

**INCIDENCIAS DEL IMPUESTO SOBRE
GRANDES TRANSACCIONES FINANCIERAS
EN LOS SUJETOS PASIVOS ESPECIALES EN
2018**



REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA DE DERECHO
COORDINACIÓN DE PASANTÍAS

INCIDENCIAS DEL IMPUESTO SOBRE GRANDES TRANSACCIONES FINANCIERAS EN
LOS SUJETOS PASIVOS ESPECIALES EN 2018

AUTOR: Marianny Di Vito
C.I. 24.647.457
TUTORA: Mariangelis Veroes

San Diego, enero de 2019



REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA DE DERECHO
COORDINACIÓN DE PASANTÍAS

INCIDENCIAS DEL IMPUESTO SOBRE GRANDES TRANSACCIONES FINANCIERAS EN
LOS SUJETOS PASIVOS ESPECIALES EN 2018

CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN

Nombre, firma y cédula de identidad del tutor académico

Nombre, firma y cédula de identidad del jurado

Nombre, firma y cédula de identidad del jurado

AUTOR: Marianny Di Vito
C.I. 24.647.457

San Diego, enero de 2019

ÍNDICE GENERAL

RESUMEN INFORMATIVO	v
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I. EL PROBLEMA	2
Planteamiento del problema	2
Formulación del problema	3
Objetivo general	4
Objetivos específicas	4
Justificación de la investigación	4
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO	6
Antecedentes de la investigación	6
Bases teóricas	10
Bases legales	14
CAPÍTULO III. FASES METODOLÓGICAS	18
Tipo de investigación	18
Métodos y técnicas de la investigación jurídica	19
Fase I	19
Fase II	19
Fase III	20
Fuentes del conocimiento jurídico	20
CAPÍTULO IV. RESULTADOS, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	21
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	24



REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA DE DERECHO
COORDINACIÓN DE PASANTÍAS

INCIDENCIAS DEL IMPUESTO SOBRE GRANDES TRANSACCIONES FINANCIERAS EN
LOS SUJETOS PASIVOS ESPECIALES EN 2018

Autores: Marianny Di Vito

Tutor: Mariangelis Veroes

RESUMEN INFORMATIVO

El presente trabajo se propuso como objetivo general la revisión de las incidencias del impuesto sobre grandes transacciones financieras en los sujetos pasivos especiales. En consecuencia, para poder dar respuesta a dicho objetivo, los objetivos específicos establecidos fueron: Analizar la figura de sujetos pasivos especiales con respecto al pago del impuesto; Mencionar el ordenamiento jurídico vigente aplicable en la materia y Verificar las incidencias del impuesto sobre grandes transacciones financieras en los sujetos pasivos especiales como consecuencia de la reforma tributaria de 2018. El tipo de investigación utilizada fue la de carácter cualitativo para abordar la problemática, mientras que el método y la técnica fueron documentales a través de la revisión de fuentes bibliográficas. Se concluye en primer lugar, que los sujetos pasivos especiales cuentan con unas características especiales y son designados con dicha cualidad por medio del SENIAT. El ordenamiento jurídico aplicable a la presente investigación es variado y se determinó en base a la vigencia de los mismos. Finalmente las incidencias a los sujetos pasivos especiales, aun cuando no pueden ser determinadas en su totalidad es posible conocer que no cuentan con recursos y estructura para afrontar nuevos procesos administrativos y determinativos en materia fiscal y parafiscal, que el pago al impuesto de las grandes transacciones financieras es en base al uno por ciento (1%), pudiendo llegar hasta un dos por ciento (2%), que además como no mide capacidad contributiva se vuelve confiscatorio, por lo que la situación de estos sujetos se agrava ya que no se es grava la manifestación de riquezas, sino el movimiento bancario normal de cualquier entidad económica.

Palabras Claves: Sujetos pasivos especiales, impuesto sobre grandes transacciones financieras, incidencias.

DEDICATORIA

Primeramente a Dios, por darme la oportunidad de vivir y por estar conmigo en cada paso que doy, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente y por haber puesto en mi camino a aquellas personas que han sido mi soporte y compañía durante todo el periodo de estudio.

A mis padres quienes son mi motor y mi mayor inspiración. por su esfuerzo, dedicación, amor y compromiso, por confiar y creer en mis expectativas, por los consejos, valores y principios que me han inculcado. Los amo.

A mi sobrino Juan Andrés Di Vito, para que veas en mí un ejemplo a seguir.

A mis abuelas Blanca Baute y Trina Silva por estar siempre en los momentos importantes de mi vida, por ser el ejemplo para salir adelante y por los consejos que han sido de gran ayuda para mí.

A mi familia en general, por brindarme su amor, su apoyo incondicional en cada decisión y proyecto de mi vida. En especial a ustedes, mis primos hermanos, Milanyer, Adolfo, Stefany, Darwin, Jesús, Rubén, Cesar y Veruzka, por darme el apoyo y fortaleza en aquellos momentos de dificultad y de debilidad.

Finalmente quiero dedicar este trabajo de grado a todos mis amigos, Con todos los que compartí dentro y fuera de las aulas. Aquellos amigos que se convierten en amigos de vida y aquellos que ahora serán mis colegas, gracias por todo su apoyo y diversión. Son los mejores.

AGRADECIMIENTO

A Dios, por bendecirme la vida, por ser el inspirador y darme fuerza para continuar en este proceso de obtener uno de los anhelos más deseados.

