



EL RÉGIMEN DE EXONERACIONES OTORGADAS AL SECTOR AGROPECUARIO EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

(The Regime of exonerations granted to the Farming Sector in the Law of Tax
on the Rent)

Armas, María Elena.

Universidad Rafael Belloso Chacín – Venezuela.

Recibido: 06 de mayo de 2008.

Aceptado: 12 de junio de 2008.

RESUMEN

Este trabajo tuvo por objeto analizar el régimen de exoneraciones otorgadas al sector agropecuario, en la Ley de Impuesto sobre la Renta, se examinó profusamente el aspecto legal y constitucional de las exoneraciones y muy especialmente el Decreto 838 de fecha 18 de julio de 2000, revisándose las reformas realizadas al mismo. Se ubicó a dicho sector dentro del contexto socioeconómico para determinar los elementos que influyen en su proceso productivo. Metodológicamente se consideró una investigación cualitativa, documental y en menor grado de campo, pues se utilizó una técnica propia de la investigación de campo, como lo es la entrevista. Se concluyó resaltando la importancia de las exoneraciones, ya que el Estado beneficia, promueve el desarrollo, e incentiva a determinado sector a través a este instrumento fiscal, igualmente, en cuanto al carácter constitucional de las exoneraciones, se demostró con sustentación legal contenida en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, tal condición, sin que dicho beneficio fiscal constituya de manera alguna, un privilegio que vulnere el principio de generalidad tributaria. Entre las recomendaciones más resaltantes se encuentra que el objetivo del Estado debe estar dirigido al logro de un sector agropecuario saludable, capaz de producir riquezas, y de esta manera obtener recursos significativos al gravarlos, que le permitan obtener ingresos para satisfacer necesidades públicas. Se le debe permitir al productor acceder a los beneficios fiscales que promueve el Estado y de esta manera, pueda la administración tributaria, captarlos como contribuyentes del impuesto sobre la renta y volver a ejercer un control sobre ellos, como era en los orígenes de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Palabras Claves: exoneraciones, sector agropecuario, beneficios fiscales.

ABSTRACT

This work had for object analyze the regime of exonerations granted to the farming sector, in the Law of Income tax, there was examined profusely the legal and constitutional aspect of the exonerations and very specially the Decree 838 of date July 18, 2000, the reforms realized to the same one being checked. It was located to the above mentioned sector inside the socioeconomic context to determine the elements that influence, your productive process. Methodologically it was considered



to be a qualitative, documentary research and in minor degree of field, since an own skill of the field research was in use, since it is the interview. The importance of the exonerations ended up by being highlighted, since the State is of benefit, he promotes the development, and stimulates to certain sector to slant to this fiscal instrument, equally, as for the constitutional character of the exonerations, it was demonstrated by legal sustentation contained in the Constitution of the Republic Bolivariana of Venezuela, such a condition, without the above mentioned fiscal benefit constitutes in some way, a privilege that damages the principle of tributary generality. Among the recommendations more resaltantes thinks that the aim of the State must be directed the achievement of a farming healthy sector, capable of producing richnesses, and hereby significant resources obtain on having burdened them that allow him to obtain income to satisfy public needs. It is necessary to allow him to producer to accede to the fiscal benefits that the State promotes and hereby, the tributary administration could, catch them as contributors of the income tax and return to exercise a control on them, since it was in the origins of the Law of Income tax.

Key words: exonerations, farming sector, fiscal benefits.

*María Elena Armas A: Lic. En Administración de Empresas (UNA). Lic. En Contaduría Pública (UNA). Especialista en Gerencia de Recursos Humanos (LUZ). Magíster en Gerencia Tributaria (URBE). Profesora Agregada de URBE. Miembro del Comité Académico de la Maestría Gerencia de Mercadeo. Correo Electrónico: maelenarmas@hotmail.com.

Introducción

Las exoneraciones, en términos generales, constituyen un valioso instrumento de política fiscal; en el caso de las exoneraciones al impuesto sobre la renta para el sector agropecuario, representan una herramienta para propulsar el desarrollo económico y social de dicho sector, cuyos objetivos mediatos e inmediatos, están orientados al aumento de la producción, mejorar y modernizar la tecnología del aparato productivo a fin de optimizar la productividad de dicho sector y hacerlo rentable para incorporarlo como contribuyentes del impuesto sobre la renta.

