

Consideraciones sobre el Proyecto de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de fecha 30-11-89

Luis José Marcano

Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario,
Profesor Universitario de Pre y Post Grado en Materia Tributaria

I. INTRODUCCION

Este trabajo se basa en el "PROYECTO DE LA NUEVA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA", y en su Exposición de Motivos, presentados por el Ministerio de Hacienda al Congreso Nacional el 4 de diciembre de 1989, los cuales han sufrido diversas modificaciones, y muchas no han sido suficiente ni oficialmente divulgadas; por esta razón, es posible que algunas observaciones aquí contenidas, no se correspondan con la última versión que conocerá el Congreso para su aprobación o rechazo final.

Comentaremos, en primer término, los aspectos más resaltantes de la Exposición de Motivos y luego los cambios más importantes con respecto a la Ley Vigente, que dicho Proyecto contiene.

La Exposición de Motivos comienza señalando la crisis por la que atraviesan las finanzas públicas del país, por su alta dependencia de la renta petrolera, la caída de los precios de este producto y la escasa diversificación del sistema tributario venezolano. Estos factores han provocado la necesidad de que el Estado, para cubrir su déficit, haya tenido que recurrir a mecanismos atípicos generadores de ingresos, como son: "LA MANIPULACION ESPECULATIVA DEL MERCADO CAMBIARIO, EL USO DE LA INFLACION Y LA APROBACION INDISCRIMINADA DE PROYECTOS PUBLICOS CON RECURSOS DEL CREDITO EXTERNO".

Este introito de la Exposición de Motivos luce como una confesión, un tanto irreverente, de que el precio de las divisas extranjeras y los altos índices inflacionarios de los dos últimos años, han sido manipulados deliberadamente con el propósito de obtener ingresos, independientemente de sus efectos en la economía y en el costo de vida para la población.

Para conjurar aquella crisis, se dice que se ha acometido la reforma de las finanzas públicas con los objetivos de "MEJORAR LA RECAUDACION FISCAL, AMPLIAR LA BASE IMPONIBLE, INCREMENTAR LA ELASTICIDAD DEL SISTEMA A FIN DE EVITAR LA UTILIZACION DE MECANISMOS ATIPICOS, PARA GENERAR INGRESOS, MAYOR EFICIENCIA Y EQUIDAD EN LA JERARQUIZACION DEL GASTO PUBLICO Y LA MODERNIZACION ADMINISTRATIVA Y GERENCIAL DE

LAS FINANZAS PUBLICAS". El análisis de estos objetivos, a la luz del Proyecto, nos inspira los siguientes comentarios:

1. Mejoramiento de la recaudación fiscal

Es innegable la necesidad de que el Fisco mejore sus sistemas de recaudación tributaria tanto para que aumente sus ingresos como para que propicie una mayor igualdad y generalidad de la carga impositiva, y se logre así una mejor justicia tributaria, como lo prevé la Constitución Nacional. No obstante, creemos que ese objetivo, salvo por la vía del incremento de tarifas, que no es lo planteado en el Proyecto, no depende tanto de la letra y perfección de las leyes, sino de la organización y tecnificación de la administración tributaria, que en el caso venezolano adolece de fallas inocultables, como lo demuestran las cifras por derechos liquidados pendientes de cobro, que anualmente se transcriben reiterativamente en el Informe del Contralor General de la República. Por esa razón, siempre hemos sostenido y la Asociación Venezolana de Derecho Tributario ha sido muy insistente también en este tema, que cualquier reforma impositiva en Venezuela tiene que comenzar con la modernización de todos los sistemas de la Administración Tributaria.

Uno de los mecanismos que prevé el Proyecto, para incrementar la recaudación, es la previsión de que los trabajadores asalariados que obtengan enriquecimientos anuales hasta de UN MILLON DE BOLIVARES (Bs. 1.000.000,00), paguen todo su impuesto a través de la retención en la fuente; sin embargo, esta sola medida no garantiza un resultado óptimo si no se afinan y agilizan los controles sobre los agentes de retención, y sobre los evasores, por lo cual la expectativa de mayores ingresos por esta vía, puede resultar ilusoria.

2. Ampliación de la Base Imponible

En la Exposición de Motivos del Proyecto se dice que en 1987, 681.293 personas naturales declararon rentas mayores de Bs. 48.000,00, y que de ese total sólo 47.308 (6,94%) tuvieron rentas netas superiores a Bs. 210.000,00, lo que significa que 633.985 personas tuvieron rentas menores a Bs. 210.000,00. También dice la Exposición de Motivos que el promedio de desgravámenes de quienes ganaron más de Bs. 210.000,00 fue de Bs. 122.000,00, para un enriquecimiento neto gravable promedio de Bs. 366.000,00; es decir, que el ingreso neto promedio de esas personas fue de Bs. 488.000,00 (INGRESO NETO GRAVABLE + DESGRAVAMENES).

Si los datos anteriores son verídicos, con el Proyecto de Ley de Reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta, la base imponible no se amplía sino se reduce, como se demuestra a continuación:

	LEY VIGENTE	PROYECTO	DIFERENCIA
Ingreso Neto	488.000,00	488.000,00	— o —
Exención de Base	— o —	210.000,00	(210.000,00)
Sub-Total Bs.	488.000,00	278.000,00	(210.000,00)
Desgravámenes	122.000,00	— o —	122.000,00
Base Imponible	366.000,00	278.000,00	(88.000,00)

Pero además de reducirse la base imponible, los contribuyentes para el Impuesto sobre la Renta casi desaparecen, ya que si apenas el 7% del universo de personas naturales que declaran, tiene rentas mayores de Bs. 210.000,00, sólo este porcentaje estará sujeto a tributación, pues el 93% restante quedará amparado por la exención de base.