A mis padres que con su ejemplo de trabajo y honradez, me han demostrado que los sueños si se cumplen, gracias infinitas por haberme dado la oportunidad de formarme en esta prestigiosa universidad durante todo este tiempo y haber sido mi mayor apoyo en culminar mi carrera universitaria, dándome el apoyo suficiente para no decaer cuando todo parecía complicado e imposible.

A mi familia, por darme fuerzas para continuar con mis metas trazadas sin desfallecer. Por su amor y confianza permitieron que logre culminar mi carrera profesional.

Agradezco a mi tutora Mariangelis Veroes quien con su experiencia, conocimiento y motivación me oriento en la investigación.

Quiero expresar mi gratitud a todos mis amigos, por apoyarme cuando más los necesite, por extender su mano en momentos difíciles y por el amor brindado cada día, de verdad mil gracias, siempre los llevare en mi corazón.

Y Finalmente a mi querida Alma Mater, Universidad José Antonio Páez, y a todas las autoridades, por permitirme concluir con una etapa de mi vida, gracias por la paciencia, orientación y guiarme en el desarrollo de esta investigación.

Mi agradecimiento a todos, que de una u otra manera me brindaron su colaboración y se involucraron en este proyecto.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende como objetivo central y general, la revisión de las incidencias del impuesto sobre grandes transacciones financieras en los sujetos pasivos especiales. Para ello, es necesario tomar en cuenta los objetivos específicos que se plantearon, es decir, (a) Analizar la figura de sujetos pasivos especiales con respecto al pago del impuesto; (b) Mencionar el ordenamiento jurídico vigente aplicable en la materia y (c) Verificar las incidencias del impuesto sobre grandes transacciones financieras en los sujetos pasivos especiales como consecuencia de la reforma tributaria de 2018.

En este sentido, el presente informe de pasantías está dividido en cuatro capítulos, discriminados de la siguiente manera:

- Capítulo I, contentivo de la problemática, los objetivos y la justificación de la investigación.
- Capítulo II, que comprende el marco teórico, en el cual se exponen los antecedentes de la investigación, las teorías que sustentan el trabajo y las bases legales del mismo.
- Capítulo III, que incluye el marco metodológico, es decir, donde se describe la forma en que se realiza el trabajo, el tipo y nivel de la investigación, los métodos para la recolección de información y las fases de la misma.

- Capítulo IV, por último contentivo de los resultados, las conclusiones y las recomendaciones a que llega el investigador una vez ha finalizado la búsqueda y análisis de la información.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del problema

La historia de los impuestos en Venezuela es de data relativamente reciente. Antes de la aparición de los mismos, el Estado recibía ingresos exclusivamente del petróleo, los cuales servían para cubrir el gasto público. Pero, a partir de 1983, se produjo una crisis socio-económica, que entre otras cosas causó la devaluación del bolívar. Esta crisis fue producto de las políticas económicas que se venían implementando y de la dependencia de la renta petrolera, que cuando se vio disminuida originó que los ingresos igualmente se redujeran.

En este contexto, el Estado venezolano se vio en la necesidad de diseñar e implementar políticas públicas en materia tributaria que permitieran obtener ingresos por esta vía y no solamente por renta petrolera (aunque en gran parte se sigue dependiendo en la actualidad de la misma). El objetivo de ello era disminuir el déficit fiscal producto de la crisis económica experimentada en el país.

Estas circunstancias dieron nacimiento en los años 90 al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), así como la puesta en vigencia de un marco normativo para todo lo relacionado con el sistema tributario. En palabras de Oliveros (2005):

Dicho servicio tiene como competencia la recaudación y administración de los tributos nacionales, así como ejercer el control sobre los mismos. La finalidad de crear un ente tributario consistió en principio en la búsqueda de aumentar

los ingresos del Estado, para lo que debía incentivar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones.

Con la vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, se produjeron otros cambios en cuanto al sistema tributario y aumentaron las obligaciones de los contribuyentes, que como señala Castillo (2017) ello "implicaba también la implementación de nuevos tributos, por lo que el empresariado comenzó a sentir la presión sobre sus hombros y la imperante necesidad de tomar acciones a fin de poder cumplir de manera correcta con sus deberes tributarios".

Ahora bien, si bien es cierto que era necesario efectuar cambios en materia de tributos, no es menos cierto, que ha habido algunos de ellos que no han resultado los más adecuados o no han tenido el efecto positivo esperado para la administración financiera. Aunado a lo que señala Carmona (2008):

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

En este sentido, en diciembre de 2015 fue promulgado el Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF) mediante el Decreto N° 2169 con Rango, Valor y Fuerza de Ley, publicado en la Gaceta Oficial N° 6.210. Posteriormente en el año 2017, fue modificado este Decreto, estableciendo que el tributo era del 0,75% por cada operación bancaria realizada por contribuyentes calificados por el SENIAT como sujetos pasivos especiales.

Este impuesto, señala Castillo (2017) que es equivalente al “Impuesto al Débito Bancario (IDB) que ya ha sido aplicado en varias ocasiones en Venezuela durante tiempos de crisis, con la diferencia que solo se aplica a personas jurídicas calificadas como contribuyentes especiales”.

En fecha 17 de agosto de 2018, se efectuaron diferentes anuncios en materia económica, que implicaron modificaciones al régimen tributario aplicado hasta el momento. Entre dichos cambios se verifica la publicación igualmente en Gaceta Oficial de la Reforma al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras que afecta a los mencionados sujetos pasivos especiales.

