

Tecnología e impuesto sobre la renta

GETULIO TIRADO*

Un desliz administrativo de ciertas dependencias del Ejecutivo dejó dos decretos vigentes y contradictorios en materia de tratamiento fiscal a la renta de los suministradores de tecnología para las empresas de hidrocarburos venezolanos.

EL PROBLEMA

En efecto, coexistieron el decreto 476 del 31-12-69 que no contempla la exoneración del impuesto a la renta percibida por los suministradores de tecnología petrolera y el 479 del 27-12-79 que sí la contemplaba. Esta contradicción fue el resultado de premuras y quizás de presiones por parte de las trasnacionales del petróleo, que suministran tecnología y hacen su gran negocio mercadeando nuestro petróleo en el exterior. El 479 fue anulado y quedó vigente el 476.

No obstante, en el decreto 476 subsisten todavía graves fallas de orden conceptual y jurídico. En el plano conceptual, su contenido implica un tratamiento discriminatorio a los suministradores nacionales de servicios técnicos y un desestímulo a la innovación nacional en este campo tan estratégico para el país. Sigue prevaleciendo y está recogida en este decreto, la tesis de que la tecnología deberá provenir siempre del exterior y por ende debe recibir un tratamiento preferencial. Tesis tan interesadamente errada como la que dio pie a la política de bajos aranceles para los bienes de capital, que continúa inhibiendo el desarrollo de la industria de dichos bienes en nuestro país.

Desde el punto de vista jurídico, el decreto 476 no se ajusta, en sus disposiciones medulares, ni al espíritu ni a la letra de la Ley de Impuesto sobre la Renta en la cual dice fundamentarse. Estas fallas también caracterizaron a los tres decretos que lo precedieron; cuestión que revela, en el mejor de los casos, una incomprensión sobre la importancia del mecanismo fiscal como instrumento explícito para estimular el desarrollo tecnológico nacional. Revela también un intolerable desapego al espíritu y letra de la Ley. En efecto, tal como se verá en el próximo punto, la ley de Impuesto sobre la Renta dispone un tratamiento fiscal para los enriquecimientos derivados de la prestación de servicios tecnológicos, orientado a favorecer la ver-

dadera transferencia de tecnología y el desarrollo tecnológico nacional.

EL MARCO LEGAL

Los artículos 14 (numeral 19) y 56 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, constituyen el marco legal que rige ese tratamiento fiscal a los ingresos percibidos por el suministro de tecnología extranjera.

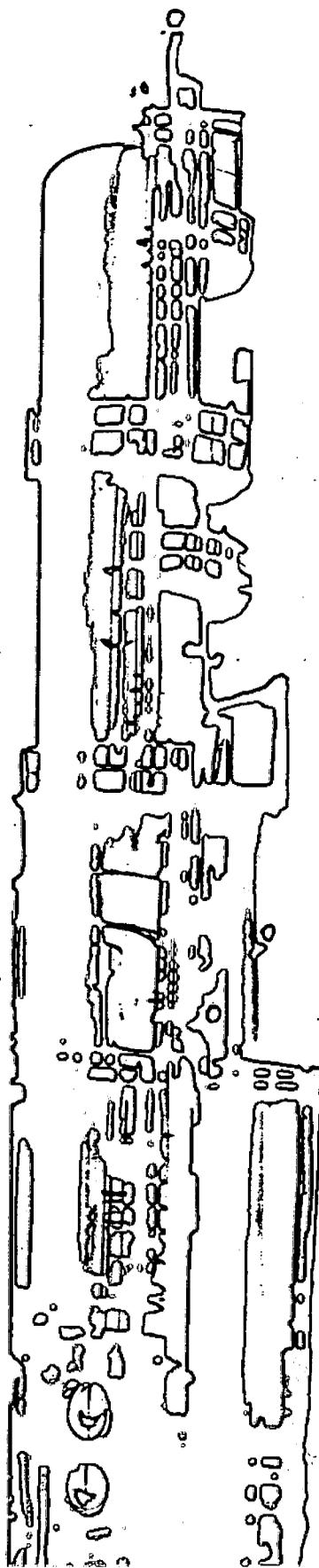
El artículo 14 faculta al Ejecutivo para conceder exoneraciones fiscales conforme a un conjunto de criterios. Entre ellos, el establecido en virtud del numeral 19, señala que podrán ser exonerados "... las remuneraciones o pagos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país en beneficio del sector público o privado". Pero ésta, al igual que las otras posibilidades de exoneración, está condicionada al cumplimiento de requisitos que intentan evitar la continuación de una práctica usual en el pasado, constituida por el conferimiento casuístico y caprichoso de las exoneraciones; lo cual las anuló como uno de los mecanismos orientadores del desarrollo nacional. Entre las condiciones que establece el artículo 14 destacan las siguientes:

