como “deber de informar” en virtud del cual *“los jueces, registradores, notarios, instituciones financieras, empresas de seguros y reaseguros, casas de bolsa, casas de cambio, depositarias, museos, galerías, joyerías y demás entidades públicas o privadas ante las cuales se registren, inscriban o depositen bienes muebles e inmuebles”* deberán remitir en las formas y condiciones que determine la Administración Tributaria Nacional *“la información que con carácter particular o general se requiera”*.

No obstante, el mismo no debe ser interpretado como un deber de informar, por cuanto, el envío de información no se hace de oficio, sino por requerimiento expreso de la Administración tributaria, soportado en un principio de colaboración y apoyo de los diferentes órganos y entes que conforman la Administración pública con la Administración tributaria, la cual, soporta la carga de recaudar los ingresos provenientes de los tributos. Por lo que, realmente se está en presencia de un deber de velar por el interés fiscal de la República.

El principio de colaboración con la Administración tributaria nacional se establece en el artículo 134 del Código Orgánico Tributario a saber: *“las autoridades civiles, políticas, administrativas y militares de la República Bolivariana de Venezuela, de los estados y municipios, los colegios profesionales, asociaciones gremiales, asociaciones de comercio y producción, sindicatos, bancos, instituciones financieras, de seguros y de intermediación en el mercado de capitales, los contribuyentes, responsables, terceros y, en general, cualquier particular u organización, están obligados a prestar su concurso a todos los órganos y funcionarios de la Administración Tributaria, y suministrar, eventual o*

*periódicamente, las informaciones que con carácter general o particular le requieran los funcionarios competentes”.*

La información requerida por la Administración tributaria nacional será utilizada únicamente con fines tributarios, y será suministrada en la forma, condiciones y oportunidades que ella señale, según lo establece el párrafo único del artículo 134 *eiusdem*.

Asimismo, con la finalidad de contribuir con un mayor control y cumplimiento de las normas señaladas en la Ley Constitucional objeto de análisis, el artículo 26 en su último aparte señala que: “*los ministerios con competencia en finanzas y registros y notarías, dictarán normas que impidan la realización de operaciones de disposición patrimonial, destinadas a evadir o eludir*” el Impuesto a los Grandes Patrimonios, confirmando que más que un deber de información, se trata de un deber de velar por el interés fiscal de la República, sujeto activo de las obligaciones tributarias indicadas en la referida norma.

## REFERENCIAS

Academia de Ciencias Políticas y Sociales: *Pronunciamiento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en rechazo a la Ley Constitucional que crea el impuesto a los grandes patrimonios' dictada por inconstitucional Asamblea Nacional Constituyente*. Caracas, 2019. [Documento en línea] Disponible: <https://www.acienpol.org.ve/pronunciamientos-acienpol/> [Consulta: 2020, junio 7].

AGUILAR GORRONDONA, José: Derecho civil personas. Manual de Derecho, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 1985.

ANDARA SUÁREZ, LENIN JOSÉ: “El concepto de autoliquidación en la aplicación de los tributos”, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N° 78, Bogotá, 2018. [Página *web* en línea] Disponible: [https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2078/PUB\\_ICDT\\_ART\\_ANDARA%20SUAREZ%20Lenin%20Jose\\_El%20concepto%20de%20autoliquidacion%20en%20la%20aplicacion%20de%20los%20tributos\\_Revista%20ICDT%2078\\_Bogota\\_18.pdf](https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2078/PUB_ICDT_ART_ANDARA%20SUAREZ%20Lenin%20Jose_El%20concepto%20de%20autoliquidacion%20en%20la%20aplicacion%20de%20los%20tributos_Revista%20ICDT%2078_Bogota_18.pdf) [Consulta: 2020, junio 7].

ANDARA SUÁREZ, LENIN JOSÉ: La autoliquidación y su incidencia en el sistema de aplicación de los tributos España. JMB Bosh Editor, Barcelona, 2018.