A los efectos de la presente investigación se abordará el tema de impuesto sobre grandes transacciones financieras en sujetos pasivos especiales. Ahora bien, antes hay mencionar, que en las modificaciones suscitadas entre 2014 y 2015 en cuanto a la materia tributaria, fueron incorporadas sanciones más onerosas y de corte confiscatoria, como en la Ley de Impuesto sobre la Renta, que se agregó un sistema de ajuste y reajuste por inflación y fueron incorporados mecanismos recaudatorios.

En esas reformas, el Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras señala García (2018) que: “irrumpió no como un tributo ocasional, sino con el estatus de obligación permanente y con alcance más que significativo” y agrega al respecto que:

Ahora bien, en medio de una severa crisis económica, el 2018 vuelve a incorporar una serie de elementos que deben ser apropiadamente analizados, considerando el ambiente jurídico que existe en la República Bolivariana de Venezuela a la fecha de dichas medidas.

Es por lo anterior que García (2018) plantea que para el caso del impuesto sobre grandes transacciones financieras se:

Establece que la Alícuota que estará vigente a partir del primero de septiembre de 2018, será la del uno por ciento (1%), pudiendo llegar hasta un dos por ciento (2%), si así el Ejecutivo Nacional lo considerase. Indudablemente, este tributo agrava la situación de los SPE, considerando que no grava la manifestación de riquezas, sino el movimiento bancario normal de cualquier entidad económica para el cumplimiento de sus fines, con o sin la intervención de la banca.

Formulación del problema

En consecuencia a lo anteriormente planteado, se abre la siguiente interrogante:
¿Cuáles son las incidencias del impuesto sobre grandes transacciones financieras en los sujetos pasivos especiales?

Objetivos de la investigación

Objetivo general

Revisar las incidencias del impuesto sobre grandes transacciones financieras en los sujetos pasivos especiales.

Objetivos específicos

- § Analizar la figura de sujetos pasivos especiales con respecto al pago del impuesto.

§ Mencionar el ordenamiento jurídico vigente aplicable en la materia.

§ Verificar las incidencias del impuesto sobre grandes transacciones financieras en los sujetos pasivos especiales como consecuencia de la reforma tributaria de 2018.

Justificación de la investigación

Este trabajo resulta importante porque es preciso revisar las incidencias del impuesto sobre grandes transacciones financieras en los sujetos pasivos especiales. La idea de la reforma es generar mejoras, sin embargo muchas veces no se toma en cuenta el impacto que en la realidad producen y las consecuencias a mediano y largo plazo que pueden producir.

Si bien se trata de un Decreto sumamente nuevo, no es menos cierto que se puede analizar en primer lugar la figura de los sujetos pasivos especiales con respecto al pago de este impuesto, mencionar las leyes aplicables, para entonces poder verificar la mencionada incidencia.

El derecho debe ir siempre cónsono con los cambios que se producen en la sociedad, pero ella también conlleva al análisis de las consecuencias que produce, que deberían ser positivas para el colectivo. Es por ello, que resulta interesante revisar este tema, tanto para docentes, como para estudiantes y futuros abogados, en aras de contribuir a la interpretación de las leyes y al mejoramiento en temas de derecho.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la investigación

Los antecedentes de la investigación se basan en trabajos anteriores que guardan relación con la investigación que se presenta. En el presente caso por tratarse de un tema tan novedoso, el antecedente que fue hallado fue el siguiente:

García (2018) publicó un artículo de investigación, titulado **REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y DEL IMPUESTO A LAS GRANDES TRANSACCIONES FINANCIERAS, COMO PARTE DEL PROCESO DE EMERGENCIA ECONÓMICA EN VENEZUELA, AÑOS 2018 Y 2019**. Se trató de una revisión documental que presenta el problema que se ha generado con la:

Incorporación de nuevos esquemas de pago anticipado de impuestos directos e indirectos, obligación que afecta principalmente a los contribuyentes calificados por la Administración Tributaria como Sujetos Pasivos Especiales (SPE), identificando algunos de sus impactos y exponiendo las consecuencias que estas conllevan en un ambiente de alta incertidumbre jurídica.

Como conclusiones de este trabajo García (2018) señala en primer lugar que muchos de los sujetos pasivos han sido calificados de esta manera “producto del severo desfase de la UT, versus inflación”. En consecuencia, “dichas entidades no están operativa y administrativamente listas para afrontar complejas obligaciones”. Cabe destacar que los impuestos a las Grandes Transacciones Financieras fueron

incrementados entre el 0 y 2% para estos contribuyentes especiales, a excepción del sector industrial y agroindustrial.

El aporte de esta investigación al presente trabajo radica en el análisis efectuado a las recientes reformas en materia tributaria y los argumentos que esboza el autor en cuanto a los efectos e implicaciones de tales cambios, los cuales resultaron fundamentales para poder comprender de una mejor manera la dimensión de las reformas.

Fory (2017) en su trabajo titulado **INCIDENCIA DE LA REFORMA TRIBUTARIA DE 2016 EN LA DECLARACIÓN DE RENTA 2017 DE LA FUNDACIÓN SMURFIT KAPPA COLOMBIA**, presentado como Trabajo de grado como requisito parcial para optar por el título de Contador Público de la Pontificia Universidad Javeriana Cali, se planteó como objetivo general el análisis de la incidencia de la Reforma Tributaria del 2016 sobre la proyección de la declaración de renta Fundación Smurfit Kappa Colombia para el año gravable 2017.

