



EL INCENTIVO FISCAL EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE RENTA COMO INSTRUMENTO PARA EL DESARROLLO DE LA ECONOMÍA

(The Fiscal Incentive in the Law Income Tax as a Tool for Economic Development)

Armas, María

Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín, Venezuela
Correo electrónico: maelenarmas@hotmail.com

Armas, Luisa

Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín, Venezuela
Correo electrónico: lmarmasa@hotmail.com

Recibido: 07 septiembre de 2010 **Aceptado:** 10 de diciembre de 2010

RESUMEN

El propósito de esta investigación fue analizar el incentivo fiscal como instrumento para reactivar la economía venezolana. Teóricamente se fundamentó en la normativa constitucional, Ley de Impuesto Sobre la Renta, su Reglamento, los postulados doctrinarios de Belisario (2003), Sanmiguel (2006), entre otros. Metodológicamente se tipificó como un estudio documental, descriptivo y de campo, con un diseño mixto no experimental transeccional. Los datos de campo se obtuvieron mediante una entrevista con preguntas con respuestas de final abierto. Se concluye que el Estado ha desarrollado la normativa para incentivar la inversión tanto nacional como internacional, proveyéndoles de un marco jurídico estable y previsible. Asimismo establece los incentivos tributarios, cuya naturaleza jurídica se encuentra en la Constitución de República Bolivariana Venezuela, y el Código Orgánico Tributario. En este mismo orden, en el artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece los sujetos y actividades exentas del pago del impuesto. De igual manera, en el artículo 197 faculta al Ejecutivo para otorgar exoneraciones. Entre los sectores beneficiados con incentivos fiscales se encuentran el agrícola y el turismo. De acuerdo a la percepción de expertos tributarios sobre los incentivos se pudo apreciar que el otorgamiento de los mismos no ha sido positivo, pues es necesario para atraer inversiones seguridad jurídica y económica, cualquier sacrificio del Estado en materia tributaria no se verá retribuido si no existen estos elementos. Los incentivos fiscales no han sido suficientes para enfrentar la crisis que está viviendo actualmente el país, se puede decir que los inversionistas no han mostrado interés para invertir, en consecuencia el sacrificio del Estado se diluye y no logra la consecución de los objetivos para los cuales se crearon.

Palabras clave: Incentivo fiscal, Impuesto Sobre la Renta, Desarrollo, Economía.

ABSTRACT

The purpose of this investigation was to analyze the fiscal incentive as instrument to reactivate the Venezuelan economy. Theoretically I base in the constitutional regulation, Law of Income tax, his Regulation, the doctrinaire postulates of Belisario (2003), Sanmiguel (2006), between others. Methodologically it was typified as a documentary



study, descriptive, and of field, by a mixed design not experimental transeccional. The field data, they were obtained by means of an interview with questions by answers of opened end. One concludes that the State has developed the regulation to stimulate the both national and international investment, providing them with a juridical stable and predictable frame. Likewise it establishes the tributary incentives, which juridical nature is in the Constitution Bolivarian Republic of Venezuela, and the Organic Tributary Code. In the same order, in the article 14 of the Law of Income tax it establishes the subjects and activities exempt from the payment of the tax. Of equal way in article 197 it authorizes the Executive to grant exonerations. Between the sectors benefited with fiscal incentives they find the agriculturalist and the tourism. In agreement to the perception of tributary experts on the incentives it was possible to estimate that the grant of the same ones has not been a positive, since it is necessary to attract investments juridical and economic safety, any I sacrifice of the State in tributary matter one will not see paid if these elements do not exist. The fiscal incentives have not been sufficient to face the crisis that is living nowadays through the country, it is possible to say that the investors have not showed interest to invest, in consequence the sacrifice of the State is diluted and achieves the attainment of the aims for which were created

Keywords: Fiscal Incentive, Income tax, Development, Economy.

INTRODUCCIÓN

El capitalismo ha sido la característica del régimen económico venezolano actual, de iniciativa y propiedad privada, aunque el Estado ha tenido un grado importante de participación en dicha actividad, especialmente en relación al control absoluto que ha ejercido sobre la industria petrolera, actividad que en la actualidad sigue siendo la principal de la economía venezolana.

La primera década del siglo XXI ha significado un cambio en la política económica de Venezuela, se ha intentado darle un mayor énfasis social a la proyección económica del Estado venezolano, por tal razón se le ha dado mayor significación a medidas tales como:

Reformas tributarias, caso de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, que experimentó una reforma sustancial, ampliándose el ámbito de aplicación, bajo la adopción del principio de renta mundial, también se incrementó la carga tributaria, mediante el decreto de leyes de contenido impositivo para hacer frente a la difícil situación económica que atraviesa el país, el control cambiario y de precios, como una forma de luchar contra la fuga de capitales y la especulación, entre otras.

Ante la voracidad fiscal del Estado surgen las necesidades extrafiscales de la tributación que tienen estrecha relación con los fines esenciales del mismo, los cuales están claramente establecidos en el artículo 3 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela:

“El Estado tiene como fines esenciales la defensa y el desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad, el ejercicio democrático de la voluntad popular, la construcción de una sociedad justa y amante de la paz, la promoción de la



prosperidad y bienestar del pueblo y la garantía del cumplimiento de los principios, derechos y deberes reconocidos y consagrados en esta Constitución” (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).

La educación y el trabajo son los procesos fundamentales para alcanzar dichos fines. La norma citada demuestra claramente que el Estado como ente tiene que cumplir con una serie de cometidos que están por encima de los intereses individuales y que en ciertas ocasiones la consecución de dichos fines, justifica la utilización de mecanismos que, como los incentivos o beneficios fiscales, constituyen excepciones a la aplicación del principio constitucional de generalidad.

El mismo está contenido en el artículo 133 de de la Constitución Nacional, y prevé que todo ciudadano está obligado a coadyuvar con los gastos públicos, mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones establecidas en la ley. Como se puede observar, los beneficios tributarios constituyen límites al principio constitucional de generalidad.

En este sentido, el Estado, acude a la utilización de mecanismos incentivadores tributarios para desarrollar sectores económicos afectados o deprimidos, buscando como objetivos mediatos o inmediatos, la promoción del ahorro, la inversión, aumento de la productividad, la descentralización geográfica de ciertas áreas o actividades, el pleno empleo, entre otros.

También puede el Estado promover actividades dirigidas a cumplir con sus fines, tales como: actividades pro ambientalistas, educativas, de salud, entre otras, a cambio de rebajas a la carga tributaria a que están obligados los contribuyentes.

METODOLOGÍA

La investigación se tipificó como documental, descriptiva y de campo, con un diseño mixto y no experimental transeccional. Los datos documentales se recolectaron a través de guías de observación documental, consultándose los materiales bibliográficos, hemerográficos y electrónicos sobre el tópico a investigar. Se elaboraron las guías de observación documental y analizaron e interpretaron los documentos seleccionados, relacionados con los incentivos tributarios en el impuesto sobre la renta.

En cuanto a la información de campo, la misma se obtuvo mediante una entrevista con preguntas con respuestas de final abierto; aplicada a una muestra focalizada o intencional de expertos tributarios.