El presente estudio tuvo como propósito, demostrar la justificación de la exoneración del Impuesto sobre la Renta para el sector agropecuario, mediante una evaluación del régimen existente actualmente, de dichas exoneraciones.

En el desarrollo de esta investigación se definió qué es exoneración, y se sustentó que tal beneficio fiscal no responde a la concesión de privilegios; muy por el contrario, se fundamenta en razones económicas, sociales y principalmente de política fiscal del Estado, todo ello con miras a un beneficio general. Asimismo, se revisaron los antecedentes de las exoneraciones en la Ley de Impuesto sobre la Renta, su constitucionalidad, el contenido del Decreto 838, de fecha 20 de julio de 2000 y su aplicación.



Situación Problemática

El sector agropecuario se plantea enfrentar una situación problemática, que aunque las rentas que produzcan están exoneradas del pago del impuesto sobre la renta, tienen que afrontar condiciones especiales relacionadas con dicha exoneración, pues deben cumplir con los deberes formales a los que están obligados como contribuyentes ordinarios, tal como lo establece el artículo 145 del Código Orgánico Tributario vigente, en la mayoría de los casos, con una organización administrativa deficiente, en cuanto a planificación contable y tributaria en unas condiciones económicas críticas, no sólo para el sector, sino para todo el empresariado en general, enfrentar la inflación, inseguridad personal, riesgos propios del negocios, tales como plagas y enfermedades que afectan su capital productivo, factores climáticos, estacionalidad de la producción, con el agravante que los productores agropecuarios no están preparados para esta nueva situación, requiriendo 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.

Se requiere 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.

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 alternitud de fenómenos naturales, brotes 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.

Además se debe considerar también 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.

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

Antecedentes de las exoneraciones otorgadas al sector agropecuario, en la ley de Impuesto sobre la Renta

La primigenia ley de Impuesto sobre la Renta de 1.942 separó los beneficios agropecuarios de los comerciales e industriales para otorgarles un régimen tributario favorable, sin que procediera conceder beneficios fiscales en detrimento de otras categorías de contribuyentes.

Desde la promulgación de la Ley de Impuesto sobre la Renta en 1942 hasta 1.965 se aplicó un impuesto cedular proporcional que gravaba a los enriquecimientos agropecuarios, previendo una exención de base hasta una cantidad determinada; por ejemplo, en la ley de 1.961, se establecía una exención de base de treinta mil bolívares (Bs.30.000,00), para los beneficios netos obtenidos, que no excedieran de cincuenta mil bolívares (Bs. 50.000,00); con esta medida se puede inferir la intención del legislador de proteger a los pequeños y medianos productores y el interés del Estado de alentar la inversión de capitales que podrían proporcionar empleo para el desarrollo del campo.

La reforma a la ley de 1.966 produjo un cambio a la estructura del sistema tributario, dejando de ser un sistema mixto, para acogerse a uno global y progresivo, orientado a impulsar el desarrollo económico, aumentando los estímulos a la inversión de la renta para empresarios que obtenían beneficios derivados de la agricultura, cría y pesca, entre otras.

Con la aprobación de una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta en julio de 1.978, se estableció una exención por diez (10) años, la cual estuvo vigente hasta el año 1.988; aquí comienzan los problemas, pues la administración tributaria pierde el contacto y control fiscal sobre los productores agropecuarios.

En 1.986 se aprobó una Ley de Impuesto sobre la Renta, a la cual no se le incluyeron modificaciones respecto a la exención al pago del impuesto por parte del sector agropecuario, solamente el artículo 157 que contiene la norma aludida pasó a ser el artículo 107, y la expresión "...durante diez (10) años, a partir de la vigencia de esta ley quedan exentos de impuesto ..." se prestó a confusiones, pues al decir "esta ley" se refería a la de 1.978 y no a la de 1.986.



Con relación a lo anterior, la consulta No. 1612-95, de fecha 08 de septiembre de 1995, emitida por el Seniat, establece: La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1.978 establecía en su artículo 157 el siguiente beneficio fiscal: “Durante diez (10) años, a partir de la vigencia de esta ley, quedan exentos del impuesto, los enriquecimientos provenientes de actividades agrícolas, pecuarias y de pesca”.