Entre las conclusiones que se extrajeron de la anterior investigación se menciona en palabras de Fory (2017):

Algunos de los nuevos artículos posicionados por la norma quedan sujetos al reglamento que publique la DIAN, por ejemplo lo mencionado en el artículo 356-2 Calificación al RTE, donde la norma deja en claro que para tal efecto se necesita de la expedición de un reglamento donde la misma obliga a la DIAN a definir el sistema de calificación y los documentos necesarios para el trámite. Del análisis se concluye que con la colocación de la nueva ley, todos los contribuyentes del RTE estarán sometidos al régimen de renta por comparación patrimonial en el momento en que el beneficio neto o excedente exento resultase inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, y que por ende dicha diferencia se considerara renta gravable para la entidad que

presentase dicho caso, salvo que el contribuyente justifique dicho aumento patrimonial. Por lo que es importante que el Gobierno precise y reglamente cuales serían las justificaciones aceptables para evitar dejar el tema al arbitrio del funcionario de la DIAN.

De esta investigación efectuada en Colombia se desprende que las reformas tributarias afectan de diferentes maneras a las empresas y la incidencia de estas modificaciones se verifica en varios departamentos de las mismas. En este caso se analizó cómo afectaba en la declaración de la renta del año 2017. El aporte por tanto es evidenciar que el Estado debe prever estas afectaciones a la hora de realizar modificaciones legislativas.

Gádor (2014) en su investigación denominada **LA REFORMA FISCAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL**, efectuada para la presentación de su Trabajo de fin de grado para la Universidad de Almería (España), se basó en el análisis de la Reforma Fiscal del sistema tributario español elaborada por la Comisión de Expertos nombrados por acuerdo del gobierno español. Esta investigadora se focalizó en los impuestos directos e indirectos, en el desplazamiento de la carga tributaria, la imposición directa e indirecta, los cambios previstos en las exenciones, deducciones y tipos especiales reducidos que merman la recaudación.

Ahora bien, la autora concluye:

En Impuestos Directos, destacan los dos principales, el Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades:

- En el primero de ellos, en el IRPF, se van a modificar dos aspectos destacables. Por un lado, el número de tramos, que pasará de los 7 actuales, a 5. Y por otro, también será objeto de modificación el tipo nominal (actualmente va del 24,75% al 52%). Para 2015, se espera que el tipo este comprendido entre el 20% y el 47%, y para 2016, entre un 19% y un 45%.
- Y en el segundo, en el IS, el cambio lo encontramos en el tipo nominal únicamente. El tipo se reducirá, pasando del actual 30%, a un 28% en 2015 y a un 25% en 2016.

En lo que respecta a Impuestos Indirectos, los cambios no son muy notables, como se apuntaba desde la reforma estudiada a los largo de este trabajo. Los cambios sólo afectarán al IVA, donde tan sólo serán objeto de cambio ciertos productos sanitarios, que pasarán de tributar al tipo reducido (10%) al tipo general (21%), entre ellos, no se verán afectados artículos como gafas, prótesis, muletas o sillas de ruedas. Hay que decir que este cambio está promovido por Bruselas.

Esta investigación, aportó a la presente conceptualizaciones diferentes que permitieron establecer puntos de comparación entre las reformas tributarias venezolanas y las españolas y de esta manera conocer el desarrollo y los elementos aplicables en tal legislación.

Finalmente, Pérez (2010) en su trabajo de grado titulado **LA GESTION CONTABLE DE LAS RETENCIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU IMPACTO EN LOS RESULTADOS FINANCIEROS EN LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES. CASO DE ESTUDIO: ALMACENES FRIGORIFICOS DEL CENTRO, C.A.**, presentado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria de la Universidad de Carabobo, tuvo como objetivo general determinar la gestión contable de las Retenciones del Impuesto al Valor Agregado y su Impacto en los Resultados Financieros en los Contribuyentes Especiales caso: Almacenes Frigoríficos del Centro. C.A.

En este sentido, Pérez (2010) expresó que:

Por la emisión de las Providencias Administrativas N° 1454 y 1455, actualmente N° 056 y 056- A, son designados como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado, a los Contribuyentes Especiales y a los entes públicos nacionales, estatales y municipales respectivamente, afectado tanto en su condición de sujeto como Agente de Retención del I.V.A. por la normativa mencionada anteriormente ya que es Contribuyente Especial.

Este trabajo fue realizado mediante una investigación de diseño descriptiva-analítica, cuyo tipo fue de campo, y en ese caso la población fue conformada por 2 personas en el área de impuesto de la mencionada empresa. A ellos les fue aplicado el instrumento del cuestionario para lograr extraer los resultados.

De esta investigación se concluyó:

Finalmente la determinación de cambios a los resultados financieros, se pudo observar que la empresa Almacenes Frigoríficos del Centro. C.A., ha sido impactado por las retenciones del I.V.A., detectándose extensión de los procesos administrativos y contables, adaptación del personal a nuevos programas para el área, tardanza en la recepción de los comprobantes de retención del I.V.A., necesidad de capacitar al personal del departamento de crédito y cobranza y al de impuesto, ya que la autora concluye que la norma vulnera el principio constitucional de la capacidad contributiva y por ende repercute negativamente en flujo de caja, Por lo que se recomienda a la administración revisar el porcentaje de retención.

Por último, el aporte de esta investigación al trabajo que se presenta es en cuanto a los contribuyentes especiales, por cuanto se pudo conocer mejor la naturaleza de los mismos y cómo con afectados por causa de un impuesto establecido, lo que guarda relación con el objeto de estudio de esta investigación.