Y si, como lo propone la Comisión Permanente de Finanzas de la Cámara de Diputados, en su Informe sobre el Proyecto de Ley que comentamos, se debe “EFECTUAR UN ANALISIS MAS EXHAUSTIVO” sobre la suma de Bs. 210.000,00 como exención de base, para aumentarla, porque dados los índices inflacionarios que estamos afrontando, resulta “BASTANTE REDUCIDA”, aquel 7% de contribuyentes quedará todavía más disminuido.

Esa precaria situación puede explicarse únicamente pensando en que la enorme reducción del ingreso fiscal por concepto de Impuesto sobre la Renta, se tratará de compensar con el producido del proyectado Impuesto al Valor Agregado (IVA), lo cual si bien constituye una ventaja para el Fisco porque robustece sus arcas, a nuestro modo de ver no sólo aumentará el costo de vida, obviamente con mayor perjuicio para las clases menos favorecidas, sino que, además, la columna vertebral del Sistema Tributario Venezolano, que hasta ahora ha sido el Impuesto sobre la Renta, será sustituida por el nuevo Impuesto a las Ventas (IVA). Esto significa que de un sistema tributario constitucionalmente basado en la progresividad y, por tanto, teóricamente inspirado en el principio, también consagrado en la Constitución, de que “QUIEN MAS GANE MAS PAGUE”, pasaremos a un sistema regresivo donde la capacidad contributiva cuenta muy poco y el impuesto se aplica con un mismo rasero a ricos y pobres.

3. Incremento de la elasticidad del sistema a fin de evitar la utilización de mecanismos atípicos para generar ingresos

La idea que sugiere este objetivo es que a través del Sistema Tributario el Estado pueda, de manera ágil e inmediata, cuando las circunstancias lo aconsejen, obtener automáticamente o mediante un acto del Poder Ejecutivo, mayores ingresos por la vía de las contribuciones impositivas. Ocurre, sin embargo, que en Venezuela, por mandato constitucional, las contribuciones no

pueden crearse sino mediante ley formal, es decir, votada por el Congreso, y esto generalmente exige arreglos de carácter político que suelen cubrir lapsos de tiempos prolongados y, aun así, no siempre posibles. Por esta razón, la única manera de evitar la utilización de mecanismos atípicos para generar ingresos, como los que según se dice en la Exposición de Motivos del Proyecto, se han usado en el país, como son la manipulación cambiaria, la inflación y el crédito público, es estableciendo de una vez por todas un sistema tributario justo, moderno y eficiente. Esto no significa necesariamente un sistema de tarifas altas; por el contrario, se debe propiciar una reducción de tarifas para que la gente se sienta estimulada a pagar los tributos, pero se debe procurar la mayor ampliación del universo de sujetos con capacidad de tributar. En este sentido, el Impuesto sobre la Renta Venezolano tradicionalmente ha pechado y controlado básicamente a dos sectores de la población: a los trabajadores asalariados y a los grandes contribuyentes. Nuestro sistema ha fallado en el control de los contribuyentes medianos y es allí donde, a nuestro juicio, debería enfatizarse el control fiscal.

En este aspecto la Asociación Venezolana de Derecho Tributario ha sugerido que mientras se articulan mecanismos de control idóneos, modernos y eficientes, se estudie la conveniencia de establecer legalmente convenios o concordatos tributarios con los medianos comerciantes e industriales a través de las Cámaras que los agrupa, como se ha usado con éxito en países como México, Francia e Italia.

4. Mayor eficiencia y equidad en la jerarquización del gasto público

Este sí es un objetivo importante y plausible porque si no se racionaliza el gasto público para hacerlo eficiente y rendidor, ninguna reforma ni sistema tributarios, por muy fiscalistas y perfeccionados que sean, serán aptos para cubrir las apetencias burocráticas del Estado. Hay que jerarquizar el gasto público, reducir el gigantismo y combatir la ineficiencia de los aparatos administrativos estatales.

5. La modernización administrativa y gerencial de las finanzas públicas

Ya hemos dicho que éste debería ser el punto de arranque del proceso en cualquier reforma que se quiera emprender. Consideramos que con una administración tributaria modernizada y una racionalización del gasto público, tanto en su cualidad como en su cantidad, la necesidad de una reforma impositiva apremiante y apremiada como la que actualmente se trajina, cuyo signo más resaltante e inocultable es el de obtener mayores ingresos, carecería de la urgencia que hoy tiene.

II. LOS OBJETIVOS GENERALES DEL PROYECTO

Dentro de ese plan de reestructuración de las finanzas públicas, se encuadra el Proyecto de Reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuyos objetivos primordiales —se reitera— son “SIMPLIFICAR LA APLICACION DE LA LEY” y la “RACIONALIZACION DEL SISTEMA”.

Para “SIMPLIFICAR LA APLICACION DE LA LEY”, se prevén los siguientes mecanismos:

1. La eliminación de la consolidación de rentas, de contribuyentes relacionados y controlados por los mismos intereses, prevista en la Ley vigente.