Con respecto a la muestra intencional, Martínez (2006, p. 86) afirma: “en la muestra intencional se elige una serie de criterios que se consideran necesarios o altamente convenientes para tener una unidad de análisis con las mayores ventajas para los fines que persigue la investigación”.

Los resultados se procesaron con la ayuda del análisis crítico, razonando y reflexionando cada una de las respuestas de los entrevistados, mediante el examen de cada uno de los elementos que las conforman, para discutir y expresar juicios y opiniones.



Para el análisis de la información documental se utilizó el análisis del contenido, que es una técnica para la descripción objetiva, sistemática del contenido manifiesto de las comunicaciones, con el fin de interpretarlas.

1. PROMOCIÓN Y PROTECCIÓN DE INVERSIONES PARA DESARROLLAR LA ECONOMÍA

El Estado Venezolano, consciente de la necesidad de atraer inversiones, tanto nacionales como internacionales, en el año 1999 creó la Ley de Promoción y Protección de Inversiones, publicada en Gaceta Oficial extraordinaria No. 5.390 de fecha 22 de octubre de 1999.

Esta ley tiene como objetivo proveer a las inversiones y a los inversionistas, tanto nacionales como extranjeros, de un marco jurídico estable y previsible, en el cual puedan desenvolverse en un ambiente de seguridad, mediante la regulación del Estado frente a tales inversiones e inversionistas, con miras a lograr el incremento, la diversificación y la complementación armónica de las inversiones en favor de los objetivos del desarrollo nacional.

En tal sentido, el Ejecutivo Nacional podrá, mediante Decreto, establecer beneficios o incentivos de carácter general y no para determinados inversionistas en particular en los siguientes términos:

- 1) Establecer beneficios o incentivos específicos a las inversiones que se realicen en determinadas ramas o sectores económicos, o en aquellas actividades de apoyo o estímulo al logro de objetivos de política considerados como prioritarios.
- 2) Establecer que el disfrute de esos beneficios o incentivos corresponderá únicamente a inversiones o a inversionistas venezolanos.
- 3) Condicionar el goce de un beneficio o incentivo a la realización de determinadas acciones por parte de los inversionistas o de la empresa en la cual se realice la inversión.
- 4) Establecer beneficios o incentivos a las inversiones venezolanas en el exterior, en concordancia con las políticas y programas de comercio exterior y de integración que apruebe, con apego a las normas contenidas en los acuerdos, tratados o convenios vigentes, de los que la República sea parte.

El Ejecutivo Nacional también podrá establecer los regímenes específicos para el otorgamiento de los incentivos o beneficios referidos anteriormente, o para el establecimiento de las condiciones a las que se refiere el numeral 3) de los incentivos referidos en el párrafo anterior.

Dichos regímenes tomarán en cuenta la forma en que las inversiones de que se trate contribuyan al logro de los objetivos de desarrollo, y en particular de aquellos relacionados con la formación de capital humano, el desarrollo productivo y la inserción de la economía venezolana en la economía mundial. Los aspectos específicos que se tomarán en cuenta para el otorgamiento de los incentivos, son los siguientes:



- 1) Formación de recurso humano y realización de actividades de investigación científica y tecnológica.
- 2) Mejoramiento de la competitividad de los sectores productivos.
- 3) Elevación del valor agregado de las actividades de exportación, con inclusión de los servicios de alto contenido de conocimiento.
- 4) Promoción de redes empresariales, complejos y cadenas productivas de agregación de valor.
- 5) Fortalecimiento y desarrollo de las pequeñas y medianas empresas.
- 6) Promoción de exportaciones en general.
- 7) Desarrollo de las infraestructuras y en particular de aquellas de apoyo a la competitividad y al comercio internacional.
- 8) Desarrollo de actividades tendentes a la conservación, defensa y protección ambiental.

En relación a los Contratos de Estabilidad Jurídica, estos se encuentran regulados fundamentalmente por la Ley de Promoción y Protección de Inversiones. Estos cuerpos normativos señalan que el Estado establecerá condiciones favorables mediante incentivos o beneficios para quienes inviertan en determinados sectores o regiones, o creen condiciones atractivas para que se realicen inversiones, que se encuentren en línea con los objetivos nacionales específicos de desarrollo (Congreso de la República de Venezuela, 1999).

También deberá tomarse en cuenta la forma en que las inversiones contribuyen al logro de los objetivos del desarrollo, especialmente en la formación del capital humano, el desarrollo productivo y la inserción de Venezuela en la economía mundial.

El objetivo de los Contratos de Estabilidad Jurídica es garantizar la permanencia de las condiciones económicas durante su vigencia, facilitando regímenes tributarios y de promoción a las exportaciones, así como beneficios e incentivos para la producción.

Los Beneficiarios que pueden realizar la suscripción de Contratos de Estabilidad Jurídica son las personas naturales o jurídicas, los consorcios o agrupaciones empresariales venezolanas o extranjeras, que posean plena capacidad de obrar y de acreditar su solvencia económica, financiera, técnica y profesional.

2. LOS INCENTIVOS FISCALES

Son beneficios otorgados por el Estado en ejercicio de su potestad tributaria, a través de los cuales se pretende impulsar determinados sectores económicos con el fin de que realicen actividades, orientadas al mejoramiento de la estructura productiva.



Su naturaleza radica en la disminución del efecto tributario sobre ciertos sectores o actividades relevantes al desarrollo económico del país, en consecuencia se traducen en una merma de los recursos de fuente tributaria que obtiene el Estado a los efectos de cubrir los gastos de sus fines básicos. (Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, 1996).

Estos beneficios otorgados por el Estado de ninguna manera deben ser considerados como privilegios y mucho menos deben promover situaciones discriminatorias. Su fundamento se debe encontrar en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competitividad, entre otros, todo de acuerdo a lo establecido en el artículo 299 de la Constitución Bolivariana de la República de Venezuela, que al tenor dice:

“El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de Justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada, promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para lograr una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta”. (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).

Es preciso señalar que en muchas ocasiones las finalidades extrafiscales de la tributación, están relacionadas con los intereses superiores del Estado, los cuales en la Constitución Nacional se encuentran consagrados en el artículo 3, de cuya enumeración se puede resumir los fines superiores del Estado.

Con esto se demuestra que el Estado, como ente, tiene que cumplir con una serie de cometidos que están por encima de los intereses individuales y que en ciertas ocasiones la consecución de dichos fines, justifica la utilización de mecanismos que, como los beneficios fiscales, constituyen excepciones a la aplicación igualitaria de las normas legales.

Así como los tributos deben estar contenidos en una ley, las exenciones, rebajas y la autorización para que el Ejecutivo pueda conceder exoneraciones también deben establecerse mediante una ley. El artículo 317 de la Constitución Nacional, recoge el principio de legalidad, indicando:

“No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las Leyes” (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).