Bases teóricas

Impuesto

El impuesto ha sido ampliamente definido por la doctrina y los estudiosos de la materia. El estudio del mismo, de sus elementos y características ha dado lugar a una disciplina autónoma en las academias. En ese sentido, la Universidad de San Sebastián (2017) afirma que el impuesto es:

Es el pago que debe realizar el contribuyente (persona natural o jurídica) al Estado, por haber incurrido en un hecho, contrato, o conductas gravada por la ley, con el objeto de proveer el dinero para financiar el gasto público, en que incurren el Poder Ejecutivo, los Ministerios, los Servicios y Organismos Públicos, el Poder Legislativo, el Poder Judicial, entre otros.

Impuesto sobre grandes transacciones financieras. Características

Se trata, según lo define la banca privada (Banesco, s.f.) como:

Un impuesto que grava, entre otros, los débitos o retiros efectuados en cuentas bancarias, de corresponsalía, depósito en custodia, o en cualquier otra clase de depósitos a la vista, fondos de activos líquidos, fiduciarios y en otros fondos del mercado financiero o en cualquier otro instrumento financiero, realizado en los bancos e instituciones financieras por personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica calificadas como sujetos pasivos especiales por el SENIAT.

En consecuencia, dentro de las características que puede reflejar este tipo de impuesto se encuentran:

- La alícuota de impuesto es de 2% sobre el monto de cada débito o retiro efectuado en los instrumentos financieros.
- Aplica a las siguientes transacciones: Pago de Cheque, Retiro en Cuenta, Cheque Recibido en Depósitos, Pago de Impuesto con Cargo en Cuenta o Cheque Banesco cuyo destinatario sea diferente al Tesorería Nacional, Cobro de Comisiones por Servicios, Emisión de Cheque de Gerencia con Forma de Pago: Efectivo, Cargo en Cuenta y Cheque Banesco, Pago de Servicios con Forma de Pago: Cargo en Cuenta y Cheque Banesco, Transferencias, Compra o Ventas de Títulos Valores que no estén avalados

por la República Bolivariana de Venezuela o por el BCV o de Títulos no negociables en la Bolsa Agrícola y la Bolsa de Valores.

- Los contribuyentes especiales son aquellos calificados y notificados expresamente con tal condición mediante providencia administrativa de la Gerencia de Tributos Internos del SENIAT en la Región de su jurisdicción.

Sujetos pasivos especiales

Nayma Consultores Venezuela (2018) señala que los Sujetos Pasivos Especiales (SPE), se trata de una “categoría originalmente empleada por la Administración Tributaria nacional para designar y diferenciar a cierto tipo de contribuyentes”. De esta manera, puede tratarse de personas naturales o jurídicas, no significando con ello que se haga alusión solamente a comercios y/o empresas.

Igualmente refleja que esta expresión de contribuyentes especiales se utiliza comúnmente debido a que este el nombre que recibe la División del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) que es la encargada de su atención.

Para ostentar esta categoría, la persona natural o jurídica debe haber sido calificado como SPE a través de un acto administrativo emanado del SENIAT y es fundamental haber recibido el acta de calificación para que se inicie el cumplimiento de las obligaciones tributarias asociadas a esta categoría de contribuyentes en Venezuela.

De lo anterior se colige que el único ente autorizado para catalogar a un apersona natural o jurídica como SPE es el SENIAT. Londón (2018) reseña que esta:

Designación tiene sustento en lo previsto en el Decreto N° 863 del 27 de septiembre de 1995 publicado en la Gaceta Oficial N° 35.816 del 13 de octubre de 1995 y en la Providencia Administrativa Nro. 685 del 6 de noviembre de 2006, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.622 de fecha 8 de febrero de 2007, comúnmente llamada como PA 685.

Igualmente London (2018) enumera las obligaciones tributarias que se desprenden de la calificación de SPE:

- Deben realizar sus declaraciones de impuesto, así como el respectivo pago cuando corresponda, atendiendo a un calendario que de forma específica dicta el SENIAT para ellos.
- Los pagos son exigidos en determinados bancos.
- Deben realizar todos sus trámites tributarios, incluidos recursos y consultas, en las Divisiones y oficinas que se le indican en la oportunidad de ser notificados como contribuyentes especiales.
- Pasan a ser agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- Califican como contribuyentes del Impuesto sobre Grandes Transacciones Financieras (IGTF).
- Quedan excluidos del sistema de ajuste por inflación en la determinación de la base imponible del Impuesto Sobre La Renta (ISLR).
- Quedan obligados a realizar anticipos semanales del IVA y del ISLR.
- Deben determinar el IVA por períodos impositivos semanales.

Pago del impuesto de los Sujetos pasivos especiales

Ahora bien, tal como se señaló en párrafos anteriores los SPE deben efectuar las declaraciones de impuesto y su pago en base a un calendario fijado por el SENIAT. Este calendario fue modificado con fundamento en el sistema temporal de anticipos

del ISLR y del IVA establecido en el Decreto de la Asamblea Nacional Constituyente, y la Providencia Administrativa signada N° SNAT/2018/0128, aplicada para septiembre a diciembre del año 2018. Este nuevo calendario aplicará únicamente en palabras de London (2018):

A las obligaciones que se hubieren causado del mes de septiembre 2018 en adelante, por lo que la fecha de (1) declaración y pago del IVA del período impositivo del mes de agosto 2018; así como (2) la declaración y enteramiento de retenciones del IVA de la segunda quincena del mes de agosto de 2018, se realizarán conforme el calendario original.

Incidencias del impuesto sobre grandes transacciones financieras en los sujetos pasivos especiales como consecuencia de la reforma tributaria de 2018.