En las posteriores reformas parciales de dicha ley, correspondientes a los años 1982 y 1986, esta disposición no sufrió modificaciones en su contenido, pasando a ser el artículo 107 en la última de las reformas mencionadas. Si bien es cierto que la Ley de Reforma Parcial publicada el 23 de diciembre de 1981, ordenaba en su artículo 6 derogar la Ley de 1978, éste se debió a un error de proyectista ya que lo procedente era copiar íntegramente su texto, corriendo la numeración de los artículos para incorporar las modificaciones efectuadas. Dicho error fue corregido por la Ley de Reforma Parcial de 1986, la cual ordenaba en su artículo 48 imprimir en un solo texto la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1978, reformada parcialmente el 23 de diciembre de 1981, con las reformas allí introducidas, con lo cual se subsanaba el error antes señalado. De tal forma que los beneficios fiscales previstos en la Ley de 1978, continuaron surtiendo sus efectos legales como si no hubiese habido interrupción desde que fueron dictados en dicha Ley matriz.

En tal sentido, se puede expresar que la exención prevista en la ley de 1978 mantuvo su vigencia hasta julio de 1988. La ley de 1986 autoriza nuevamente al Ejecutivo Nacional, en base a políticas fiscales, para otorgar exoneración al impuesto sobre la renta para el sector en cuestión.

Continuando con el análisis a las exoneraciones en las reformas efectuadas a la Ley de Impuesto sobre la Renta, la política de exención a este sector se mantiene hasta 1.999; con la promulgación de la reforma a Ley de Impuesto sobre la Renta, el 12 de septiembre de 1.999, ya que se elimina la exención al pago de impuesto sobre la renta, lo que constituye el aspecto más importante en esta ley para el sector agropecuario.

Se pudo observar como a través del tiempo, el legislador mantuvo una actitud que propendía al crecimiento del sector, mediante políticas fiscales de carácter tributario como estímulos para la inversión y desarrollo del sector productivo.

El decreto N° 838 de fecha 18 de julio de 2000, que exonera del pago del Impuesto sobre la Renta al sector agropecuario

En relación con la información obtenida sobre el contenido del Decreto 838, que exonera a los productores agropecuarios de cumplir con la obligación de pagar el impuesto sobre la renta, se analizó, en primer lugar, la constitucionalidad y legalidad de las exoneraciones y posteriormente se examinaron los diversos aspectos que conforman dicho decreto, tales como la exposición de motivos o justificación, el basamento legal, objeto y su vigencia.



El artículo 317 de la Constitución vigente, es muy claro y no deja lugar a dudas, cuando expresa que no podrá cobrarse ningún tributo que no esté establecido en la ley; asimismo, estipula que no podrán concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, si no están previstos en la ley. En el contenido de la norma anteriormente señalada, se observa la ausencia de la figura de la exoneración, pero interpretando la misma, se puede inferir que cuando el legislador habla de otros incentivos fiscales, allí quedan contempladas las exoneraciones.

Después de examinar el artículo 317, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, considerado uno de los soportes donde descansa el sistema tributario del Estado, queda claramente establecido el carácter legal de las exoneraciones, en cuanto a que no se puede concebir un beneficio fiscal que no esté plenamente establecido en una ley.

Igualmente, el Código Orgánico Tributario en su artículo 3, numerales 2º y 3º, indica que sólo a las leyes les corresponde la regulación en materia de : Otorgar exenciones y rebajas de impuestos (Numeral 2º), y autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros benéficos o incentivos fiscales (Numeral 3º). El artículo 4 del dicho instrumento legal, señala que sólo las leyes pueden determinar los requisitos y condiciones procedentes, en materia de exenciones, exoneraciones desgravámenes y demás beneficios fiscales. Las anteriores normas mencionadas ratifican la legalidad de las exoneraciones.

Lo expuesto anteriormente obedece a los principios constitucionales de justicia social, democratización, eficiencia, libre competencia, protección al ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad, tal y como lo establece el artículo 299 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, donde se plantea la obligación del Estado, conjuntamente con la iniciativa privada de promover el desarrollo de la economía del país.