Es preciso hacer notar que el legislador no quiso dejar a la discrecionalidad de la administración tributaria, el otorgamiento de estos beneficios sino ajustarlo al



cumplimiento de un mandato imperativo de la Ley. Así como todo tributo tiene que estar establecido en una ley, igualmente la dispensa al pago de los tributos también tiene que estar contenida en una ley. Ratificando lo mencionado anteriormente, referente al carácter legal de las exoneraciones y demás beneficios fiscales, Zambrano (2002, p. 75) sostiene:

“Las exoneraciones deben ser concedidas con carácter general, es decir, la Administración Tributaria pierde el libre arbitrio para decidir a cuál contribuyente puede otorgarla o negarla; pues, todo aquel que se encuentre dentro del supuesto de hecho de una exoneración, tendrá que gozar de su beneficio, sin importar la capacidad contributiva del deudor”.

Primordialmente, el establecimiento de incentivos tributarios debe dejar salvaguardado, en todo caso, la aplicación del principio de legalidad tributaria desarrollado en el artículo 4 del Código Orgánico Tributario. En tal sentido, sólo la Ley podrá crear y fijar las condiciones de tales incentivos, constituyendo un límite en su reconocimiento por parte de la Administración Tributaria.

2.1. LOS INCENTIVOS FISCALES EN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO

Sustentando la legalidad de las exoneraciones, el Código Orgánico Tributario, en su artículo número 4 ratifica lo enunciado anteriormente en relación al carácter legal de los incentivos fiscales, en este sentido, establece: “En materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia” (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

Asimismo, el instrumento legal antes citado, en su artículo 3, numerales 2 y 3, señala: “Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este código las siguientes materias: 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto. 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios fiscales” (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

De esta manera, el Código Orgánico Tributario vigente recoge las tres figuras más importantes en cuanto a incentivos fiscales se refiere, las cuales son las exenciones, exoneraciones y rebajas de impuestos. El texto legal antes citado, en su capítulo IX, de las Exenciones y Exoneraciones, define y regula todo lo concerniente a estas figuras.

En este orden, el artículo 73 señala que debe entenderse por exención a la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la ley; y por exoneración la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la ley. Estas definiciones se diferencian en que la primera es otorgada directamente por la ley, mientras que la segunda por el Ejecutivo Nacional cuando lo autorice la ley.

En este mismo contexto, en el artículo 74, el legislador establece las condiciones para que procedan las exoneraciones:



“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” (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

Siguiendo con el análisis al capítulo IX del Código Orgánico Tributario, en el artículo 75 señala la vigencia del beneficio:

“La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, establecerá el plazo máximo de duración del beneficio. Si no lo fija, el término máximo de la exoneración será de cinco (5) años. Vencido el término de la exoneración, el Poder Ejecutivo podrá renovarla hasta por el plazo máximo fijado en la ley o, en su defecto, el de este artículo. Parágrafo único: Las exoneraciones concedidas a instituciones sin fines de lucro podrán ser por tiempo indefinido” (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

Todo beneficio fiscal, bien sea exención, exoneración o rebaja de impuestos, desde un punto de vista formal, es apreciado como un incumplimiento al principio de generalidad tributaria; pero desde el punto de vista material, aparece justificado por la ley, ya que obedece a fines que la misma ley señala al Estado, debiendo los sujetos o actividades beneficiadas estar dirigidas a la realización de un bien común.

Asimismo, al estar investidos los incentivos fiscales de este carácter general, la Administración Tributaria pierde el libre arbitrio para decidir a cual contribuyente puede otorgarlos o negarlos, pues, basta que se encuentre dentro del supuesto de hecho de un incentivo (exención, exoneración o rebaja), para gozar de su beneficio, sin importar la capacidad contributiva del deudor.

2.2. LOS INCENTIVOS FISCALES EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La Ley de Impuesto Sobre la Renta, contempla una serie de incentivos, entre los que se encuentran exenciones, rebajas y autoriza al Ejecutivo para el otorgamiento de exoneraciones.

2.2.1. EXENCIONES CONTENIDAS EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El capítulo III de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007), establece en el artículo 14, los sujetos y enriquecimientos que se encuentran exentos del pago del impuesto:

1. Las entidades venezolanas de carácter público, el Banco Central de Venezuela y Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela, así como los demás Institutos Autónomos.
2. Los agentes y demás funcionarios diplomáticos extranjeros acreditados en la República, por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos.



También los agentes consulares y otros agentes o funcionarios de gobiernos extranjeros que con autorización del gobierno nacional, residan en la República Bolivariana de Venezuela, por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos, siempre que exista reciprocidad de exención con el respectivo país a favor de los agentes o funcionarios venezolanos, y las rentas que obtengan los Organismos Internacionales y sus funcionarios, de acuerdo con lo previsto en los Convenios Internacionales suscritos por la República Bolivariana de Venezuela

3. Las instituciones benéficas y de asistencia social, siempre que sus enriquecimientos se hayan obtenido como medio para lograr los fines antes señalados; que en ningún caso, distribuyan ganancias, beneficios de cualquier naturaleza o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros y que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio.

4. Los trabajadores o sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban con ocasión del trabajo, cuando les sean pagadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo, por los intereses y el producto de los fideicomisos constituidos conforme a la Ley Orgánica del Trabajo y por los productos de los fondos de retiro y de pensiones.

5. Los asegurados y sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban en razón de contratos de seguros.

6. Los pensionados o jubilados, por las pensiones que reciban por concepto de retiro, jubilación o invalidez.

7. Los donatarios, herederos y legatarios, por las donaciones, herencias y legados que perciban.

8. Los afiliados a las cajas y cooperativas de ahorro, siempre que correspondan a un plan general y único establecido para todos los trabajadores de la empresa que pertenezcan a una misma categoría profesional de la empresa de que se trate, mientras se mantengan en la caja o cooperativa de ahorros, a los fondos o planes de retiro, jubilación e invalidez por los aportes que hagan las empresas u otras entidades a favor de sus trabajadores, así como también por los frutos o proventos derivados de tales fondos.

9. Las personas naturales, por los enriquecimientos provenientes de los intereses generados por depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro y cualquier otro instrumento de ahorro previsto en la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras o en leyes especiales, así como los rendimientos que obtengan por inversiones efectuadas en fondos mutuales o de inversión de oferta pública.

10. Las instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza



y que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que les son propias.

Igualmente, y bajo las mismas condiciones, las instituciones universitarias y las educacionales, por los enriquecimientos obtenidos cuando presten sus servicios dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional.

11. Las instituciones de ahorro y previsión social, los fondos de ahorros, de pensiones y de retiro por los enriquecimientos que obtengan en el desempeño de las actividades que les son propias. Igualmente, las sociedades cooperativas cuando operen bajo las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional.

12. Las empresas estatales nacionales que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, por los enriquecimientos extraordinarios provenientes del valor comercial que les sea reconocido por sus asociados a los activos representados por estudios previos, informaciones, conocimientos e instructivos técnicos, fórmulas, datos, grabaciones, películas, especificaciones y otros bienes de similar naturaleza relacionados con los proyectos objeto de asociación destinados al desarrollo de los mismos. Esto, en virtud de los Convenios de Asociación que dichas empresas celebren de conformidad con las leyes y la Constitución.