ANDARA SUÁREZ, LENIN JOSÉ: “La autoliquidación: declaración de las operaciones económicas realizadas por los particulares. Una visión desde el Derecho y la doctrina comparada”. Revista Instituto Colombiano De Derecho Tributario, N° 77,

Bogotá, 2017. [Documento en línea] Disponible: <https://revistaicdt.icdt.co/revista-77/> [Consulta: 2020, junio 7].

ANDARA SUÁREZ, LENIN JOSÉ: Manual de derecho tributario I Derecho sustantivo, Editor-autor, Mérida, 2018.

ANDARA SUÁREZ, LENIN JOSÉ: Poder y potestad tributaria. Acerca de las competencias tributarias en la República Bolivariana de Venezuela. Editor-autor, Mérida, 2010.

ARAUJO JUÁREZ, JOSÉ: Principios Generales de Derecho Administrativo Formal, Vadell Hermanos, Valencia, 1989.

ATENCIO VALLADARES, GILBERTO: “Los responsables tributarios en Venezuela: Algunos supuestos”, Revista de Derecho Tributario, N° 145. Asociación Venezolana de Derecho Tributario-Legis, Caracas, 2015. Página *web* en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblio/texto/REVISTA%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20No%20145%20ENERO%20FEBRERO%20MARZO%202015.pdf> [Consulta: 2020, junio 9].

BORGES, CARMEN Y DEL CASTILLO, HERNANDO: “Impuesto sobre el Patrimonio”. Revista de Derecho Tributario, N° 71. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1996. [Página *web* en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblio/texto/REVISTA%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%201996%20NUMERO%2071%20ABRIL%20MAYO%20JUNIO.pdf> [Consulta: 2020, junio 5].

BREWER-CARIAS, ALLAN: Los límites de la asamblea nacional constituyente, y su actuación inconstitucional al usurpar tanto el poder constituyente originario del pueblo como las

competencias de los poderes constituidos, 2017. [Documento en línea] Disponible: [http://allanbrewercarias.com/?s=LOS+L%C3%8DMITES+DE+LA+ASAMBLEA+NACIONAL+&taxonomy\\_year=](http://allanbrewercarias.com/?s=LOS+L%C3%8DMITES+DE+LA+ASAMBLEA+NACIONAL+&taxonomy_year=) [Consulta: 2020, junio 10].

CALVO BACA, EMILIO: Derecho registral y notarial, Libra, Caracas, 2009.

CARMONA, JUAN: Descentralización fiscal estatal en Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Ediciones Paredes, Caracas, 2005. [Página *web* en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/DESCENTRALIZACION%20FISCAL%20ESTADAL%20EN%20VENEZUELA.pdf> [Consulta: 2020, junio 7].

COLMENARES, JUAN: “El impuesto sobre transmisiones gratuitas (sucesiones y donaciones) frente al Impuesto al patrimonio: Aportes para una reforma tributaria”, X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2011. [Página *web* en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/X%20JORNADAS%20VENEZOLANAS%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%202011%20PROPUESTAS%20PARA%20UNA%20REFORMA%20TRIBUTARIA%20EN%20VENEZUELA%20INFORME%20DE%20RELATORIA%20TEMA%20I%20LEONARDO%20PALACIOS%20MARQUEZ.pdf> [Consulta: 2020, junio 5].

Código Civil, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 2.990 extraordinario del 26 de junio de 1982.

Código de Comercio, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 475 del 21 de diciembre de 1955.

Congreso de la República de Colombia, Ley 1943 de 2018, Diario Oficial, Año CLIV N° 50.820. [Página *web* en línea] Disponible: <http://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30036049> [Consulta: 2020, junio 3].

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial, N° 5.453 extraordinario del 24 de marzo de 2000 (Reimpresión de la Gaceta Oficial N° 36.860 del 30 de diciembre de 1999). Primera Enmienda, Gaceta Oficial, N° 5.908 extraordinario del 19 de febrero de 2009.