2. La abolición de todos los desgravámenes y rebajas de impuesto a las personas naturales residentes en el país, establecidos en la Ley actual.

3. El aumento de Bs. 48.000,00 a Bs. 210.000,00 anuales, de la exención de base a las personas naturales residentes en el país.

4. La supresión del certificado de solvencia para realizar determinados actos jurídicos.

5. La retención total en la fuente del impuesto que grava las remuneraciones bajo relación de dependencia, en los casos en que éstas no excedan de UN MILLON DE BOLIVARES (Bs. 1.000.000,00) al año y el contribuyente no tenga ninguna otra clase de enriquecimiento, con lo cual quedan eximidos de presentar declaración anual de rentas. Independientemente de la bondad o inconveniencia de estos objetivos, sin duda alguna que para el fin que se persigue lucen coherentes y potencialmente eficaces; con ellos el proyectista aspira lograr una mayor disposición de los contribuyentes a pagar el tributo y elevar el nivel de eficiencia de la administración, con la mejor utilización de sus recursos humanos, debido a la notable reducción del número de contribuyentes y de las declaraciones sujetas a revisión.

En cuanto y para la “RACIONALIZACION DEL SISTEMA”, el Proyecto contempla las siguientes medidas:

1. Reducción de las tarifas para hacerlas competitivas a nivel internacional.

2. Eliminación del Impuesto a los dividendos y demás participaciones análogas.

3. Adopción de un ajuste contable integral que adecúe los valores de los activos, pasivos y patrimonio de los contribuyentes empresarios, a los vaivenes de la inflación.

4. Aceptación de un ajuste por inflación a los demás contribuyentes no sujetos al ajuste integral, cuando enajenen bienes o valores que produzcan renta gravable.

III. ASPECTOS PARTICULARIZADOS DEL PROYECTO

Bajo los lineamientos generales anteriores, exponemos a continuación aspectos particularizados del Proyecto haciendo referencias y comparaciones, cuando lo consideremos pertinente, con la legislación vigente.

A) La territorialidad de la ley

Desde la creación del Impuesto sobre la Renta, en 1943, hasta 1986, rigió en Venezuela el llamado “principio de tributación de la fuente o de la territorialidad”, por el cual solamente se gravaban en el país los enriquecimientos generados en él; sin embargo, al promulgarse el Código Orgánico Tributario, en 1982, y comenzar su vigencia en enero de 1983, se consagró la posibilidad de que el Estado venezolano pudiese establecer tributos sobre ganancias producidas fuera de su territorio, siempre que los titulares de tales rentas tuviesen la nacionalidad venezolana o estuviesen domiciliados en el país.

Es un hecho público y notorio que antes del fatídico “VIERNES NEGRO” del mes de febrero de 1983, muchos venezolanos y extranjeros residentes en el país, enviaron al exterior grandes sumas de dinero, convertidas principalmente en dólares norteamericanos. La suma global transferida, que aún permanece casi íntegramente afuera, se estima entre 40 y 60 mil millones de dólares, cifra que sobrepasa con creces la deuda pública externa; y han afirmado voces de mucha credibilidad, que gran parte de esos capitales fueron mal habidos, producto de la rapiña, la corrupción y la degeneración moral que desde hace algunos años agobia a Venezuela.

En ese marco, se celebraron aquí en Caracas, en el año 1985, las Primeras Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, patrocinadas por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, y allí yo presenté una ponencia titulada “EL HECHO IMPONIBLE Y LA DETERMINACION TRIBUTARIA”. En ese trabajo propusimos que con base en el artículo 12 del Código Orgánico Tributario, el Estado venezolano debía promulgar con urgencia una reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta que estableciera un gravamen a los enriquecimientos obtenidos fuera del país por los venezolanos y extranjeros residentes en Venezuela. Esta proposición tenía como razón económica la de forzar el regreso de esos capitales, o al menos obtener algún beneficio a título de resarcimiento por el daño que le había causado y le seguía causando a la economía del país su radicación foránea, pero la principal razón de nuestra proposición era de índole moral y política porque si esos capitales se forjaron y crecieron en Venezuela, era justo que ante la crisis que nos agobiaba, en lugar de estar generando riqueza en y para otras naciones, debían hacerlo aquí.

Nuestra ponencia y nuestra proposición fueron aprobadas por unanimidad en la Asamblea Plenaria de las Jornadas, y en la Reforma de la Ley de Impuesto

ASOCIACION VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO

sobre la Renta de 1986, se estableció el gravamen a las rentas extraterritoriales, que es el artículo 65 de la Ley vigente.

La verdad es que este impuesto no produjo mayor beneficio al Fisco, pero no porque sea imposible o extremadamente difícil hacerlo efectivo, como falazmente se ha dicho, sino porque el Gobierno no hizo jamás ningún esfuerzo ni puso ningún empeño en hacerlo productivo. Si lo hubiera hecho, como era su deber, hubiera obtenido un rendimiento anual que hemos calculado en no menos de 20 mil millones de bolívares o hubiera logrado que gran parte de esos 50 mil millones de dólares que están depositados en el exterior, volvieran a Venezuela.

No es cierto que si se elimina el impuesto esos capitales van a volver, pues en los países donde están colocados también se grava su rendimiento y quizás con mayor intensidad; la razón de ese exilio indefinido y de la referida lenidad oficial, es que por la oscuridad del origen de gran parte de esos capitales, al hacer efectivo el impuesto o regresarlos al país, pueden quedar en evidencia los nombres de sus titulares y la forma como fueron obtenidos.