- a) La obligatoriedad de que las exoneraciones sean conferidas mediante decreto (Parágrafo Séptimo)
- b) La obligatoriedad de que los decretos señalen los plazos, requisitos y controles en función de los propósitos de la política fiscal (Parágrafo Segundo)
- c) La obligatoriedad de conferir en función del desarrollo de actividades económicas importantes y no en función de casos aislados y particulares (Parágrafo Séptimo)

El artículo 56 por su parte, establece los mecanismos para determinar los enriquecimientos netos sujetos a imposición fiscal. Dicho artículo señala:

"Los enriquecimientos netos de los contribuyentes que desde el exterior suministren asistencia técnica o servicios tecnológicos a personas o comunidades que los utilicen en el país o los cedan a terceros, estarán constituidas por la cantidad representativa del porcentaje de ingreso que determine el Reglamento, cualquiera sea su modalidad de pago o su denominación, el cual lo exigirá tomando en cuenta la naturaleza y complejidad del proceso tecnológico que se aporte..."

Este artículo tiene dos implicaciones importantes. En primer lugar, plantea el problema de que los porcentajes para determinar el enriquecimiento neto deben reflejar la ganancia real que



* Ingeniero Eléctrico, Master of Science en Gerencia Industrial y Planificación Económica.

obtiene el propietario de la tecnología al venderla a usuarios nacionales. Ello a fin de que ni el fisco se perjudique, ni los suministradores extranjeros reciban un tratamiento fiscal más favorable que el de los eventuales suministradores nacionales, quienes sí son pechados de acuerdo a la ganancia real que obtienen de su operación. Lo anterior implica que dichos porcentajes deben fijarse en base a un estudio de los costos standard en que incurre el propietario de tecnología extranjera por suministrarla a usuarios nacionales. Como se argumenta más adelante, estos costos son muy bajos y por ende el porcentaje debe ser muy elevado.

En segundo lugar, el artículo 56 supone establecer tratamientos fiscales, diferenciados en función de la naturaleza o complejidad del proceso tecnológico que se aporta. Ello implica la posibilidad de favorecer por vía impositiva aquellas tecnologías complejas que el país requiera para su desarrollo.

Las disposiciones de los dos artículos comentados no han sido cabalmente recogidas en los decretos que las han reglamentado, tal como se evidencia en el próximo punto.

LA EXPRESION REGLAMENTARIA DE LA LEY

A través del decreto 2932 del 7-11-78, el Ejecutivo usó por primera vez la facultad de exonerar del impuesto a los enriquecimientos de los contribuyentes que desde el exterior, "suministren asistencia técnica a empresas donde la participación del Estado sea superior al 80 por ciento, excluyendo a las empresas de hidrocarburos y conexas", las que se regirán por reglamentos especiales.