13. Los enriquecimientos provenientes de los bonos de deuda pública nacional y cualquier otra modalidad de título valor emitido por la República.

14. Los estudiantes becados por los montos que reciban para cubrir sus gastos de manutención, de estudios o de formación.

Establece también en el párrafo único de esta norma:

“Los beneficiarios de las exenciones previstas en los numerales 3 y 10 de este artículo, deberán justificar ante la Administración Tributaria que reúnen las condiciones para el disfrute de la exención, en la forma que establezca el Reglamento. En cada caso, la Administración Tributaria otorgará la calificación y registro de la exención correspondiente” (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007).

Es de hacer notar el carácter social y económico de las exenciones otorgadas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, pues están orientadas a coadyuvar al Estado en el desarrollo de la función social e incentivar el ahorro.

2.2.2. EXONERACIONES EN LA IMPOSICIÓN A LA RENTA EN VENEZUELA

A los efectos de la concesión de las exoneraciones, la Ley de Impuesto Sobre la Renta autoriza expresamente al Ejecutivo Nacional para tal fin, así lo establece en su artículo 197:

“El Presidente de la República, en Consejo de Ministros, dentro de las medidas de política fiscal que requeridas de acuerdo a la situación coyuntural, sectorial y



regional de la economía del país, podrá exonerar total o parcialmente del impuesto establecido en esta ley, los enriquecimientos obtenidos por sectores que se consideren de particular importancia para el desarrollo económico nacional o que generen mayor capacidad de empleo, así como también los enriquecimientos derivados de las industrias o proyectos que se establezcan o desarrollen en determinadas regiones del país” (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007).

En el mismo artículo se señala que los decretos de exoneración que otorgue el Ejecutivo Nacional deberán contener las condiciones, plazos, requisitos y controles para su cumplimiento.

Asimismo, indica que sólo disfrutarán de las exoneraciones dictadas mediante decretos, quienes cumplan cabalmente con las obligaciones establecidas en la ley, reglamento y en el decreto mediante el cual se otorgan. También se ratifica el carácter general de las exoneraciones, refiriendo que las mismas estarán destinadas para ciertas regiones, actividades, situaciones o categorías de contribuyentes y no para individualidades en particular.

El Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta también se pronuncia en relación con las exoneraciones otorgadas por el Ejecutivo, a tal efecto establece en su artículo 219:

“Los beneficios que se otorguen de conformidad con lo establecido en el artículo 197 de la Ley, podrán ser objeto de revisión periódica de los resultados arrojados por tales beneficios, con el fin de determinar su efectividad o la necesidad de su eliminación y sustitución por otras medidas. A tal efecto, los beneficiarios deberán suministrar toda la información necesaria para la ejecución del presente artículo” (Ejecutivo Nacional, 2003).

Con esta norma el Estado pretende controlar que el beneficio otorgado sea aprovechado por el sector, región o categorías de contribuyentes, para posteriormente, considerar una prórroga o su eliminación definitiva.

- SECTOR AGRÍCOLA

El sector agropecuario enfrenta unas condiciones económicas críticas, no sólo para el sector, sino para todo el empresariado en general, enfrentar la inflación, políticas de precios por parte del Estado, inseguridad personal, riesgos propios del negocios, tales como plagas y enfermedades que afectan su capital productivo, factores climáticos, estacionalidad de la producción, por lo que requiere del Estado su aporte y ayuda en el sentido de optimizar su funcionamiento, ya que un sector primario sano y productivo es de vital importancia para el desarrollo de un país.

El productor agropecuario soporta consigo el asumir mayores riesgos, en cuanto al éxito o fracaso económico, que aquellos dedicados a cualquier otra actividad comercial o



industrial, por cuanto la incertidumbre en este tipo de empresa es mayor, debido al incremento o alternatividad de fenómenos naturales, como:

Brotos epidemiológicos, plagas en las cosechas y de cualquier otra índole, como las fluctuaciones en la oferta y la demanda, propia de la economía de mercado que generan entre otros, problemas en la adquisición de insumos agropecuarios, de comercialización, colocación de las cosechas y productos a las agroindustrias o centros de acopio.

Asimismo, los precios y las ganancias en el sector agropecuario fluctúan de modo más drástico que en las otras industrias, principalmente debido a que la oferta no se ajusta a la demanda en un corto plazo. Aunado a esto, se deben señalar las políticas de precios dictadas por el estado, regulando los productos, sin tomar en cuenta los costos reales para producir el bien.

Además, se debe considerar que las variaciones estacionales señalan épocas de cosecha las cuales impiden que la oferta se ajuste a la demanda rápidamente. Se presenta una oferta temporal para una demanda permanente.

Dicha condición influye también en los precios así como en las prácticas de mercadeo, por cuanto presupone la existencia de intermediarios dispuestos a comprar, almacenar, transportar o transformar los productos para entregarlos al consumidor en la medida que él lo requiera.

El hecho de ser la mayoría de los productos perecederos, coloca al productor en una situación difícil ya que disminuye su poder de contratación y limita su acción en la oferta con su consecuente influencia en los precios de los productos, debiendo vender muchas veces su producción por debajo de los costos de producción.

Es necesario que los gobiernos tengan coherencia y continuidad en la aplicación de las políticas a implementar para el desarrollo del sector, pues la falta de continuidad en dichas políticas es un factor de repercusión negativa. No se debe olvidar que el sector agropecuario es un sector sui generis, pues no tiene el control de todos los elementos determinantes de la producción, por cuanto en él influyen factores climatológicos (lluvias, sequías) con sus conocidas consecuencias.

De lo anteriormente expuesto se puede deducir lo importante y necesario que es implementar y mantener políticas incentivadoras para el sector agropecuario, por parte del Estado Venezolano, por cuanto un tratamiento especial a estas empresas, se reflejaría en su producción, la cual garantizará la independencia agroalimentaria del país, lo que se traduciría en economía de divisas que pudieran ser utilizadas en el desarrollo de otro sector.

La actividad agrícola en Venezuela ha sido beneficiada con la exoneración al impuesto sobre la renta desde el año 2000, mediante el Decreto No. 838, vigente hasta el 31 de diciembre de 2003 (Ejecutivo Nacional, 2000). Posteriormente se concedió una prórroga, mediante Decreto No. 3.363 (Ejecutivo Nacional, 2004). Cabe destacar que durante el año 2004 hubo un limbo en relación con la exoneración al sector agrícola.



Siguiendo con las prórrogas al Decreto de exoneración a la imposición a la renta para el sector agrícola, se encuentra el Decreto N° 5.165 (Ejecutivo Nacional, 2007), cuya vigencia comprendió el período desde 01 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2008 y recientemente el Decreto número 6.585 (Ejecutivo Nacional, 2008), vigente desde el 01 de enero de 2009 hasta el 31 de diciembre 2010.

Este beneficio es sólo aplicable a los productores a nivel primario, es decir, no puede someterse el producto a transformación ni de industrialización y el monto del impuesto a pagar debe ser reinvertido en la actividad productora.

