

IMPUESTOS E INVERSION

CESAR J. HERNANDEZ B.



César J. Hernández

Las ideas del presente artículo del Dr. César J. Hernández B. reflejan en forma muy abreviada su exposición titulada "La Rebaja por Inversiones en la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana o el Incentivo a la Descapitalización" que fue presentada en las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Caracas, 11-17 septiembre 1975. La ponencia del Dr. César J. Hernández B. fue publicada íntegramente por la revista "Control Fiscal", n. 78, editada por la Contraloría General de la República. (N. de la R.)

En diciembre de 1966, en Venezuela se introduce un proyecto de Reforma Tributaria, en el cual figura una modificación a un incentivo tributario contenido en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente.

La importancia de la modificación propuesta en el año de 1966 estriba en que el incentivo fiscal, conocido familiarmente en el medio venezolano como la rebaja por inversiones, fue adulterado. Esta opinión la comparten funcionarios y profesionales que a nivel administrativo y jurisdiccional tuvieron especial relevancia y participación en la concientización de este criterio y de esta situación.

La modificación, decíamos, adulteró, tergiversó, contrarió la intención prístina o primigenia del Legislador, ya que en el año de 1958 se estableció un incentivo a la inversión hecha en el país para propiciar el aumento neto de capital y, precisamente, con especial mención de aquellas empresas dedicadas a la actividad de la elaboración de productos industriales, generación y distribución de energía eléctrica, agricultura, pesca y transporte. La importancia, y la polémica que va a suscitar la modificación en referencia, podría calcularse, según fuentes extraoficiales y con base a cálculos conservadores, en un sacrificio fiscal que se sitúa aproximadamente por el orden de los 800 millones de bolívares.

Ahora bien, ¿cuál era el incentivo fiscal contenido en la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana en el año de 1958, fecha en la cual el ciudadano Ministro de Hacienda, en aras de lograr el aumento de la formación de capital, lo introduce como innovación en el campo tributario?

Voy brevemente a glosar el tex-

to del artículo contenido de la norma ya referida. Se expresa que los contribuyentes que efectúen inversiones en el país durante el año gravable para activos fijos, representados por equipos destinados a empresas que se dediquen a la elaboración de productos industriales, generación y distribución de energía eléctrica, agricultura, pesca o transporte, cuando estas actividades quedan comprendidas en el Capítulo IV o son destinadas a las actividades comprendidas en el Capítulo VI, gozarán de una rebaja del impuesto complementario, según la relación entre la inversión y la renta neta global, de acuerdo a la siguiente escala... Sigue una escala progresiva, con una tarifa del 10 al 25%, según los márgenes de inversión neta. Aquí viene el punto que va a dar lugar a lo que se conoció durante muchos años en Venezuela como un típico caso de elusión tributaria.

¿Cuál era el mecanismo de cálculo establecido para detectar o determinar la inversión neta? Decía el legislador en el año de 1958 que, para la determinación del porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global, se deducirían del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio. Y allí se quedaba. ¿Será que quizás el legislador entendió que era de por sí explícita la norma? ¿O acaso, como afirmaron luego los críticos, había algo que faltaba aclarar? ¿A qué retiros y depreciaciones del ejercicio se refería? ¿Sería solamente a los adquiridos en el ejercicio fiscal? O acaso, ¿Serían los retiros y depreciaciones de todos los activos, tanto los nuevos como los adquiridos anteriormente por la empresa, o sea, de todo el capital?

Esto va a dar lugar a una polémica que en los anales de la jurisprudencia nacional va a significar uno

de los temas más álgidos que llegarán a conocimiento de los entendidos y apasionados en esta materia.

Tomarán parte en esta contienda judicial dos Tribunales, con igual jerarquía y jurisdicción: los Tribunales de Impuesto sobre la Renta, Primero y Segundo, y por otra parte, la Administración Activa, por órgano de la Administración General del Impuesto sobre la Renta y la no menos determinante actuación de la Contraloría General de la República, en ejercicio de su control presupuestario sobre las cuentas de ingresos. Es precisamente esta última intervención la que, como diría la frase, va a ser la chispa que enciende la pradera.

En ejercicio de ese control posterior, las cuentas presentadas por la Administración General del Impuesto sobre la Renta son revisados por los funcionarios examinadores a fin de ser detectadas y es allí donde surgen los primeros reparos de la Contraloría General de la República, los cuales van a evidenciar que los contribuyentes, como era lógico esperar, se estaban aprovechando de la norma citada y estaban descargando, contra las inversiones brutas acusadas, exclusivamente los retiros y depreciaciones de aquellos activos adquiridos en ese ejercicio. La Contraloría diría que, indudablemente, la alícuota de depreciación era insignificante y que, por otra parte, los retiros eran excepcionales, porque, salvo que viniesen defectos de fábrica, no cabía pensar que en los escasos meses de un ejercicio fiscal hubiesen retiros de gran magnitud.

De otro lado, el Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta recoge los criterios de economistas y va a establecer aquellas diferencias de economías progresivas, economías estacionarias y econo-

mías regresivas, para rescatar así la correcta interpretación de la norma, o sea, el criterio que la Ley ya traía y el cual establecía que, para determinar la inversión neta de capital —que son las magnitudes que el Estado y el Legislador quería incentivar— se sustrajeran a las inversiones brutas los retiros y depreciaciones de todos los activos adquiridos por la empresa, ya que sólo así se podría cuantificar el capital neto de inversión.