Pues bien, el Proyecto que estamos comentando, aunque contempla unas pocas excepciones, elimina el impuesto a las rentas de fuente extranjera y con ello se vuelve al sistema original de la ley primigenia: El de la fuente o principio de la territorialidad.

El proyectista justifica esta decisión, principalmente con el tradicional argumento de que los países importadores de capital (y se aduce que Venezuela lo es, más aun en la actual coyuntura), no deben gravar el que viene del exterior porque desestimula las inversiones. Pero este razonamiento no es más que un mito, pues en el caso venezolano el factor impositivo no es el decisivo para inducir la inversión extranjera, porque entre otros elementos, en ningún otro país del mundo se toleran ni se obtienen los márgenes de ganancias que se permiten en Venezuela, aparte de que en el aspecto tributario casi somos un paraíso, comparados con otras naciones del mismo continente.

Debo señalar que la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, ha fijado oficialmente su posición en contra de la eliminación de ese impuesto porque considera que aún siguen vigentes las causas que motivaron la recomendación de establecerlo. Esta institución propone que se mantenga el gravamen tomando las medidas que sean necesarias para hacerlo productivo, sin perjuicio de que se estudien fórmulas para estimular el retorno de los capitales radicados en el exterior. Así lo consideró y aprobó la Asamblea Plenaria de las III Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, celebradas en Caracas entre el 8 y el 11 de noviembre de 1989.

Y es oportuno destacar también que la Comisión Permanente de Finanzas de la Cámara de Diputados del Congreso Nacional, en su Informe sobre el

Proyecto de Ley de Reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta que estamos comentando, aunque con cierta timidez acoge la posición de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, pues al referirse a la eliminación del artículo 65 de la Ley vigente, propuesta por el Ejecutivo Nacional, expresa textualmente que “DADA LA IMPORTANCIA DE ESTA ELIMINACION, CONVENDRIA REFLEXIONAR ACERCA DE SI MAS BIEN REFORZAR EL TEXTO DEL ARTICULO VIGENTE, EN EL SENTIDO DE QUE SE CELEBREN CONVENIOS INTERNACIONALES QUE FACILITEN EL CONTROL FISCAL A TALES SITUACIONES, Y NO DAR MARGEN A UNA REGLAMENTACION QUE ANULE EL ESPIRITU, RAZON Y PROPOSITO DEL ARTICULO EN REFERENCIA”.

B) Régimen para las personas naturales residentes

En primer lugar se les concede una exención de base de Bs. 210.000,00 anuales. Esta exención tiene una peculiaridad que la distingue radicalmente de la de Bs. 48.000,00, prevista en la Ley vigente. En el presente, si una persona obtiene una renta igual o menor de Bs. 48.000,00 anuales no se le aplican las tarifas que prevé la Ley; pero si la renta obtenida es de Bs. 48.000,01, se convierte en un contribuyente por la totalidad de esa renta. Esto, desde luego, siempre fue una anomalía aberrante, que estimulaba al contribuyente a cometer ilicitudes para eliminar ese céntimo adicional y evitarse el pago del tributo. En otras palabras, la Ley vigente incita a ser violada. Bajo el sistema del Proyecto, esa situación queda corregida, pues cualquiera sea el monto de la renta, el contribuyente tiene derecho a deducir la suma de Bs. 210.000,00 y a tributar sólo por el excedente.

Ahora bien, ¿Por qué se fijó la exención de base en Bs. 210.000,00 y no en otra cifra, mayor o menor? ¿Por qué se establecieron 8 tramos y no más o menos, y ese intervalo de clase de Bs. 210.000,00 entre una y otra escala, en la tarifa N° 1? La Exposición de Motivos no responde estas interrogantes, y la única referencia que hay es que los promedios de ingresos brutos y desgravámenes de los contribuyentes con ingresos mayores de Bs. 210.000,00, referidos al año 1987, a que antes aludimos, sirvieron como indicativos “PARA FIJAR EL MONTO DE LA EXENCION” en esa suma. Sin embargo, resulta difícil relacionar una cosa con la otra, pues si el promedio de los desgravámenes en el año de referencia fue de Bs. 122.000,00, ¿cómo explicar que se haya fijado la exención en Bs. 210.000,00, es decir, con una desviación de más del 40%?

Pudiera presumirse que esa fijación no obedece a ningún criterio técnico riguroso; por eso, precisamente, fue que adelantándonos un poco a esta situación, en las Terceras Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario se aprobó una recomendación en el sentido de que “... LA REFORMA TRIBUTARIA DEBIA BUSCAR UN EQUILIBRIO ENTRE LOS TRIBUTOS DIRECTOS Y LOS

INDIRECTOS, COMO MEDIO DE QUE LA TRIBUTACION SEA JUSTA, ESTE BASADA EN LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS INDIVIDUOS Y EN LA PROGRESIVIDAD DEL SISTEMA. ESE EQUILIBRIO NO PUEDE SER PRODUCTO DE INTUICIONES MAS O MENOS EMPIRICAS, SINO DE UN ESTUDIO CIENTIFICO, BIEN DEMOSTRADO, DE LA INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS SOBRE LOS DISTINTOS ESTRATOS ECONOMICOS DE LA POBLACION, CON EL FIN DE PRESERVAR EL PRINCIPIO DE LA JUSTA DISTRIBUCION DE LAS CARGAS Y PROTEGER A LOS GRUPOS DE MENORES RECURSOS...". Y dentro de este mismo espíritu también se aprobó en las Terceras Jornadas la recomendación de estudiar la conveniencia de no suprimir los desgravámenes por salud, educación y vivienda.