Para mantener la exoneración el productor debe cumplir con los deberes formales que establece el decreto en cuestión, la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

El objetivo del Estado al exonerar a los productores agrícolas del pago de Impuesto sobre la Renta, ha sido procurar un incremento en la productividad del sector, mejoramiento de la infraestructura, incorporar los adelantos tecnológicos al proceso productivo agrícola, para lograr el autoabastecimiento alimentario y desarrollar y fortalecer el sector.

En la exposición de motivos que justifican la prórroga a la exoneración al sector se encuentran:

1. Las políticas implementadas por el Ejecutivo Nacional en materia de seguridad agroalimentaria y desarrollo rural se han continuado aplicando y consolidando, pero aún persisten en la actualidad los motivos para seguir aplicando el tratamiento fiscal de la referida exoneración.

2. La renovación del beneficio de exoneración, permitirá el crecimiento en la producción, promoción y mejoramiento de la infraestructura y servicios fundamentales en las zonas rurales, así como la protección al productor y a los productos nacionales.

3. La necesidad de continuar estableciendo un marco de regulaciones fiscales para este sector, a los fines de lograr en el mediano plazo su incorporación definitiva como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta.

Los argumentos aquí expuestos coinciden con los que en principio dieron origen al Decreto 838. Se puede observar cómo a través del tiempo, el legislador mantuvo una actitud que propendía a favorecer el crecimiento del sector, mediante políticas fiscales de carácter tributario como estímulos para la inversión y desarrollo del sector productivo.

Las razones que justificaron el Decreto de exoneración al sector agropecuario no han sido cumplidas, como es la necesidad de recursos financieros del sector agropecuario primario para modernizar e incrementar su productividad; que el Estado debe orientar el sacrificio fiscal hacia una mejor gestión de los sectores beneficiados y la necesidad de incorporar a mediano plazo a los productores primarios como contribuyentes del impuesto sobre la renta.



Por lo cual se hace necesario un estudio por parte de la administración tributaria, que propenda a implementar un beneficio fiscal bien coordinado, sin trabas ni obstáculos, que permita el logro de los objetivos que se planteó el Estado al dictar el decreto en referencia.

Por lo antes expuesto se evidencia la necesidad de exonerar del pago de impuesto sobre la renta al sector agropecuario pero la misma debe ser mejor implementada, con un estudio detenido y evaluación constante de los resultados, tomando en consideración los elementos que participan en el proceso productivo, los riesgos de la inversión de dicho sector.

- SECTOR TURISMO

En las últimas décadas se ha desarrollado el sector turismo, considerándose de gran importancia esto se puede constatar al revisar información sobre los conjuntos hoteleros y resorts que se han construido en Venezuela, a la par también se han incrementado las actividades turísticas relacionadas con el disfrute de la diversidad ambiental del país.

Esto evidencia la importancia y el auge del sector. En este sentido, Morejón (2009) afirmó: “la industria turística nacional genera 3.4 por ciento del Producto Interno Bruto (PIB), con casi 200 mil empleos directos y el año pasado tuvo un aporte por encima de los 980 millones de dólares al PIB”.

El Estado Venezolano consideró la actividad turística de gran importancia e incluyó en la Constitución de 1999 el artículo 310 donde establece la condición de actividad económica de interés nacional prioritaria, en su estrategia de diversificación y desarrollo sustentable, agrega también, que dictará las medidas que garanticen su desarrollo, asimismo, velará por la creación y fortalecimiento de dicho sector.

Atendiendo a ese mandato constitucional, el 31 de julio de 2008 se publica en la Gaceta Oficial No. 5.889 la Ley Orgánica de Turismo. El objeto de la ley es promover, organizar y regular la actividad turística, la organización y funcionamiento del Sistema Turístico nacional, como factor estratégico de diversificación socioeconómica y desarrollo sustentable del país.

Esto, mediante la creación de normas que garanticen la orientación, fomento, coordinación y control de la actividad, estableciendo los mecanismos de concertación, cooperación, asistencia y solidaridad de los organismos públicos, instituciones privadas y mixtas de esta actividad, orientados al desarrollo, participación y protagonismo de las comunidades; logrando así una actividad turística basada en principios de justicia social, equidad, no discriminación, solidaridad, protección del ambiente y productividad (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2008).

En el capítulo XI de la Ley en comento se establecen los incentivos para el Fomento de la Actividad Turística, titulado: De los incentivos. El artículo 74 establece que el Presidente de la República en Consejo de Ministros, podrá conceder a los prestadores de servicios turísticos, que cumplan con la normativa vigente, los siguientes incentivos:



1. Rebaja del impuesto sobre la renta calculada hasta un setenta y cinco por ciento (75%) del monto incurrido en nuevas inversiones destinadas a la construcción de establecimientos de alojamientos turísticos; a la prestación de cualquier servicio turístico o a la formación y capacitación de sus trabajadores; a la ampliación, mejora, equipamiento o al reequipamiento de las edificaciones o servicios turísticos existentes.

O cuando tenga como destino la adaptación de las instalaciones o servicios a requerimientos de calidad y desempeño, establecidos por el órgano o ente competente en materia de normalización, calidad, metrología y reglamentos técnicos, previa evaluación del Ministerio del Poder Popular con competencia en turismo.

2. Rebaja del Impuesto sobre la Renta calculada hasta un setenta y cinco por ciento (75%) del monto incurrido en nuevas inversiones destinadas sólo a fines turísticos en el área rural o suburbana, en hatos, fincas, desarrollos agrícolas y campamentos, la ampliación, mejoras, equipamiento o al reequipamiento de los servicios turísticos ya existentes en dichos sitios, previa evaluación del Ministerio del Poder Popular con competencia en turismo.

3. Exoneración de los tributos contemplados en la ley para la importación de buques, aeronaves y vehículos terrestres con fines turísticos, previa evaluación del Ministerio del Poder Popular con competencia en turismo, teniendo en consideración los acuerdos y políticas de comercio internacional e integración válidamente suscritos y ratificados por la República.

4. Establecimiento de tarifas preferenciales para el combustible, destinadas a favorecer los buques y aeronaves con fines exclusivamente turísticos, previa evaluación del Ministerio del Poder Popular con competencia en turismo.

5. Establecimiento de tarifas especiales por el suministro de servicios públicos a cargo del Estado para prestadores de servicios turísticos, previa evaluación del Ministerio del Poder Popular con competencia en turismo.

Para gozar de los incentivos de este artículo, se solicitará el certificado turístico a los fines fiscales emitido por el Ministerio del Poder Popular con competencia en turismo, el cual para expedirlo sólo verificará la correspondiente inscripción del interesado en el Registro Turístico Nacional y su solvencia con el Instituto Nacional de Turismo (INATUR).

Con relación a los incentivos al turismo receptivo el artículo 75 de la ley ejusdem otorga autoridad al Presidente de la República para que en Consejo de Ministros, pueda conceder los siguientes incentivos:

1. Exoneración del impuesto de salida a los turistas extranjeros, previa presentación de su pasaporte, que hayan permanecido por lo menos siete (7) días en el país.