Decreto N° 1.768 del 25 de marzo de 1997, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 36.192 del 24 de abril de 1997.

Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N°6.507 extraordinario del 29 de enero de 2020.

Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N°6.507 extraordinario del 29 de enero de 2020.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Banco Central de Venezuela, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.211 extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.210 del 30 de diciembre de 2015.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Instituciones del Sector Bancario, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 40.557 del 8 de diciembre de 2014.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Marina y Actividades Conexas, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.153 extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Mercado de Valores, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.211 extraordinario del 30 de Diciembre de 2015.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.156 extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.211 extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Bienes Públicos, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.155 extraordinario del 19 de noviembre de 2014.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica del Trabajo, las trabajadoras y los trabajadores, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.076 extraordinario del 07 de mayo de 2012.

DE CESARE, CLAUDIA y LAZO MARÍN, JOSÉ: “Impuestos a los patrimonios en América Latina”. Serie Macroeconomía del desarrollo, N° 66, CEPAL, Chile, 2008. [Página *web* en línea] Disponible: [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5433/1/S0800387\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5433/1/S0800387_es.pdf) [Consulta: 2020, junio 4].

DE PAGE, HENRI: *Traite elementaire de Droit Civil belge*. T. V. Emile Bruylant, Bruselas, 1941.

DONGOROZ, JOAQUÍN: “Los sujetos pasivos especiales y su relevancia en la reforma de la Ley de Islr”, El impuesto sobre la renta. Aspectos de una necesaria reforma. Memorias de las XVI Jornadas venezolanas de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017. [Página *web* en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/LIBRO%20XVI%20JORNADAS.pdf> [Consulta: 2020, junio 9].

Embajada de España en Países bajos: Guía de Acogida de Países Bajos y La Haya, Actualizada diciembre 2017. [Página *web* en línea] Disponible: [http://www.mitramiss.gob.es/es/mundo/consejerias/paisesBajos/consejeria/contenidos/GUIA\\_DE\\_PAIS-ACOGIDA\\_HOLANDA\\_diciembre2017.pdf](http://www.mitramiss.gob.es/es/mundo/consejerias/paisesBajos/consejeria/contenidos/GUIA_DE_PAIS-ACOGIDA_HOLANDA_diciembre2017.pdf) [Consulta: 2020, junio 12].

EZCURRA, HUÁSCAR y HERNÁNDEZ, JUAN: “Acerca del impuesto al patrimonio de las empresas y de las personas físicas

entrevista a Juan Carlos Peirano Facio”, Revista Ius et Veritas, N° 8, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 1994. [Documento en línea] Disponible: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/issue/view/1289> [Consulta: junio 4].

FERMÍN FERNÁNDEZ, JUAN: “El procedimiento de fiscalización y determinación en el Código Orgánico Tributario de 2001”, Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001, Livrosca, Caracas, 2002.

FERNÁNDEZ SANTOS, YOLANDA: “El arrendamiento financiero y operativo”. Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, N° Extra 1, Universidad de León, 2009. [Documento en línea] Disponible: <http://revpubli.unileon.es/ojs/index.php/Pecunia/article/view/779> [Consulta: junio 22].

GARCÍA BOLÍVAR, OMAR: “De la disolución de las sociedades mercantiles”, Revista de la Facultad de Derecho, N° 52, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 1998. [Página *web* en línea] Disponible: <http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/Revderecho52.pdf> [Consulta: 2020, junio 11].

GIULIANI, CARLOS: Derecho financiero, Vol. I, 5a edición, Depalma, Buenos Aires, 1993.

HERRERA VILLAMEDIANA, JESÚS: “Las sociedades de hecho en el derecho y su situación como sujetos de impuesto”. Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50, Asociación Venezolana de Derecho Tributario,

Livrosca, 1999. [Página *web* en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/TEMAS%20TRIBUTARIOS%20COMPILACION%20DE%20ESTUDIOS%20Y%20SENTENCIAS%20PUBLICADAS%20EN%20LAS%20REVISTAS%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20NUM%201%20A%20LA%20NUM%2050%201969-1999.pdf> [Consulta: 2020, junio 9].