El análisis de este decreto muestra dos hechos graves: primero, no fijó plazos, requisitos y controles como condición a la exoneración, tal como lo establece el Parágrafo Segundo del artículo 14 de la Ley; y, segundo, por que se basa en la categoría "empresas donde el Estado posea más del 80 por ciento del capital", las cuales constituyen una heterogeneidad de actividades de diferente importancia a los fines del desarrollo, que en ningún momento pueden equipararse con el de una actividad económica coherente, tal como lo estipula la Ley. Por lo tanto, puede afirmarse que este decreto no estaba ajustado a derecho.

Posteriormente el Ejecutivo dicta los decretos 2943 del 14-11-78 y 3106 del 27-02-79, mediante los cuales reglamenta los artículos 56 y 88 de la Ley, en un intento por completar la normativa que rige a la imposición de los enriquecimientos por los contribuyentes que desde el exterior suministren asistencia técnica a personas o comunidades que las utilicen en Venezuela, y a la recaudación de los impuestos a que hubiere lugar. El decreto 3106 regula lo concerniente a enriquecimientos derivados

de prestaciones tecnológicas con destino a actividades de hidrocarburos y conexas, mientras que el 2943 se refiere al resto de las actividades. Ambos fueron derogados por el 476.

Finalmente el decreto 476, hoy vigente, consolida las normas contenidas en los decretos anteriores y elimina la figura de la exoneración dispuesta en el decreto 2932, sometiendo a un mismo régimen a todos los contribuyentes que perciban ingresos por el suministro de tecnología desde el exterior.

Del análisis del decreto 746 se derivan las siguientes conclusiones:

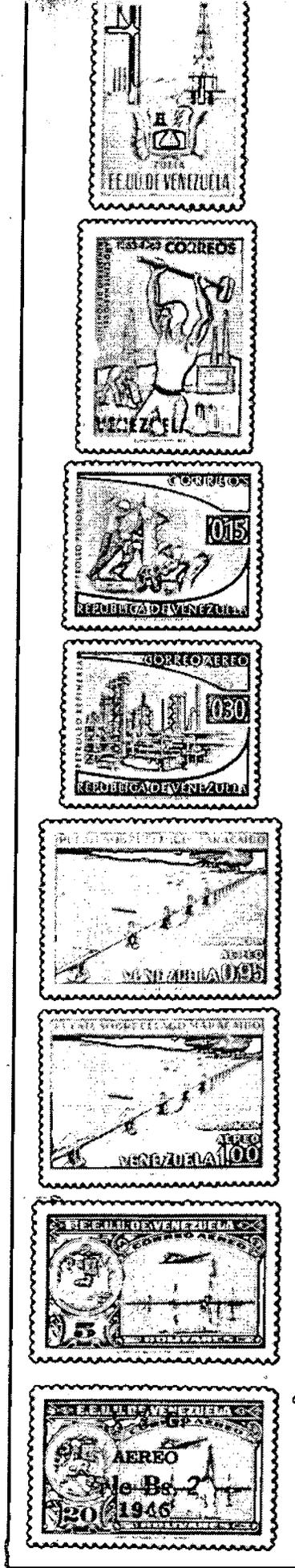
- a. No se ajusta a lo dispuesto en el Artículo 56 de la Ley de Impuestos sobre la Renta.

En efecto, el citado Artículo 56 establece que los enriquecimientos netos se determinarán en base a un porcentaje del ingreso que se fijará "... tomando en cuenta la naturaleza o complejidad del proceso tecnológico que se aporte".

Es decir; que acogiéndose al texto e intención de esta norma, no hay fundamento para establecer porcentajes diferentes en función de categorías tales como asistencia técnica y servicios tecnológicos, tal como lo estipula el decreto 476.