En segundo lugar, la Tarifa N° 1; aplicable a las personas naturales residentes, contempla 8 escalas o tramos, en lugar de 15, que tiene la actual.

El primer tramo que va desde un céntimo hasta Bs. 210.000,00, tiene la tasa "0", es decir, que no se grava. Los 6 tramos siguientes, comenzando en Bs. 210.000,01, se incrementan en Bs. 209.999,99 de uno a otro, se inician con el 5% de gravamen y se van aumentando con el mismo porcentaje hasta llegar al 30%. El último tramo que es para las rentas que excedan de Bs. 1.470.000,00 se grava con el 35%.

La Comisión Permanente de Finanzas de la Cámara de Diputados aprobó recomendar, a nuestro juicio, correctamente, la eliminación del primer tramo, que se corresponde con la exención de base, y reducir la numeración a las 7 escalas restantes.

La Tarifa N° 1 vigente, se gradúa desde el 4,5% en su tramo inferior de Bs. 20.000,00, hasta el 45% para la escala superior de las rentas mayores de Bs. 8 millones. Esto significa que entre la tarifa de la Ley actual y la que prevé el Proyecto, existe una diferencia muy sustancial a favor del contribuyente persona natural residente en el país, como lo demuestra el ejemplo siguiente que copiamos del mismo Proyecto, referido a un sujeto con cinco rebajas por cargas de familia y desgravámenes por Bs. 120.000,00:

IMPUESTO SEGUN			
ENRIQUECIMIENTO	LEY VIGENTE	PROYECTO	DIFERENCIA
Bs.	Bs.	Bs.	Bs.
200.000,00	4.825,00	— o —	(4.825,00)
250.000,00	11.275,00	2.000,00	(9.275,00)
500.000,00	55.725,00	18.500,00	(37.225,00)
800.000,00	125.000,00	57.000,00	(68.000,00)
1.500.000,00	322.225,00	229.500,00	(92.725,00)

El ejemplo que antecede demuestra, más aún, lo que afirmamos anteriormente, de que con el Proyecto bajo estudio la base imponible del contribuyente del Impuesto sobre la Renta, no se amplía sino que se reduce, y de manera sustancial, y sin considerar que la Comisión Permanente de Finanzas de la Cámara de Diputados, al recomendar, como se apuntó antes, que se estudie la posibilidad de aumentar la exención de base de Bs. 210.000,00, sugiere que lo deseable sería indexar los tramos de la Tarifa N° 1 y el monto de la exención de base con “LA VARIACION DEL INDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR OCURRIDA EN EL EJERCICIO TRIBUTARIO”.

Una disposición novedosa que trae el Proyecto, tendente a simplificar las labores de fiscalización, prevé que las personas naturales residentes en el país, que sólo devenguen sueldos y su renta anual no exceda de UN MILLON DE BOLIVARES (Bs. 1.000.000,00), estarán eximidas de presentar declaración de rentas, pues el impuesto lo pagarán totalmente a través de la retención en la fuente.

Otra previsión por demás relevante del Proyecto, es la que obliga a las personas naturales a presentar una declaración anual de patrimonio, aunque no tengan obligación de declarar sus rentas. Esta disposición ha tenido mucha oposición de la opinión pública, debido al temor de los contribuyentes de que sea el paso previo para el establecimiento, a corto plazo, de un impuesto al patrimonio, o tal vez una forma de verificar la realidad patrimonial de muchas individualidades, a fin de controlar su incremento interanual y su correspondencia con lo declarado para el Impuesto sobre la Renta. Por estas razones creemos muy dudosa su aprobación en el Congreso Nacional.

Respecto a las personas naturales no domiciliadas en el país el Proyecto original presentado por el Ejecutivo Nacional, traía dos novedades: Primero, al abolirse en forma general el gravamen a los dividendos, se eliminaba para ellos también la tarifa del 20% que les era aplicable por esas rentas; y en segundo lugar, se les fijaba una tarifa proporcional única del 30% para las otras rentas distintas de sueldos y honorarios profesionales.

La disposición de la tarifa proporcional para rentas distintas de sueldos y honorarios, colocaba a los no domiciliados en posición de ventaja y privilegio frente a los domiciliados, cuando aquéllos obtenían rentas superiores a 6 millones de bolívares, porque a estos últimos se les aplica la Tarifa N° 1, que contempla una tasa mayor del 30% para el mismo nivel de enriquecimiento. A título ilustrativo se puede verificar que una persona domiciliada, con una renta de 7 millones de bolívares, según la tarifa del Proyecto pagaría un impuesto de Bs. 2.156.000,00, en tanto que un no domiciliado, con la misma renta pagaría Bs. 2.100.000,00.

Como se ve, la norma proyectada resultaba paradójica, discriminatoria e injusta, ya que gravaba con mayor intensidad las rentas grandes, distintas de sueldos y honorarios profesionales, de los domiciliados y las pequeñas de los no domiciliados, en tanto que pechaba con menos fuerza las rentas mayores similares, de los no domiciliados; es decir, que una renta ociosa, mayor de Bs. 6 millones, de un no domiciliado recibía mejor tratamiento fiscal que la de un domiciliado. Esta incongruencia, al parecer fue advertida por la Comisión Permanente de Finanzas de la Cámara de Diputados, pues en su Informe plantea que el impuesto proporcional de 30% para los enriquecimientos distintos de sueldos y honorarios profesionales de los no domiciliados, debe ser eliminado para que se les aplique la Tarifa N° 1, como a los domiciliados.