El Decreto N° 67, publicado en la Gaceta Oficial N° 6.395 del 17 de agosto de 2018 estableció que la alícuota impositiva general en materia de impuesto al valor agregado a aplicarse en el ejercicio fiscal restante del 2018 y todo el ejercicio fiscal 2019 es del dieciséis por ciento (16%). Esta disposición tiene fundamento en la Ley de Impuesto al Valor Agregado que en su artículo 27 dispone: “La alícuota impositiva general aplicable a la base imponible correspondiente podrá ser modificada por el Ejecutivo Nacional y estará comprendida entre un límite mínimo de ocho por ciento (8%) y un máximo de dieciséis y medio por ciento (16,5%)... omissis”.

En este orden, el artículo 3 del mencionado Decreto establece que la vigencia de esta modificación será efectiva a partir del primero de septiembre de 2018, por lo que García (2018) señala que se “requiere de todos los esfuerzos tecnológicos y administrativos que ello conlleva, convirtiéndose en un costo adicional más que importante para la estructura de costos de los Sujetos Pasivos Especiales”.

Aunado a lo anterior, la Gaceta Oficial N° 6.396 Extraordinario, de fecha 21 de agosto de 2018, contentiva de la Reforma de la Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, establece cambios al IVA, al ISLR y al IGTF. En el caso del IVA se fijó un régimen temporal para el pago de anticipo del mismo que incide sobre los SPE.

En este sentido, García (2018) señala que es oportuno mencionar que:

La Unidad Tributaria (UT) vigente (antes de la reconversión) era de Bs 1.200 (BsS 0,012), según Providencia del Ministerio de Finanzas publicada en la Gaceta Oficial número 41.423 de fecha 20 de junio. Dicha UT, tal como ha sido discutido de forma sostenida, no refleja la escalada inflacionaria desde el año 2009, situación que ha masificado la calificación de SPE, lo que supone que en la actualidad existe un universo significativo de empresas que no cuentan con recursos y estructura para afrontar nuevos procesos administrativos y determinativos en materia fiscal y parafiscal.

El Decreto previamente comentado genera obligaciones tributarias adicionales, con el fin de aumentar y acelerar la recaudación tributaria del IVA y el ISLR con objetivos esencialmente de política fiscal (García, 2018). Pero, en lo que atañe al IGTF, se establece que la alícuota vigente para el primero de septiembre de 2018, será la del uno por ciento (1%), pudiendo llegar hasta un dos por ciento (2%), si el Ejecutivo Nacional lo considera pertinente.

En este orden, García señala que ello “indudablemente, agrava la situación de los SPE, considerando que no grava la manifestación de riquezas, sino el movimiento bancario normal de cualquier entidad económica para el cumplimiento de sus fines, con o sin la intervención de la banca”. Más adelante añade que “el IGTF no mide capacidad contributiva y se vuelve confiscatorio. No se debe obviar que no es deducible a efectos de la determinación del ISLR”.

Bases legales

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453 del 24 de marzo de 2000

Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

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

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

Decreto Constituyente de Reforma al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras. Gaceta Oficial N° 6.395 del 17 de agosto del 2018.

Artículo 1. Se modifica parcialmente el artículo 13, el cual queda redactado de la siguiente manera:

Artículo 13. La alícuota de este impuesto podrá ser modificada por el Ejecutivo Nacional y estará comprendida de un límite mínimo 0% hasta un máximo de 2%.

Hasta tanto el Ejecutivo Nacional establezca la alícuota de este impuesto, esta se fija en 1%, a partir de la publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.”

Artículo 2. Este Decreto Constituyente entrará en vigencia a partir del primero de septiembre de 2018.

Decreto Constituyente que establece Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta para los Sujetos Pasivos Calificados Como Especiales. Gaceta Oficial N° 6.396 Extraordinario, de fecha 21 de agosto de 2018.

Artículo 1. Este Decreto Constituyente tiene por objeto la creación de un Régimen Temporal de pago de anticipo de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta, para los sujetos pasivos calificados como especiales que se dediquen a realizar actividad económica distintas de la explotación de minas, hidrocarburos y de actividades conexas, y no sean perceptores de regalías derivadas de dichas explotaciones.

Artículo 2. Los anticipos de impuestos a que se refiere este Decreto Constituyente, se determinan, para el Impuesto al Valor Agregado, tomando como base el impuesto declarado en la semana anterior. Los anticipos de impuestos a que se refiere este Decreto Constituyente, se determinan, para el Impuesto sobre la Renta, los ingresos brutos producto de las ventas de bienes y prestaciones de servicios, obtenidos del periodo de imposición del mes anterior dentro del Territorio Nacional.

Artículo 3. A los efectos de este Decreto Constituyente, se entiende por Ingresos Brutos, el producto de las ventas gravables de los bienes, prestaciones de servicios arrendamientos y cualesquiera otros proventos regulares o accidentales.

Artículo 4. Están exentos de los anticipos previstos en este Decreto Constituyente, las personas naturales bajo relación de dependencia, calificados como sujetos pasivos especiales.

Artículo 5. El anticipo del pago de impuesto al valor agregado previsto en este Decreto Constituyente, se hará con base al impuesto declarado semanalmente dividido entre los días hábiles de la semana.

Artículo 6. El anticipo del pago de impuesto sobre la renta previsto en este Decreto Constituyente, estará comprendido entre un límite mínimo de cero coma cinco por ciento (0,5%) y un máximo de dos por ciento (2%). El Ejecutivo Nacional podrá establecer alícuotas distintas pero no

podrá exceder de los límites previstos en este artículo. Este anticipo se calculará sobre la base de los ingresos brutos obtenidos del periodo de imposición anterior en materia del impuesto al valor agregado, multiplicado por el porcentaje fijado. En el caso de las instituciones financieras, sector bancario, seguros y reaseguros, la base de cálculo del anticipo que se refiere este artículo, se calculará sobre los ingresos brutos obtenidos del día inmediatamente anterior, multiplicado por el porcentaje fijado.