Primero, porque ellas no constituyen procesos tecnológicos, ya que el concepto de proceso tecnológico se refiere a un conjunto de normas técnicas, conocimientos o experticia (know-how), contenidas o no en instrucciones escritas, grabaciones, películas y demás instrumentos similares, que hubieren sido patentados o no; pero en todo caso, destinadas a la elaboración de una obra o producto. Es decir, que la asistencia técnica tal como se la define en el artículo 2o. del citado decreto o los servicios tecnológicos pueden ser elementos concurrentes a un mismo proceso; pero por separado no constituyen procesos tecnológicos. Así, una patente de invención, un modelo, dibujo o diseño industrial, figuras claramente tipificadas en la Ley de Propiedad Industrial, no constituyen procesos tecnológicos, aunque pueden estar asociados para protegerlos.

Segundo, porque el grado de complejidad de los procesos tecnológicos aportados, que es el criterio básico establecido en el artículo 56 de la Ley para diferenciar porcentajes sobre el ingreso y así determinar el enriquecimiento neto, no se mide en función de la forma como se suministre la tecnología (una consulta, un plano, un manual o una patente, etc.); sino en función de la intensidad de investigación que respalda el proceso tecnológico en cuestión y del grado de libertad para adquirir o copiar, dicho proceso tecnológico. Por ejemplo, la tecnología electrónica es hoy día más compleja que la química, la cual es más compleja que la siderúrgica, la cual a su



vez es más compleja que la agroindustrial.

La intención del legislador, acertadamente recogida en el texto del artículo 56, fue favorecer por vía de ventajas tributarias el suministro de ciertos procesos tecnológicos de avanzada que el país requiera, a fin de elevar la capacidad tecnológica nacional, y no la de favorecer partes del proceso tecnológicos, tal como se plasma en el Decreto 476. Por ello también se afirma que este Decreto no se ajusta a lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley.

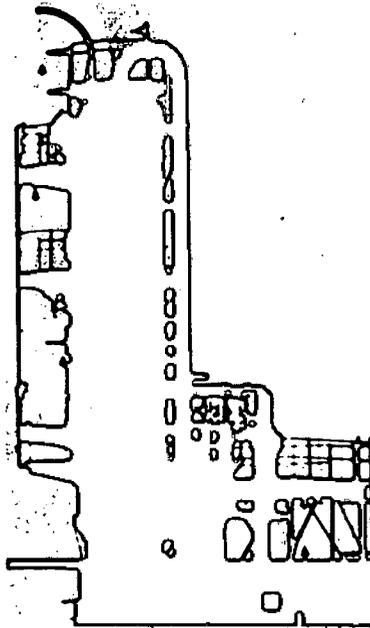
b. Los porcentajes para determinar la renta presunta, establecidos en el artículo primero del decreto 476, no responden a la realidad.

En efecto los porcentajes (30 y 50 por ciento) son tan bajos, que favorecen la importación de tecnología producida en el exterior antes que a la nacional, ya que la tecnología nacional estaría sujeta a las normas impositivas que rigen a los enriquecimientos generados en el país.

Cuando la Ley, estableció la posibilidad de que el impuesto se fijase con base a un enriquecimiento neto presunto, encaró las dificultades de determinar los verdaderos costos para la producción de la tecnología foránea. No obstante, está implícito que la determinación de ese enriquecimiento neto debe ser lo más parecido posible a la realidad, de tal forma, que la tecnología importada no compita con la nacional con ventajas otorgadas por el Estado mismo.

La base para determinar y fijar esos porcentajes, tendría que ser un estudio de los costos en que incurren los propietarios extranjeros de tecnología para venderla. Pero tal estudio debería partir de ciertas hipótesis que permitan ajustar sus resultados a la realidad. Así, una primera hipótesis es que los costos incurridos en el desarrollo de tecnologías son computados como parte de los costos de producción del producto final, y son distribuidos y amortizados en varios ejercicios. Es decir, que son cargados al precio de venta de los productos. La segunda hipótesis es que una empresa suministra su tecnología a terceros cuando ésta comienza a ser dominada por otros competidores, cuando se ha desarrollado una tecnología más avanzada o cuando requiere que el tercero en cuestión le suministre un bien que se produce con su tecnología (caso del petróleo).