Instructivo “Declaración Impuesto a los Grandes patrimonios”, 2019.

JARACH, DINO: Finanzas públicas y derecho tributario, Cangallo, Buenos Aires, 1985.

KUMMEROW, GERT: Bienes y Derechos Reales, 5ª edición, McGraw-Hill, Caracas, 1996.

LEÓN ROJAS, ANDRÉS: “La doble tributación internacional diferencia entre países desarrollados y en desarrollo”. IV Jornadas Venezolanas De Derecho Tributario, Livrosca, Caracas, 1998. [Página *web* en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/IV%20JORNADAS%20VDT%20REGIMEN%20IMPOSITIVO%20DE%20LAS%20ACTIVIDADES%20PETROLERAS%20MINERAS%20Y%20SERVICIOS%20CONEXOS.pdf> [Consulta: 2020, junio 9].

Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 41.667 del 03 de julio de 2019. Reimpresa por error material, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 41.696 del 16 de agosto de 2019.

Ley de Aeronáutica Civil, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N°39.140 del 17 de marzo de 2009.

Ley de Cajas de Ahorro, Fondos de Ahorro y Asociaciones de Ahorro, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 39.553 del 16 de noviembre de 2010.

Ley de Fideicomisos, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 496 extraordinario del 17 de agosto de 1956.

Ley de Propiedad Industrial, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 25.227, del 10 de diciembre de 1956.

Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 5.991 extraordinario del 29 de julio de 2010.

Ley de Transporte terrestre, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 38.985 del 1 de agosto de 2010.

Ley Orgánica de Hidrocarburos, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 38.493 del 4 de agosto de 2006.

Ley Orgánica del Poder Público Municipal, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.015 extraordinario del 28 de diciembre de 2010.

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 2.818 del 1 de julio de 1981.

Ley Orgánica del Sistema Económico Comunal publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 39.578 de fecha 21 de diciembre de 2010.

Ley que regula y fomenta la multipropiedad y el sistema de tiempo compartido, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N°5.022 extraordinario del 18 de diciembre de 1995.

Ley sobre el Derecho de Autor, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 4.638 extraordinario del 1 de octubre de 1993.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, Boletín Oficial del Estado núm. 136, del 7 de junio de 1991. España. [Página *web* en línea] Disponible: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14392> [Consultado: 2020, junio 12].

Ley 23.966, Buenos Aires, 1 de agosto de 1991, Boletín Oficial, 20 de agosto de 1991. [Documento en línea] <http://www.saij.gob.ar/23966-nacional-impuesto-combustibles-liquidados-impuesto-combustibles-gaseosos-impuesto-sobre-bienes-personales-financiamiento-regimen-nacional-prevision-social-Ins0003713-1991-08-01/123456789-0abcdefg-g31-73000scanyel> [Consulta: 2020, junio 3].

Ley 27.480, Buenos Aires, 5 de diciembre de 2018, Boletín Oficial, 21 de Diciembre de 2018. [Página *web* en línea]

Disponible: <http://www.saij.gob.ar/27480-nacional-modificacion-ley-impuesto-personales-impuesto-ganancias-lns0006435-2018-12-05/123456789-0abc-defg-g53-46000scanyel?q=%20titulo%3A%20impuesto&o=0&f=Total%7CTip%20de%20Documento/Legislaci%F3n/Ley%7CFecha/2018%5B20%2C1%5D%7COrganismo%7CPublicaci%F3n%7CTema%7CEstado%20de%20Vigencia%7CAutor%7CJuridicci%F3n/Nacional&t=4> [Consulta: 2020, junio 3].

LUQUI, JUAN CARLOS: *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989.