2. Exoneración del Impuesto al Valor Agregado previa presentación del pasaporte correspondiente, en todas aquellas compras realizadas por los turistas extranjeros en todos los establecimientos del ámbito nacional, previamente autorizados por la



Administración Tributaria Nacional, que hayan permanecido por lo menos siete (7) días en el país.

2.3. REBAJAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VENEZUELA

Las rebajas son disminuciones otorgadas en la legislación impositiva, al monto de la obligación tributaria, o carga impositiva del contribuyente. Las rebajas a los impuestos según el artículo 3 del Código Orgánico Tributario deben estar establecidas en una ley:

“Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias: 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto” (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001). Así entonces, las rebajas al impuesto sobre la renta deben establecerse en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Según Sanmiguel (2006), las rebajas es un incentivo otorgado por la ley, para que los contribuyentes puedan invertir parte de sus ingresos en mejorar su posición y aumentar su producción.

La Ley de Impuesto Sobre la Renta, contempla en el título IV, capítulo I, artículos desde el 56 al 58, lo concerniente a las rebajas por razón de actividades e Inversiones, estipulando el porcentaje a rebajar del impuesto, vigencia, entre otros.

En este orden, el artículo 56 ejusdem establece la concesión de una rebaja de impuesto del diez por ciento (10%) del monto de las nuevas inversiones que se efectúen en los cinco años siguientes a la vigencia de la Ley, a los titulares de enriquecimientos derivados de actividades industriales y agroindustriales, construcción, electricidad, telecomunicaciones, ciencia y tecnología.

Y en general, a todas aquellas actividades que bajo la mención de industriales signifiquen inversión para satisfacer los requerimientos de avanzada tecnología o de punta, representadas en nuevos activos fijos, distintos de terrenos, destinados al aumento efectivo de la capacidad productiva o a nuevas empresas, siempre y cuando no hayan sido utilizados en otras empresas.

También establece dicho artículo un rebaja a los enriquecimientos provenientes de la prestación de servicios turísticos, inscritos en el Registro Turístico Nacional, del setenta y cinco por ciento (75%) del monto de las nuevas inversiones destinadas a la construcción de hoteles, hospedajes y posadas, la ampliación, mejoras o reequipamiento de las edificaciones o de servicios existentes, a la prestación de cualquier servicio turístico o a la formación y capacitación de sus trabajadores. Igual incentivo a la renta se encuentra establecido en la Ley Orgánica de Turismo.

En este mismo artículo se beneficia a las actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas, en estos casos la rebaja prevista será de un ochenta por ciento (80%) sobre el valor de las nuevas inversiones realizadas en el área de influencia de la unidad de producción cuya finalidad sea de provecho mutuo, tanto para la unidad productiva, como para la comunidad donde se encuentra establecida.



A los fines del reconocimiento fiscal de las inversiones comunales, éstas deberán ser calificadas previa su realización y verificada posteriormente, por el organismo competente que determine el Ejecutivo Nacional.

Igual rebaja se concederá a la actividad turística por inversiones comunales, cuando éstas sean ejecutadas por pequeñas y medianas industrias del sector. Adicionalmente se concederá una rebaja de impuesto del diez por ciento (10%), del monto de las inversiones en activos, programas y actividades destinadas a la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente.

En el Parágrafo Primero del artículo 56 la ley en comento establece que las rebajas descritas no se concederán a los contribuyentes que se dediquen a las actividades señaladas en el artículo 11 de la misma ley.

Igualmente, en el Parágrafo Segundo señala en caso de que la inversión se traduzca en la adquisición, construcción o instalación de un activo fijo, las rebajas establecidas en el artículo 56 ejusdem sólo se concederán en aquellos ejercicios en los cuales los activos fijos adquiridos, construidos o instalados para los fines señalados en dicho artículo y se encuentren efectiva y directamente incorporados a la producción de la renta. En los demás casos la rebaja se concederá en el ejercicio en el cual se realice efectivamente la inversión.

Asimismo, el Parágrafo Tercero establece el tratamiento para determinar el monto de las inversiones referidas en el artículo 56, se deducirán del costo de los nuevos activos fijos incorporados a la producción de la renta, los retiros, las amortizaciones y las depreciaciones hechas en el ejercicio anual sobre tales activos.

La desincorporación de activos fijos por causas no fortuitas ni de fuerza mayor que efectúe el contribuyente dentro de los cuatro años siguientes al ejercicio en que se incorporen, darán lugar a reparos o pagos de impuestos para el año en que se retiren, calculados sobre la base de los costos netos de los activos retirados para el ejercicio en que se incorporaron a la producción de la renta.

En el Parágrafo Cuarto, refiere que de acuerdo a lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta en el artículo 27, numeral 10, inversiones deducibles, relacionadas con el costo de las construcciones que deban hacer los contribuyentes en acatamiento de la Ley Orgánica del Trabajo o de disposiciones sanitarias, éstas no podrán tomarse en cuenta a los fines del artículo 56.

Ahora bien, el artículo 57 ut supra contempla la vigencia de las rebajas y al respecto señala que las mismas podrán traspasarse hasta los tres (3) ejercicios anuales siguientes.

En cuanto al artículo 58 de la norma en comento, éste hace referencia al pago en demasía del impuesto causado en determinado ejercicio, efectuado por contribuyente, en razón de los anticipos o pagos a cuenta, derivados de la retención en la fuente, considerando la liquidación proveniente de la declaración de rentas, tendrá derecho a solicitar en sus declaraciones futuras que dicho exceso le sea rebajado en las



liquidaciones de impuesto correspondientes a los subsiguientes ejercicios, hasta completar el monto de tal exceso, todo sin perjuicio del derecho a reintegro.

3. FACTORES CONSIDERADOS POR EL ESTADO PARA CONCEDER INCENTIVOS PARA REACTIVAR LA ECONOMÍA

El Estado en la consecución de los intereses superiores, en muchas ocasiones incurre en la implantación de mecanismos extrafiscales, tales como: beneficios e incentivos tributarios, los cuales pueden constituir y en efecto constituyen excepciones a la aplicación igualitaria de la norma tributaria.