La tercera hipótesis se refiere a los costos en que incurre el suministrador. Tales costos están constituidos por los gastos del suministrador al negociar la tecnología; por el costo de las copias o traducciones de especificaciones, manuales o normas; por los sueldos y demás emolumentos que devenguen los técnicos que envíe a asesorar al comprador; por el costo de preparar proyectos especiales para el comprador de la tecnología; por los costos de registrar pa-



tentes, etc.

En síntesis: el costo de desarrollar la tecnología es recuperado por el propietario, por canales diferentes a las de la venta o cesión de la tecnología; en la mayoría de los casos éste accede a vender tecnología cuando ella está en vías de obsolescencia; y los costos reales para suministrar tecnología son muy bajos, especialmente en el caso de las patentes. Por lo tanto una renta presunta de sólo el 50 por ciento para el suministro de servicios tecnológicos es a todas luces baja. Como consecuencia, mientras no exista un estudio sobre el particular es recomendable mantener el porcentaje para determinar el enriquecimiento neto de los suministradores extranjeros de tecnología, a los niveles más altos posibles, a fin de que no se sobreestime la importación de tecnología.

LA EXONERACION

La aparición de la figura de exonerar a los enriquecimientos derivados del suministro de tecnología, en el decreto 2932, y su recurrencia en el decreto número 479, obligan a prevenir acerca de su inconveniencia para el país.

En efecto, esta figura constituye un precedente que puede lesionar gra-

vemente el desarrollo tecnológico nacional, ya que el principio de una política en este sentido es estimular el desarrollo de tecnología nacional otorgándole las máximas ventajas posibles. Ello es doblemente importante para el caso de tecnología para la industria petrolera, por su carácter estratégico y por lo inestable de los suministros tecnológicos en casos de alteración de los equilibrios internacionales. La exoneración es equivalente a estimular la adquisición de tecnología extranjera antes que la nacional; puesto que las empresas de consultoría, ingeniería o laboratorios nacionales quedarían sujetos a las normas impositivas generales. En consecuencia, las políticas fiscales que rijan la imposición de los ingresos percibidos como contraprestación por el suministro de servicios tecnológicos desde el exterior, deben descartar la exoneración de los impuestos a que hubiere lugar.

Tampoco es deseable tomar la decisión de exonerar de impuestos a los suministradores nacionales, puesto que se estaría eliminando la posibilidad de utilizar este instrumento a fin de otorgar tratamientos diferenciados en función de una política todavía no definida.

La exoneración, contemplada en el decreto 479, está íntimamente asociada a las negociaciones de los contratos petroleros; sin embargo, no existe razón alguna para exonerar del impuesto a los suministradores. Ello en virtud de que si la no exoneración implicase un encarecimiento de la tecnología, tal como alegan, el nuevo precio sería todavía insignificante frente a los costos totales de operación de las Empresas Operadoras y por ende afectaría muy poco su gestión financiera. Además no hay razón para pensar que la tecnología deba necesariamente encarecerse, porque, aun cuando se afirme lo contrario, los suministradores calculan el precio de venta añadiendo un factor que incluye la posible carga fiscal que su beneficio implica. De tal manera que sólo aquellos suministradores cuyos países mantienen el principio de la doble tributación (como los Estados Unidos de Norteamérica) pudieran alegar la necesidad de aumentar los costos en caso de no ser exonerados. En tal eventualidad hay que considerar que el suministro de tecnología está vinculado al suministro de petróleo, lo cual implica que el suministrador de tecnología debe asumir plenamente las consecuencias de la política fiscal venezolana o debe negociar con su propio gobierno a fin de obtener ventajas en su país, ya que está gozando del privilegio de recibir petróleo venezolano.

En síntesis, mientras no esté explícitamente una política general de incentivos al desarrollo tecnológico, no debe usarse el mecanismo de la exoneración; mucho menos para resolver coyunturas derivadas de casos muy particulares.