MEIER, HENRIQUE: *Teoría de las Nulidades en el Derecho Administrativo*, 2da edición, Jurídica ALVA, S.R.L, Caracas, 2001.

MELEÁN BRITO, JORGE: “Acerca de las bases conceptuales del patrimonio”, *Revista venezolana de Legislación y Jurisprudencia*, N° 14, Caracas, 2020. [Documento en Línea] Disponible: [http://rvlj.com.ve/?page\\_id=1405](http://rvlj.com.ve/?page_id=1405) [Consulta: 2020, junio 4].

MELICH ORSINI, JOSÉ: “El Fideicomiso en Venezuela”. *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, N° 142, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2004. [Página *web* en línea] Disponible: [http://aciropol.msinfo.info/bases/biblo/texto/boletin/2004/BolACPS\\_2004\\_142\\_407-438.pdf](http://aciropol.msinfo.info/bases/biblo/texto/boletin/2004/BolACPS_2004_142_407-438.pdf) [Consulta: 2020, junio 10].

*Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada*, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Instituto de Estudios Fiscales, 2010. [Página *web* en línea] Disponible: <https://www.globbal.co/wp->

content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-a-breviada.pdf [Consulta: 2020, junio 10].

MORALES, EDUVIGES, HERNÁNDEZ, MAIRELY y DELFÍN, MARÍA: “Nuevos lineamientos tributarios”, Actualidad Contable FACES, Año 18, N° 31, Mérida, 2015. [Documento en línea] Disponible: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25743363005> [Consulta: 2020, junio 3].

MORENO DE RIVAS, AURORA: “Responsabilidad personal de los representantes, gerentes, administradores y asesores tributarios de empresas”. Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001, Livrosca, Caracas, 2002.

Norma de Información Financiera para Pequeña y Mediana Empresa, (NIIF para las PYMES), Norma 20 Arrendamientos, 2009.

Norma Internacional de Información Financiera, Norma 16 Arrendamientos, 2016.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE): Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 1990-2017, 2019. [Documento en línea] Disponible: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2019\\_25666b8d-en-es?mlang=es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2019_25666b8d-en-es?mlang=es) [Consulta: 2020, junio 5].

Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0232, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 37.924 del 26 de abril de 2004.

Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 38.136 del 28 de febrero de 2005.

Providencia Administrativa N° SNAT/2017/0002, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N°41.075 del 16 de enero de 2017.

Providencia Administrativa N° SNAT/2019/00213, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 41.697 del 19 de agosto de 2019.

Providencia Administrativa N° 0685, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 38.622 del 8 de febrero de 2007.

Providencia Administrativa que regula el Registro Único de Información Fiscal, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 40.214 del 25 de julio de 2013.

Reglamento del Registro Naval Venezolano, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 37.773 del 11 de septiembre de 2003.

Reglamento parcial de la Ley Orgánica del Sistema Económico Comunal, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 39.856 del 2 de febrero de 2012.

Reglamento sobre el cumplimiento de deberes formales y pago de tributo para determinados sujetos pasivos con similares características, Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 35.816 del 13 de octubre de 1995.

ROJINA, RAFAEL: Compendio de Derecho Civil II Bienes, Derechos Reales y Sucesiones, Porrúa, México, 1963.

ROMERO MUCI, HUMBERTO: “La Distribución del Poder Tributario en la Nueva Constitución”, Revista venezolana de Derecho Tributario, N° 89, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2000. [Página *web* en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/REVISTA%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%202000%20NUMERO%2089%20OCTUBRE%20NOVIEMBRE%20DICIEMBRE.pdf> [Consulta: 2020, junio 9].

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: Concepto del Hecho imponible. Hacienda y derecho, Vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: Lecciones de Derecho Financiero, 10a edición, Universidad Complutense, Madrid, 1993.

SÁNCHEZ, SALVADOR: El procedimiento de Fiscalización y Determinación de la Obligación Tributaria, 2da edición, FUNEDA, Caracas, 2012.