Pero la misma discriminación e injusticia, que no fue considerada por la Comisión Permanente de Finanzas de la Cámara de Diputados, persiste en el Proyecto para las rentas provenientes de sueldos y honorarios profesionales de los domiciliados, que a partir de cierto nivel resultan más fuertemente gravadas que las de los no domiciliados.

C) Régimen de las compañías anónimas y sus asimiladas, con actividades distintas de la minería y los hidrocarburos

El Proyecto reduce a dos en lugar de tres, los tramos de la Tarifa N° 2, que como en la Ley vigente, es la aplicable a estos contribuyentes. El primer escalón, hasta Bs. 500.000,00, paga el 15% y el excedente el 35%. En la actualidad, el segundo tramo de la Tarifa N° 2, que se grava con el 35%, abarca desde Bs. 500.000,01 a Bs. 5 millones, y en adelante se pecha con el 50%. Como se ve, las empresas con rentas mayores de 5 millones pagarán menos impuesto que con la Ley actual. Y se ha mantenido el mismo porcentaje de la primera escala para no gravar en exceso a las empresas pequeñas o medianas. No obstante, en mi opinión, el concepto de mediana y aún el de pequeña empresa, en las circunstancias económicas actuales del país, rebasa el límite de Bs. 500.000,00 como promedio de ganancia anual, por lo cual ese primer tramo de la Tarifa N° 2, debió ser aumentado para compensar un tanto el favorecimiento que se le ha dado a las empresas de envergadura y rendimiento mayores.

El Proyecto también extiende la aplicación de la Tarifa N° 2, en lugar de la N° 3, como en la Ley actual, a las rentas provenientes de la explotación de minerales distintos del hierro y de las actividades conexas, tales como su tratamiento y el transporte, o la compra de dichos minerales y sus derivados para la exportación, cualquiera sea el titular de tales enriquecimientos. No obstante, la Comisión Permanente de Finanzas de la Cámara de Diputados, propone rechazar el cambio y mantener el sistema vigente para "NO CREAR UN HIBRIDO QUE A NADIE BENEFICIA, SINO POR EL CONTRARIO,

DISCRIMINA CONTRA LAS PERSONAS NATURALES Y DISTORSIONA TODO EL SISTEMA AL PONER A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE DEDIQUEN A LA EXPLOTACION DE OTROS MINERALES DISTINTOS DEL HIERRO, A PAGAR LA TARIFA N° 2, QUE ES PROPIA DE LAS COMPAÑIAS ANONIMAS Y SUS ASIMILADAS”.

El propósito general de esta Tarifa N° 2, según el Proyecto, es gravar en un futuro, con un impuesto proporcional único, a las compañías anónimas y asimiladas, y reservar la tarifa progresiva para las personas naturales. A este fin, el Proyecto elimina desde ya la consolidación fiscal de rentas que prevé la Ley vigente, pero la Comisión Permanente de Finanzas de la Cámara de Diputados, sugiere la revisión de tal medida y la búsqueda de un sistema alternativo más simplificado, pues observa que la supresión de la consolidación de rentas y la estructura de “LA TARIFA N° 2, TAL COMO ESTA PRESENTADA EN EL PROYECTO; PERMITE LA ELUSION TRIBUTARIA EN LOS CASOS DE COMPAÑIAS ANONIMAS O SUS ASIMILADAS QUE EXPLOTEN UN MISMO RAMO, TENGAN SIMILAR OBJETO, SE COMPLEMENTEN ENTRE SI O ESTEN CONTROLADAS POR LOS MISMOS INTERESES”.

Debo decir que la concepción de la Tarifa N° 2 del Proyecto, en todos sus aspectos, recoge las recomendaciones de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, formuladas con motivo de las Terceras Jornadas de Derecho Tributario.

D) Eliminación del gravamen a los dividendos

Esta medida busca estimular la inversión, particularmente la extranjera, por el incentivo que ello representa.

Como consecuencia de lo propuesto, se eliminan todas las disposiciones de la Ley vigente que tratan la materia de los dividendos.

E) Régimen de las operaciones inmobiliarias

Al igual que como está previsto en la Ley vigente, el Proyecto establece que cuando se enajenen inmuebles deberá presentarse una declaración especial similar a la del conocido formulario D-203 con la diferencia de que no se exige la determinación de la ganancia o pérdida en la operación, para precisar si hay lugar o no al pago de un anticipo de impuesto. El Proyecto prevé, en todo caso, el pago de un anticipo de impuesto equivalente al 2% o el 3% del precio de venta, según que el enajenante sea persona natural o jurídica. Si la operación no excede de Bs. 500.000,00 y el enajenante es persona natural, no existe obligación de presentar la declaración para la venta del inmueble.

Este sistema persigue eliminar el foco de corrupción y de extorsión que a veces rodea la expedición del actual Formulario D-203, así como la agilización del registro de las operaciones inmobiliarias, pero plantea otros problemas como son los reintegros cuando en la venta, en lugar de ganancia haya pérdida, y las garantías para el Fisco por el Impuesto que resulte en exceso del 2 ó 3% pagado.