Artículo 7. Los sujetos pasivos calificados como especiales, deben declarar y pagar el anticipo de los impuestos previstos en este Decreto Constituyente, conforme a las siguientes reglas:

1. Cada día, los anticipos recaen sobre los ingresos brutos obtenidos de los contribuyentes.
2. La declaración y pago de los anticipos previstos en este Decreto Constituyente, debe efectuarse, en el lugar, forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria Nacional mediante Providencia Administrativa de carácter general.

Artículo 8. El porcentaje de los anticipos del Impuesto sobre la Renta previsto en este Decreto Constituyente, se fijará:

1. Para instituciones financieras, sector bancario, seguros y reaseguros en dos por ciento (2 %).
2. Para el resto de los contribuyentes en uno por ciento (1%).

Artículo 10. El impuesto causado a favor de la República, en los términos de esta Ley en materia del impuesto al valor agregado, será determinado por períodos de imposición semanales, de la siguiente forma: al monto de los débitos fiscales, debidamente ajustados si fuere el caso, que legalmente corresponda al contribuyente por las operaciones gravadas correspondientes al respectivo período de imposición, se deducirá o restará el monto de los créditos fiscales, a cuya deducibilidad o sustracción tenga derecho el mismo contribuyente, según lo previsto en la Ley del impuesto al Valor Agregado. El resultado será la cuota del impuesto a pagar correspondiente a ese período de imposición.

Artículo 11. La Administración Tributaria podrá mediante Providencia Administrativa, sectorizar a los sujetos pasivos calificados como especiales para la aplicación de este Decreto Constituyente, considerando la actividad económica, capacidad contributiva o ubicación geográfica.

Definición de términos básicos

Administración tributaria. Componente básico en la aplicación de un sistema fiscal. Dependiendo de la valoración que se realice de su actuación, se podrá constatar en qué medida los objetivos perseguidos por el poder político en la legislación fiscal han sido alcanzados.

Contribuyente. Persona física o jurídica que soporta la carga del impuesto, pero no necesariamente es el obligado al pago del impuesto a la Hacienda Pública.

Impuesto. Un impuesto es un tributo que se paga al estado para soportar los gastos públicos. Estos pagos obligatorios son exigidos tanto a personas físicas, como a personas jurídicas. La colecta de impuestos es la forma que tiene el estado (como lo conocemos hoy en día), para financiarse y obtener recursos para realizar sus funciones.

Incidencia. Aquello que ocurre en el curso de unos acontecimientos. Asimismo, en una segunda acepción, la idea de incidencia equivale a la influencia de algo sobre un asunto determinado.

Sujetos pasivos. Es la persona física o jurídica que hace frente al pago de una obligación tributaria.

Transacciones financieras. Es un acuerdo, comunicación o movimiento llevado a cabo entre un comprador y un vendedor en la que se intercambian un activo contra un pago. Implica un cambio en el estatus en las finanzas de dos o más negocios o individuos.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de investigación.

El tipo de investigación permite determinar cuál será el paradigma a utilizar para recopilar la información, tabular la misma, analizarla e interpretarla, así como la elaboración de las conclusiones y recomendaciones.

En este sentido, el tipo de investigación utilizado para este informe de pasantías se trata de una investigación cualitativa, que según Rojas (2010) “se orienta hacia el estudio de problemas relacionados con la experiencia humana individual o colectiva, su carácter es flexible y emergente, que implica tomar decisiones en el contexto durante el proceso”.

Por su parte, en cuanto al tipo de investigación, el Manual de la UPEL (2014) indica que:

Se entiende por investigación cualitativa, el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor.

Dentro de las investigaciones cualitativas se encuentran las de tipo documentales, por cuanto se trata de un trabajo basado en fuentes y antecedentes que se encuentran contenidos en formatos escritos, es decir, que la información es hallada en fuentes documentales.

Métodos y Técnicas de la investigación jurídica.

El método y técnica aplicada para lograr los objetivos que se plantearon fue de tipo documental, porque de lo que se llevó a cabo fue un proceso de búsqueda, análisis e interpretación de datos e información que se encuentran contenidos en fuentes impresas, audiovisuales o electrónicas (documentales), cuyo norte era aportar o desarrollar conocimientos.

Fases metodológicas de la investigación.

Para la presente investigación fueron planteados tres objetivos específicos, los cuales resultan ser las fases metodológicas del mismo, y que se enumeran a continuación:

Fase I. Analizar la figura de sujetos pasivos especiales con respecto al pago del impuesto.

En esta fase se pretendió examinar la figura de los sujetos pasivos especiales y para ello en primer lugar se esbozó un breve concepto y se detallaron algunas características de éstos contribuyentes especiales como también han sido denominados, para poder analizar su figura con respecto al pago del impuesto.

Fase II. Mencionar el ordenamiento jurídico vigente aplicable en la materia.

La segunda fase que se trató de mencionar el ordenamiento jurídico vigente aplicable en la materia fue efectuada mediante la búsqueda de los decretos y reformas que fueron dictadas y que aplicaban para el presente caso en materia tributaria, para luego proceder a su enumeración y cita en las bases legales de esta investigación.

Fase III. Verificar las incidencias del impuesto sobre grandes transacciones financieras en los sujetos pasivos especiales como consecuencia de la reforma tributaria de 2018.