Lo curioso es que los dos Tribunales de Impuesto sobre la Renta asumen actitudes contrarias y, con la misma jerarquía y competencia, producen sentencias que se contradicen una a otra. El Tribunal Primero, como ya dijimos, rescata el criterio primigenio del Legislador y, en obsequio a la interpretación in dubio pro fisco, propicia la tesis que venimos comentando. Por su parte, el Tribunal Segundo, en sentencias posteriores, se acoge a la duda que ofrecía el texto original y consagra el criterio in dubio contra fiscum.

Esta polémica va a durar muchos años y la seguridad jurídica, baluarte del Estado de Derecho, va a verse bastante violentada por cuanto desde el año de 1958 hasta 1969 se producen simultáneamente, con la misma jerarquía, sentencias contradictorias, y es en el año de 1966 cuando se produce la Reforma Tributaria que anunciamos al principio de la exposición, en la cual se modifica, se recoge por así decirlo, el criterio in dubio contra fiscum, en virtud del cual, a los efectos del cómputo de la rebaja, sólo se toman, como factor de sustrayendo a la inversión, los retiros y depreciaciones de los activos adquiridos en el ejercicio.

Es en 1969 cuando la Corte Suprema de Justicia, máximo Tribunal que conoce en apelación de las sentencias dictadas por estos tribunales especializados, va a dilucidar la polémica, aunque, desafortunadamente, dos años después de la Reforma Tributaria que propició el Legislativo, porque quiero advertir que el Ejecutivo Nacional, por órgano del Ministerio de Hacienda, presentó un proyecto de Ley donde el incentivo criticado era redactado en conformidad con el criterio del Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta y en función de propiciar el aumento neto de la formación de capital y consecuentemente, las economías progresivas, por lo que se refiere a las empresas industriales. Es, pues,

en el año de 1969 cuando la Corte Suprema de Justicia recoge, confirma y amplía, el criterio del tribunal citado y revoca la sentencia del Tribunal Segundo, la cual hemos venido criticando.

Esto sucede en el año de 1969, dos años después de la Reforma Tributaria. Es por esto por lo que, desde el año de 1967 hasta la fecha, a pesar de esta curiosa circunstancia —de que la jurisprudencia nacional y la doctrina reivindicaban el criterio in dubio pro fisco—, la situación denunciada todavía persiste, habiéndose traducido en un sacrificio fiscal, estimado en 800 millones de bolívares.

Con miras a la concreción y a la exactitud, hacemos algunas consideraciones que esta situación nos ha merecido:

Primera. ¿Cuando la adquisición de maquinarias y equipos se ha realizado para emprender la fabricación de nuevas líneas de producción, aunque el monto de los retiros y depreciaciones del ejercicio excedieran el monto de las inversiones brutas, —caso de acogerse el criterio que propugnamos—, no sería conveniente propiciar alguna rebaja del impuesto, a título de incentivo fiscal?

Segunda. ¿Puesto que el reemplazo de maquinarias y equipos por otros de mayor valor no siempre significa que se han adquirido activos con una mayor capacidad de producción y como quiera que esos bienes proceden de países cuya economía está sufriendo la presencia de un proceso inflacionario, lo que determinaría un alza de precios, acaso, no debería tomarse en cuenta este fac-

“Mi gobierno se va a abocar a una profunda reforma del Sistema Tributario. Hay una sola pauta: el desarrollo nacional, porque así es cómo se debe concebir una reforma tributaria moderna; vamos a propiciar una reforma tributaria sin afines fiscalistas, atendiendo a las metas de nuestro desarrollo; porque de otra manera, no lograríamos los objetivos que busca todo el sector de Venezuela, los sectores productivos y el sector público. Porque si no lo hacemos, la nacionalización del petróleo será un salto en el vacío”.

(Palabras del ciudadano Presidente de la República con motivo de la instalación de las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario tenidas en Caracas del 11 al 17 de septiembre de 1975).

tor a los efectos de compensarlo con su valor real y consecuentemente, deducir de las inversiones acusadas la tasa de inflación correspondiente, para así determinar el valor exacto de las inversiones realizadas?

Tercera. ¿Qué decir de aquellas empresas que adquieren durante el ejercicio gravable equipos y maquinarias que, si bien no representan una innovación tecnológica, sin embargo contribuyen a un aumento o expansión de la producción?

Cuarta. ¿Si se condiciona la rebaja a la adquisición de maquinarias y equipos representativos de novedades o adelantos tecnológicos, como ha sido corregido en la última reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta en 1975, no se estaría beneficiando con exclusividad al grupo de empresas económicamente poderosas, en desmedro de la mediana y pequeña empresa, que no tienen capacidad económica suficiente para competir en el mercado de la moderna tecnología?

Una consideración final. ¿Es el incentivo fiscal en cuestión propiamente una rebaja, o más bien el precio que el país paga por su condición de subdesarrollado, o mejor dicho, el pago que el orden establecido reconoce a las fuerzas políticas y económicas que lo sostienen?

Quisiera concluir, con una frase que me voy a permitir glosar, ya que con exactitud no la recuerdo, del maestro Caesar Cosciani: ¿Acaso, detrás de cada impuesto, habrá que buscar el grupo económico que lo propicia, o la clase económica a quien favorece?

Con esto quiero dejar sentado que el tema ha sido arduamente polémico en nuestro país y que el debate está planteado. La modificación propuesta en 1975, si bien introdujo correctivos a este incentivo fiscal —ya adulterado en el año de 1966— merece ser revisada, aprovechando la coyuntura de la próxima Reforma Tributaria, habida cuenta de los efectos negativos para la economía del país, ya que lejos de propiciarse la formación neta de capital, al igual que el aumento de la capacidad ocupacional de las empresas así como el incremento en la productividad del país, se ha logrado el efecto contrario, o sea, se ha estimulado o incentivado la descapitalización y por ende se perdió una gran oportunidad para “quitarle aire a la inflación”.