La Comisión Permanente de Finanzas de la Cámara de Diputados, propone algunas modificaciones al Proyecto del Ejecutivo. En primer lugar, establece un solo anticipo de impuesto del 2%, cualquiera sea el enajenante, calculado, como lógicamente debe ser, sobre la diferencia entre el precio de venta del inmueble y su costo, actualizado con la parte que corresponda a la variación del índice de precios al consumidor, desde la fecha de adquisición hasta la enajenación. Esto significa que si la diferencia es positiva, es decir, si hay ganancia, procederá el pago del anticipo; caso contrario no. La declaración especial no será necesaria cuando la operación no exceda de UN MILLON DE BOLIVARES (Bs 1.000.000,00), en lugar de QUINIENTOS MIL BOLIVARES (Bs. 500.000,00), como propone el Proyecto.

Es muy importante y muy justa por lo demás, la previsión que permite a los enajenantes de inmuebles incrementar el costo de adquisición del bien con un ajuste antinflacionario, similar al que se establece en forma integral para los contribuyentes empresariales, como veremos luego, basado aquél en los índices de precios al consumidor que hubiere establecido el Banco Central de Venezuela, durante el lapso de tenencia de la propiedad del bien objeto de la negociación.

Respecto de la enajenación del inmueble que haya servido de vivienda principal, la única modificación que prevé el Proyecto es que el contribuyente en vez de 6 meses tendrá hasta un año para comprar anticipadamente la nueva vivienda sustitutiva de la que vaya a vender.

F) Incentivos fiscales

Siguiendo la tendencia moderna en la tributación, el Proyecto reduce notablemente el número de exoneraciones, las cuales quedan limitadas a las siguientes:

- 1) Las rentas provenientes de actividades agropecuarias o de pesca, que se consideren particularmente importantes para el desarrollo nacional o de alguna región; de la exportación de los productos de esa actividad, y la explotación de bosques y selvas.
- 2) Las empresas extranjeras de transporte internacional de carga y pasajeros, siempre que haya reciprocidad con las empresas venezolanas, en el país de la compañía extranjera exonerada.
- 3) Los intereses de capitales para financiar actividades agropecuarias o de pesca, si median tasas preferenciales.

4) Los provenientes de títulos valores y efectos mercantiles emitidos por Gobiernos extranjeros u Organismos Públicos Internacionales, siempre que haya reciprocidad para los papeles venezolanos de la misma índole.

5) Los intereses y comisiones sobre capitales dados en préstamo a Organismos Públicos Nacionales, cualquiera sea el prestamista, destinado a proyectos que se consideren de interés nacional.

6) Los intereses sobre Depósitos a Plazos no menores de 90 días, en Instituciones de Crédito que determine el Gobierno Nacional, y los generados por Depósitos y Bonos de Ahorros.

7) Las rentas de las empresas SAICA y los intereses y ganancias que produzcan los títulos valores que ellas emitan, sujeto a algunas condiciones.

8) Las rentas de las instituciones no lucrativas; las de Ahorro y Previsión Social y de las Sociedades Cooperativas.

9) Las remuneraciones de técnicos o expertos extranjeros enviados por instituciones no lucrativas, para asesorar en proyectos aprobados por el Gobierno Nacional.

10) Los enriquecimientos por inversiones de evidente necesidad o conveniencia nacional, previa opinión favorable de la Comisión de Finanzas de la Cámara de Diputados.

El régimen y procedimiento que establece el Proyecto para el otorgamiento de las exoneraciones, son casi iguales a los de la Ley vigente, y la Comisión Permanente de Finanzas de la Cámara de Diputados tampoco propone modificaciones de mayor importancia.

En materia de rebajas de impuesto por razón de actividades e inversiones, el Proyecto incorpora nuevos incentivos, algunos de los cuales estaban regulados por Decretos Ejecutivos. Las nuevas rebajas que se contemplan son las siguientes:

1) Por inversiones en infraestructura de apoyo a la producción, tales como redes viales, servicios básicos, almacenaje y depósito.

2) Por inversiones para la investigación y desarrollo tecnológico, orientadas a mejorar la productividad o producción de bienes.

3) Por rentas derivadas de la reconversión industrial.

4) Por aumento de más de un 25% de la nómina de personal técnico y obrero.

5) Por nuevas inversiones para eliminar o evitar la contaminación del medio ambiente.

De las rebajas nuevas propuestas, la Comisión Permanente de Finanzas de la Cámara de Diputados recomienda rechazar algunas como las indicadas en los números 4 y 5, precedentes, y hace ajustes menores a otras.

El monto de la rebaja sigue siendo, en términos generales, el 15% de las nuevas inversiones.

G) Ajuste por inflación

Tal vez sea éste el aspecto más trascendente que contempla el Proyecto y atiende a un requerimiento que desde hace algún tiempo venían planteando los empresarios, primero con cierta timidez porque el fenómeno inflacionario en Venezuela no había tomado el cuerpo que hoy tiene, pero luego, en los dos últimos años, con mayor apremio dado el agravamiento del problema.

La Asociación Venezolana de Derecho Tributario, por su parte, también lo había exigido a las autoridades nacionales, porque lo consideraba un acto de Justicia Tributaria, pues la falta de previsión legal sobre la materia, hacía que los contribuyentes empresariales tributaran sobre una base irreal, esto es, sobre unas ganancias ficticias y en ciertos casos sobre su propio capital.