Finalmente, para poder verificar las incidencias del impuesto sobre grandes transacciones financieras en los sujetos pasivos especiales como consecuencia de la reforma tributaria de 2018 se hizo necesario revisar los comentarios de expertos en la materia, quienes analizaron el ordenamiento jurídico dictado para poder comprobar tales incidencias.

Fuentes de conocimiento jurídico.

- a. Doctrina.
- b. Legislación.
- c. La realidad socio-jurídica.

CAPÍTULO IV

RESULTADOS, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Resultados y conclusiones del estudio.

Analizar la figura de sujetos pasivos especiales con respecto al pago del impuesto.

Es una categoría originalmente empleada por la Administración Tributaria nacional para designar y diferenciar a cierto tipo de contribuyentes. Puede tratarse de personas naturales o jurídicas, no significando con ello que se haga alusión solamente a comercios y/o empresas. Los SPE son catalogados de esa manera a través de un acto administrativo emanado del SENIAT.

Para ser calificado como sujeto pasivo especial en primer término el contribuyente de un tributo bajo la administración del SENIAT debe superar un importe de ingresos brutos, en personas naturales se requiere superar las 7.500 UT de ingresos brutos anuales conforme se muestre en la declaración anual de rentas (ISLR), o en su defecto que en los últimos 6 meses se muestre su declaración del IVA un importe de ventas o prestación de servicios superior a las 625 UT. En el caso de personas jurídicas estos marcadores serán de 30.000 UT Y DE 2.500 UT respectivamente.

Mencionar el ordenamiento jurídico vigente aplicable en la materia.

Se determinó que el ordenamiento jurídico vigente aplicable en la materia está constituido por:

- § Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
- § Ley de Impuesto al Valor Agregado.
- § Decreto Constituyente de Reforma al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras.
- § Decreto Constituyente que establece Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta para los Sujetos Pasivos Calificados Como Especiales.

Verificar las incidencias del impuesto sobre grandes transacciones financieras en los sujetos pasivos especiales como consecuencia de la reforma tributaria de 2018.

Debido a lo novedosa de la reforma no es posible al momento determinar todas las incidencias del impuesto sobre grandes transacciones financieras en los sujetos pasivos especiales, sin embargo al momento se tiene lo siguiente:

- § Masificación de la calificación de SPE, los cuales no cuentan con recursos y estructura para afrontar nuevos procesos administrativos y determinativos en materia fiscal y parafiscal.
- § Pago del IGTF, en base al uno por ciento (1%), pudiendo llegar hasta un dos por ciento (2%).
- § El IGTF no mide capacidad contributiva y se vuelve confiscatorio.
- § La situación de los SPE se agrava ya que no se es grava la manifestación de riquezas, sino el movimiento bancario normal de cualquier entidad económica.

Recomendaciones

Se recomienda a los abogados en materia tributaria iniciar el dictado de charlas y conferencias con respecto a estos cambios que son significativos para aquellos que deben cumplir con el pago de impuestos.

Igualmente se recomienda a los estudiantes de derecho y futuros abogados procurar el estudio de estas reformas para mantenerse actualizados con la información, de manera de poder asesorar a aquellos que lo requieran de forma adecuada.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Banesco (s.f.). Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras. IGTF. Recuperado de: <https://www.banesco.com/lo-nuevo/comunicados-de-interes/impuesto-a-las-grandes-transacciones-financieras>

Castillo, G. (2017). Estrategias de gestión para el cabal cumplimiento del proceso operativo como agente de percepción del Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF) en el Banco nacional de crédito (BNC) (trabajo de Grado). Universidad de Carabobo.

Fory, M. (2017). Incidencia de la reforma tributaria de 2016 en la declaración de renta 2017 de la fundación Smurfit Kappa Colombia, (Trabajo de grado). Pontificia Universidad Javeriana Cali.

Gaceta (E) Oficial N° 6.395 del 17 de agosto del 2018. Decreto Constituyente de Reforma al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras.

Gaceta Oficial N° 6.396 Extraordinario, de fecha 21 de agosto de 2018. Decreto Constituyente que establece Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta para los Sujetos Pasivos Calificados Como Especiales.

Gaceta Oficial N° 5.453 del 24 de marzo de 2000. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Gádor, C. (2014). La reforma fiscal en el sistema tributario español (Trabajo de fin de grado). Universidad de Almería.

García, W. (2018). Reforma del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, como parte del proceso de Emergencia Económica en Venezuela, años 2018 y 2019. Recuperado de: <http://actualidadfinancierayfiscal.blogspot.com/2018/08/reforma-del-impuesto-sobre-la-renta-del.html>

Londón, C. (2018). 3 pasos para ser Contribuyente Especial en Venezuela. Recuperado de: <https://gerenciaytributos.blogspot.com/2017/07/3-pasos-para-ser-contribuyente-especial.html>

Nayma Consultores Venezuela (2018). Sujetos pasivos especiales. Recuperado de: <https://ve.naymaconsultores.com/category/blog/tributos/>

Pérez, G. (2010). La gestión contable de las retenciones del impuesto al valor agregado y su impacto en los resultados financieros en los contribuyentes especiales. Caso de estudio: Almacenes Frigoríficos del Centro, C.A., (trabajo fin de grado). Universidad de Carabobo.

Rojas, B. (2010). Investigación cualitativa. Fundamentos y praxis. Caracas: FEDUPEL

Universidad de San Sebastián (2017). Impuestos. Recuperado de: <http://www.uss.cl/wp-content/uploads/2017/05/Impuestos.pdf>

UPEL (2014). Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales. Caracas: UPEL.