Durante la vigencia de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se ha esgrimido ciertos criterios que fundamentan el otorgamiento de dichos beneficios, en el caso de Belisario (2003), destaca algunos de estos factores o criterios utilizados a lo largo de la vigencia de la Ley en referencia:

a) Incentivar o resguardar cierto tipo de enriquecimientos como los obtenidos a través del ahorro en instituciones financieras. Aquí se aprecia claramente que el fin es incentivar el ahorro por parte de los ciudadanos.

b) La realización de cierto tipo de actividades industriales que al Estado le interesa fomentar en un determinado momento o porque le interesa la inversión de los ciudadanos en actividades que requieren gran volumen de capital, o consideradas de interés nacional, como el caso del turismo. En relación a esta actividad, el artículo 310 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece:

“El turismo es una actividad económica de interés nacional, prioritario para el país en su estrategia de diversificación y desarrollo sustentable. Dentro de las fundamentaciones del régimen socioeconómico previsto en esta Constitución, el Estado dictará las medidas que garanticen su desarrollo. El Estado velará por la creación y fortalecimiento del sector turístico nacional” (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).

c) Porque considera que ciertas actividades como la agrícola y pecuaria son de vital importancia para el país, por lo que no se le aplica gravámenes fiscales. En atención a este literal, es necesario revisarlo a la par con lo establecido en los artículos 305 y 306 de la Constitución vigente:

Artículo 305. El Estado promoverá la agricultura sustentable como base estratégica del desarrollo rural integral, a fin de garantizar la seguridad alimentaria de la población; entendida como la disponibilidad suficiente y estable de alimentos en el ámbito nacional y el acceso oportuno y permanente a éstos por parte del público consumidor. La seguridad alimentaria se alcanzará desarrollando y privilegiando la producción agropecuaria interna, entendiéndose como tal la proveniente de las actividades agrícola, pecuaria, pesquera y acuícola. La producción de alimentos es de interés nacional y fundamental para el desarrollo económico y social de la Nación. A tales fines, el Estado dictará las medidas de



orden financiero, comercial, transferencia tecnológica, tenencia de la tierra, infraestructura, capacitación de mano de obra y otras que fueran necesarias para alcanzar niveles estratégicos de autoabastecimiento. Además, promoverá las acciones en el marco de la economía nacional e internacional para compensar las desventajas propias de la actividad agrícola.

El Estado protegerá los asentamientos y comunidades de pescadores o pescadoras artesanales, así como sus caladeros de pesca en aguas continentales y los próximos a la línea de costa definidos en la ley.

Artículo 306. El Estado promoverá las condiciones para el desarrollo rural integral, con el propósito de generar empleo y garantizar a la población campesina un nivel adecuado de bienestar, así como su incorporación al desarrollo nacional. Igualmente fomentará la actividad agrícola y el uso óptimo de la tierra mediante la dotación de las obras de infraestructuras, insumos, créditos, servicios de capacitación y asistencia técnica.

d) Interesa al desarrollo del país que haya inversiones en las regiones más deprimidas del país.

e) Se requiere que los capitales privados, nacionales o extranjeros, inviertan en títulos valores emitidos por la nación, fuente ordinaria y primordial de ingresos del Estado.

A estos criterios se le pueden agregar las actividades de servicio que son propias a los fines superiores del Estado, tales como: educación, salud, seguridad, entre otros, necesarias para el desarrollo y bienestar humano, tal como lo establece el artículo 3 de la Constitución de la República bolivariana de Venezuela.

Igualmente, en ese mismo afán de dar cumplimiento a sus fines ha considerado necesario atraer inversiones, tanto nacionales como extranjeras, pero éstas necesitaban un marco jurídico estable y previsible, en el cual pudieran desenvolverse en un ambiente de seguridad, para ello se creó la Ley de Promoción y Protección de Inversiones.

Cuyo objetivo era precisamente proveer a las inversiones y a los inversionistas, tanto nacionales como extranjeros, de un cuerpo normativo con miras a lograr el incremento, la diversificación y la complementación armónica de las inversiones en favor de los objetivos del desarrollo nacional.

En tal sentido, el Ejecutivo Nacional, mediante Decreto podía establecer beneficios o incentivos de carácter general y no para determinados inversionistas en particular.

4. PERCEPCIÓN DE LOS EXPERTOS TRIBUTARIOS EN MATERIA DE INCENTIVOS FISCALES

Para abordar este aspecto fue necesario consultar la opinión de expertos tributarios, quienes expresaron su opinión de acuerdo con sus vivencias, sobre tópicos relacionados con los incentivos fiscales.



En este sentido se indagó sobre la efectividad de los incentivos en materia de Impuesto sobre la Renta. Las respuestas coincidieron al manifestar que los resultados obtenidos por el otorgamiento de incentivos no habían sido positivos; citaron dos sectores económicos emblemáticos, como son el sector agroindustrial, del cual señalaron que no se ha percibido un crecimiento sostenido o reinversiones del monto equivalente al impuesto exonerado, traducido en aumento de la producción.

Asimismo, aseguraron que las políticas de gobierno tienen mucha relación con la situación planteada, debido al aumento de las expropiaciones de empresas del agro, regulación de precios de los productos, aún cuando los insumos y costos de producción se han incrementado, dejando de ser atractiva su producción.

El otro sector mencionado es el sector turismo que a pesar de tener importantes incentivos para atraer la inversión, desarrollar complejos turísticos, no se ha visto materializado, es decir no ha habido crecimiento, por el contrario, importantes cadenas de hoteles han pasado a manos del Estado, como es el caso del grupo Venezolana de Turismo (Venetur) poseedor de gran número de hoteles antes propiedad de cadenas internacionales.

En este mismo orden, afirmaron que quizás donde se ha visto algún progreso es en la Península de Paraguaná; allí las empresas instaladas han invertido en infraestructura, tanto comercial, como turismo, generando ocupación de mano de obra. Los comerciantes de Paraguaná gozan de exención del Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado.

Otro aspecto tratado versó sobre el control eficiente sobre los contribuyentes beneficiados con incentivos fiscales por parte de la Administración Tributaria, en este sentido expresaron que no se observa por parte de la Administración Tributaria aplicación de controles para verificar el cumplimiento de los objetivos que dieron lugar al otorgamiento de los incentivos tributarios.

Para ello deberán desarrollar la plataforma normativa que obligue a los contribuyentes a rendir cuentas sobre los beneficios y logros de los objetivos perseguidos al otorgar el beneficio; estableciendo controles y sanciones rigurosas según el Código Orgánico Tributario para quienes aprovechen un incentivo fiscal y desvirtúen el objeto por el cual fue creado dicho beneficio.

También aseguraron que la Administración Tributaria como política, debe gestionar, otorgar y controlar a nivel normativo todo lo concerniente a los incentivos tributarios, a través de las oficinas de la Gerencia General de Control Aduanero y Tributario y las de Estadísticas y Estudios Económicos Aduaneros y Tributarios con sede en Caracas.

Se consultó sobre la influencia de la actual situación socio económico del país, en el otorgamiento de incentivos fiscales, sobre este particular coincidieron en afirmar que es imposible justificar incentivos que evidentemente tienen un costo en ingresos al erario, si el desarrollo económico no es efectivo.



Sin embargo, siendo que los incentivos tributarios pudieran ser instrumentos eficientes o ineficientes, eficaces o ineficaces, no hay duda que hasta que no se demuestre lo contrario si se justifican, por cuanto los incentivos tributarios se constituyen en instrumentos atractivos para estimular la generación de nuevas actividades productivas.

Además, indicaron que ante nuevas actividades productivas incentivadas, estas generarán o estimularán otras actividades productivas relacionadas sobre las cuales se gravarán nuevos tributos. Este comportamiento estimulará la economía, incidiendo en un mejoramiento social.