SANZ JARQUE, JUAN: Cooperación. Teoría general y régimen de las sociedades cooperativas. El nuevo derecho cooperativo, Comares, Granada, 1994.

Servicio Autónomo de la Propiedad Intelectual (SAPI). [Página *web* en línea] Disponible: <http://sapi.gob.ve/sapi/> [Consulta: junio 10].

SOJO BIANCO, RAÚL: Apuntes de Derecho de Familia y Sucesiones, 14a edición, Mobil-Libros, Caracas, 2007.

SOL GIL, JESÚS: “El agente de retención o percepción tributario”, Revista de Derecho Tributario, N° 145, Asociación Venezolana de Derecho Tributario-Legis, Caracas, 2015. [Página *web* en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/REVISTA%20DE%20DEREC HO%20TRIBUTARIO%20No%20145%20ENERO%20 FEBRERO%20MARZO%202015.pdf> [Consulta: 2020, junio 9].

TARSITANO, ALBERTO: “El principio constitucional de capacidad contributiva” en Horacio A. García Belsunce (Coord.), Estudios de Derecho Constitucional Tributario, Depalma, Buenos Aires, 1994.

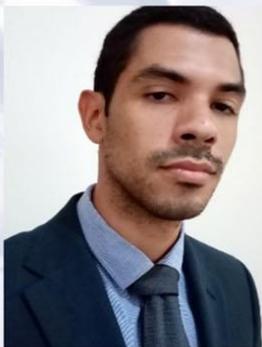
Texto Ordenado de 1996, Decreto 338/996, Diario Oficial, Año XCI, Tomo 364 del 16 de septiembre de 1996, N° 24.621, República Oriental del Uruguay, Título 14 Impuesto al patrimonio. [Documento en línea] <http://www.um.edu.uy/docs/codigotributario/textoord96.html> [Consulta: 2020, junio 4].

*The Property Tax Act*, Chapter 81:21, República Cooperativa de Guyana [Documento en línea] Disponible: <https://gra.gov.gy/publications/tax-laws/991-property-tax-act-rev-2019> [Consulta: 2020, junio 4].

VALDÉS COSTA, RAMÓN: Curso de Derecho Tributario, 2da edición, Temis, Bogotá, 1996.

VELUTINI, JUAN: “La armonización del impuesto a los grandes patrimonios bajo los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Venezuela”, XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Patologías del Sistema Tributario Venezolano, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019. [Documento en línea] Disponible: <https://www.avdt.org.ve/avdt/index.php/utilidades/downloads/category/9-2019> [Consulta: 2020, junio 9].

VILLEGAS, HÉCTOR: Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 5ta edición, Depalma, Buenos Aires, 1992.



## JORGE EDUARDO MELEÁN BRITO

Abogado egresado con la distinción académica *Cum Laude* por la Universidad de Los Andes (ULA). Cursante de la Especialidad en Derecho Mercantil, opción Tributos Empresariales y Maestrante en Administración, mención Finanzas de la Universidad de Los Andes. Investigador adscrito al Grupo de Investigación en Patrimonio de la Facultad de Arte. Integrante de la Dirección de Servicios Jurídicos de la Universidad de Los Andes. Autor de artículos científicos en revistas especializadas. Conferencista. Asesor Corporativo.

**L**a obra está estructurada para ser comprendida con una gran facilidad, lo cual es de suma importancia en el Impuesto a los Grandes Patrimonios debido a que el texto que le da origen posee incoherencias que pueden llevar a una total confusión si no se hace una revisión sistemática del mismo. De allí ese sea otro de los méritos de la obra, alcanzar una sistematización adecuada para una regulación confusa.

### **Lenin José Andara Suárez**

Doctor por la Universidad de Salamanca.  
Profesor Facultad de Ciencias Jurídicas y  
Políticas, Universidad de Los Andes (ULA).

 Andara Editor

I.S.B.N. 979-868-507-6984