El sistema que plantea el Proyecto es el llamado "Ajuste Integral", que consiste en una revisión que se hace anualmente de todas las cuentas del Balance, Activos, Pasivos y Patrimonio, y particularmente de sus Activos y Pasivos no Monetarios, para determinar el efecto que durante el ejercicio tuvo el índice inflacionario en los valores que tales cuentas representan.

El resultado de ese efecto, una vez que el sistema de ajustes se ha institucionalizado, es impredecible porque en algunas cuentas o valores, la inflación produce efectos negativos pero en otras es lo contrario; es decir, que en algunos casos la inflación ocasiona pérdidas pero en otros genera ganancias. Lo que persigue el Proyecto, como justicia, es que en el ejercicio en que el resultado final del ajuste sea negativo, esto es, que arroje pérdida, el contribuyente deduzca esa pérdida de sus ganancias contables. Pero si el resultado final del ajuste es positivo, es decir, que signifique una ganancia, también lo justo es que el contribuyente incremente con ese saldo positivo su utilidad contable y pague el impuesto que corresponda.

El mayor problema que presenta el ajuste integral es en el primer momento o primer ejercicio de su implantación. Sucede que en ese instante, el contribuyente tiene que revalorizar sus activos, y como generalmente ha habido un efecto inflacionario acumulado durante varios años, el resultado final, casi siempre, es positivo, esto es, que arroja ganancia; y si ésta es muy alta, puede ocasionar un pago también muy alto de impuesto, capaz de trastornar seriamente la economía de una empresa. Por esta razón, cuando se adopta el sistema integral de ajuste por inflación, las leyes fiscales prevén, como lo recoge el Proyecto, un lapso de Vacatio Legis, es decir, durante el cual no rige la ley, para que los contribuyentes asimilen el sistema y adecúen su contabilidad a los requerimientos del mismo. Además de esta Vacatio Legis, también se acostumbra conceder

facilidades a los contribuyentes para que cancelen, con cierta comodidad, el monto del impuesto que resulta de esa primera liquidación.

No obstante, en el Foro “Los Ajustes Contables por Inflación y su Tratamiento para el Impuesto sobre la Renta”, celebrado en Caracas, el 14 de noviembre de 1990, bajo el patrocinio de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, el Lic. Ramón A. Donis, calificado asesor del Ministerio de Hacienda en materia tributaria y ex-Administrador Regional de Hacienda, Región Capital, quien ha participado activamente en la formulación del Proyecto, afirmó que la disposición del Gobierno es la de arbitrar en la Ley un mecanismo contable idóneo que en definitiva anule la obligación tributaria que resulte por el ajuste inicial de los activos no monetarios del Balance, de manera que el efecto del sistema funcione a partir del cuarto año de su aplicación.

El sistema no es fácil. La Exposición de Motivos reconoce su complejidad en la implantación y admite la inexperiencia del personal de la administración para dominar las técnicas requeridas para hacerlo efectivo. Por esa razón, se establece un lapso de tres (3) años, a partir de la vigencia de la ley, para promulgar la reglamentación necesaria y comenzar la aplicación, como también se fija un lapso de tres (3) años, desde que se inicia el proceso, para pagar el impuesto que resulte de la primera liquidación.

Hay que reconocer que la Comisión Permanente de Finanzas de la Cámara de Diputados, a través de una Comisión Técnica AD-HOC, ha logrado mejorar el sistema del Proyecto del Ejecutivo, mediante la estructuración de una normativa sobre la revalorización extraordinaria inicial de los Activos y sobre el ajuste integral por efectos de la inflación, que nos parece adecuada, o al menos más perfeccionada aunque todavía perfectible, para cuando se discuta en el Congreso la versión final del proyecto.

IV. CONCLUSIONES

Los comentarios que anteceden recogen los cambios y aspectos del Proyecto de Reforma a la Ley de Impuesto Sobre La Renta, que hemos considerado más importantes, con respecto a la normativa vigente. Existen muchas otras modificaciones de forma y de fondo que pueden ser objeto de análisis en otra oportunidad.

Aunque hemos expresado en sentido positivo hacia el Proyecto nuestro criterio personal en varias de las cuestiones específicas enfocadas, queremos dejar constancia de nuestro desacuerdo con la intención final del Proyecto, que minimiza y subordina el tributo Impuesto Sobre La Renta al empeño de establecer el nuevo Impuesto al Valor Agregado (IVA), sobre el cual hemos opinado que aun siendo un impuesto técnicamente perfeccionado, moderno y deseable, es inoportuno en la actual coyuntura económica que vive el país.

El Impuesto Sobre la Renta, que ha sido la columna vertebral del Sistema Tributario Venezolano, por su carácter progresivo es más justo, y es el que a nuestro juicio recoge el espíritu del mandato constitucional contenido en los Artículos 56 y 223 de la Carta Magna. El hecho de que su rendimiento no satisfaga las descomunales necesidades de ingresos del Estado Venezolano, nada tiene que ver con el impuesto en sí, sino con su lamentable, por desordenada y anticuada, organización y administración. No decimos que no deban crearse nuevos impuestos y, en particular, al consumo, pero el Impuesto Sobre la Renta debía continuar siendo el eje del Sistema, porque es el que puede contribuir, verdaderamente, a lograr una más equilibrada distribución de la riqueza que se ha generado y se genera en el país.