Por último se indagó sobre los fines perseguidos por el Estado al otorgar incentivos fiscales al impuesto sobre la renta; en relación a este asunto refirieron algunos fines que a juicio particular de los entrevistados deberían orientar al Estado al momento de beneficiar a algún sector o región, en materia de impuesto sobre la renta:

1. Promover el aparato productivo del país.
2. Incrementar el empleo.
3. El apoyo a actividades económicas del país.
4. Diseño de instrumentos que no distorsionen la economía regional. Esto es, por decirlo de otra manera, para lograr el despegue económico en determinadas zonas, ya sea por ser limítrofes, de marcada pobreza, de poca actividad económica o para evitar que los incentivos colocados al otro lado de la frontera genere una desviación de comercio.
5. Establecer sistemas de monitoreo y evaluación periódica del desempeño de los incentivos otorgados.
6. Que se beneficien realmente de los incentivos tributarios los sujetos pasivos a quienes van dirigidos, para cumplir determinados objetivos de política económica y social.
7. Que el costo de gestión del incentivo tributario no sea superior a los beneficios buscados.
8. Crearlos buscando un beneficio económico y no sean producto de coyunturas políticas para favorecer a grupos de presión.

A MANERA DE CONCLUSIÓN

El Estado venezolano ha desarrollado la normativa para incentivar la inversión, tanto nacional como internacional, proveyéndoles de un marco jurídico estable y previsible para poder operar dentro un ámbito de seguridad, tal es el caso de la Ley de Promoción y Protección de Inversiones. Asimismo, ha promovido instrumentos legales, como los contratos de estabilidad jurídica, mediante los cuales se garantiza la permanencia de las condiciones económicas durante la vigencia de los mismos.



No se puede dejar de mencionar los incentivos tributarios, importante herramienta fiscal, cuya naturaleza jurídica se encuentra en la Constitución de República Bolivariana Venezuela, artículo 317, Código Orgánico Tributario, artículo 3, numerales 2 y 3; artículos 73, 74, 75 y 76.

En este mismo orden, la Ley de Impuesto sobre la Renta establece en su artículo 14 los sujetos, personas naturales y jurídicas, así como actividades que se encuentran exentas del pago de este impuesto. Igualmente en el artículo 197 establece la autorización para que el Ejecutivo pueda otorgar exoneraciones, dentro de las medidas de política fiscal. También indica en dicho cuerpo normativo los controles necesarios para el beneficio tributario otorgado.

Con relación a las exoneraciones es importante señalar dos sectores económicos emblemáticos que han sido beneficiados con este instrumento fiscal: el agrícola y el turismo.

Con respecto al sector agrícola, la exoneración se encontraba vigente, mediante el Decreto N° 6.585, hasta el 31 de diciembre de 2010. En cuanto al sector turismo, actividad considerada de interés nacional, de acuerdo a lo establecido en el artículo 310 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. En virtud de tal consideración se promulgó la Ley Orgánica de Turismo, donde se establecen incentivos para el fomento de esta actividad.

Otro incentivo estudiado es la rebaja de impuesto contenido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, orientado a estimular la inversión en diferentes sectores económicos tales como, agrícola, turismo, entre otros. La ley también contempla el otorgamiento de rebajas por la inversión en activos, programas o actividades destinadas a la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente.

En relación a los factores que el Estado considera para otorgar los incentivos fiscales se pudo constatar lo fundamental que es para el Estado el cumplimiento de sus fines, establecidos en la Constitución Nacional, tales como: salud, educación seguridad, así como desarrollar sectores económicos de vital importancia para el país, como el agrícola, turismo, entre otros. Atendiendo a estos fines, el Estado establece sus políticas fiscales.

De acuerdo a la percepción de expertos tributarios sobre los incentivos tributarios se pudo apreciar que el otorgamiento de incentivos no ha sido positivo, pues es necesario para atraer inversiones seguridad jurídica y económica, cualquier sacrificio del Estado en materia tributaria no se verá retribuido si no existen estos elementos.

Es necesario también establecer controles que permitan medir el cumplimiento de los objetivos que dieron lugar al beneficio tributario otorgado. El otorgamiento de incentivos tributarios en momentos económicos difíciles se justifica pues puede coadyuvar al restablecimiento de determinado sector económico o región deprimido.

Los instrumentos antes mencionados no han sido suficientes para enfrentar la crisis que se está viviendo actualmente en el país, se puede decir que los inversionistas no se



han mostrado motivados para invertir, el sacrificio del Estado al otorgar beneficios tributarios se diluyen y no logran la consecución de los objetivos para los cuales se crearon.

En materia económica una herramienta fundamental es la seguridad jurídica y de acuerdo a lo manifestado por los expertos tributarios en los actuales momentos no están dadas las condiciones para esta seguridad jurídica.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 36.860 del 30 de diciembre de 1999, reimpresa en Gaceta Oficial extraordinaria N.° 5.453 del 24 de marzo de 2000. Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Ordinaria No. 37.305. 17 de octubre de 2001. Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2007). Ley de Impuesto Sobre La Renta. Gaceta Oficial N° 38.628. 16 de febrero de 2007. Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2008). Ley Orgánica de Turismo. Gaceta Oficial No. 5.889. Venezuela.

Belisario, J. (2003). Los Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre la Renta Venezolano. En Libro 60 Años al Imposición en Venezuela. Evolución Histórica y Estudios de la Legislación Actual. Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Congreso de la República de Venezuela (1999). Ley de Promoción y Protección de Inversiones. Gaceta oficial extraordinaria No. 5.390. 22 de octubre de 1999. Venezuela.

Ejecutivo Nacional (2000). Decreto No. 838. Exoneración del Impuesto Sobre la Renta al Sector Agrícola. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 36.995. 18 de julio de 2000. Venezuela.

Ejecutivo Nacional (2003). Decreto No. 2.507. Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Gaceta Oficial extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela No. 5.662. 24 de septiembre de 2003. Venezuela.

Ejecutivo Nacional (2004). Decreto No. 3.363. Exoneración del Impuesto Sobre la Renta al Sector Agrícola. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.096. 29 de diciembre de 2004. Venezuela.

Ejecutivo Nacional (2007). Decreto N° 5.165. Exoneración del Impuesto Sobre la Renta al Sector Agrícola. Gaceta Oficial N° 38.621. 07 de febrero de 2007. Venezuela.



Ejecutivo Nacional (2008). Decreto No. 6.585. Exoneración del Impuesto Sobre la Renta al Sector Agrícola. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 39.088. 29 de diciembre de 2008. Venezuela.

Martínez, M. (2006). Ciencia y Arte en la metodología cualitativa. México. Trillas.

Morejón, P. (2009). Industria Turística genera 3,4% del producto interno bruto. Documento en línea. Disponible en: <http://www.vtv.gov.ve/noticias-nacionales/22748>. Consulta: 10/02/2010.

Sanmiguel, E. (2006). Diccionario de Derecho Tributario. Venezuela. Lizcalibros C.A.

Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) (1996). Glosario Tributos Internos. Documento en línea. Disponible en: <http://www.lisandroferreira.com.ve/documents/GLOSARIOTRIBUTOSINTERNOS.pdf>. Consulta: 15/05/2010.

Zambrano, G. (2002). Exoneraciones en Materia de Impuesto sobre la Renta. En Libro Temas de Actualización Tributaria. Venezuela. Publicaciones UCAB.