En el mismo orden de ideas, la Constitución Nacional vigente, en su artículo 305, obliga al Estado a promover la agricultura, como base estratégica del desarrollo rural, a fin de garantizar la seguridad alimentaria, la cual no se logra si no se incentiva y fomenta la producción agropecuaria. El mismo texto constitucional, en su artículo 306, establece la obligación del Estado de dotar al sector agropecuario de obras de infraestructura, insumos, créditos, servicios de capacitación y asistencia técnica.

Zambrano (2002:71), comenta que tales beneficios no responden a la concesión de privilegios. Por el contrario, se fundan en razones económicas o sociales y principalmente de política fiscal del Estado.

El carácter constitucional de las exoneraciones está presente en estos mandatos que el legislador hace al Poder Ejecutivo Nacional, no implicando, la dispensa del pago de impuestos, una violación al principio de generalidad, ya que la creación de este beneficio fiscal tiene su origen en motivos políticos o económicos, ajenos al



contribuyente, no tiene como objetivo principal otorgar un privilegio al deudor, sino contener el efecto tributario que lo afecta, en razón de la conveniencia político económica.

Así mismo, por ser este beneficio una excepción a la generalidad tributaria, la norma que lo establece debe ser interpretada en forma restrictiva, tal y como lo prevé el artículo 5 del Código Orgánico Tributario vigente y dirigido dicho beneficio fiscal a la realización de un bien común y general.

De lo antes expuesto se evidencia que dicho beneficio está dirigido a un sector económico, dejando al descubierto el carácter general que establece que estos incentivos fiscales deben estar dirigidos al colectivo; así lo cita el Código Orgánico Tributario vigente en su artículo 76.

A este respecto, el Juzgado Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, en fecha 07 de septiembre de 1988, sentenció:

...Por consiguiente, la exoneración como lo ha sostenido la doctrina, es la dispensa legal de la obligación tributaria. Se trata de hechos que en principio están comprendidos en la definición del hecho generador de la obligación tributaria, pero a los cuales la ley, por razones de política fiscal, excluye de la misma. Siendo una excepción a la norma de que habiendo incidencia debe exigirse el pago del tributo, la interpretación de las disposiciones que la establecen debe ser estricta, restrictiva, ya que es indudable que su sistema implica limitaciones a los principios de igualdad y generalidad en la tributación...

La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1.999 contempló la posibilidad de otorgar exoneraciones a los sectores que considere de particular importancia, mediante autorización al Poder Ejecutivo Nacional; esta posibilidad está contenida en el artículo 147 de dicha ley, en concordancia con lo establecido en el Código Orgánico Tributario vigente, artículo 74, el cual señala que cuando la ley autorice al Poder Ejecutivo a conceder exoneraciones deberá especificar los tributos que comprenda, así como los requisitos y condiciones para su ejecución.

En el mismo orden de ideas, el artículo 76 del texto legal en comento, determina el carácter general que deben poseer las exoneraciones, al ser otorgadas en favor de todas las personas que se encuentren en los presupuestos fijados en la ley; asimismo, la ley o el Poder Ejecutivo fijarán las condiciones para su concesión.

Es deber del Estado promover la agricultura como base del desarrollo rural integral; así lo establece el artículo 305 de la Constitución vigente, en consecuencia está obligado a garantizar la seguridad alimentaria de la población. Esta seguridad alimentaria solo se puede lograr desarrollando, promoviendo, incentivando y privilegiando la producción agropecuaria del país, ya que es de interés nacional y fundamental para el desarrollo económico y social de Venezuela.

En tal sentido, el Estado debe dictar medidas tendentes a alcanzar niveles



estratégicos de autoabastecimiento, tales como financiamientos bancarios preferenciales, centros de acopio o cooperativas para facilitar la colocación de sus productos, seguridad en la tenencia de la tierra, capacitación de mano de obra, seguridad para el desarrollo de la actividad productiva, especialmente en los estados fronterizos, entre otras.

El artículo 147 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1.999, expresa la autorización al Poder Ejecutivo Nacional para conceder exoneraciones. Esta norma sirvió de basamento legal del Decreto N° 838, promulgado el 31 de mayo del 2.000, donde se exonera del pago de impuesto sobre la renta al sector agropecuario.

La justificación del Decreto 838, está implícita en los considerandos que motivan la promulgación del mismo, 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.

Se pudo observar que el fin perseguido con el decreto de exoneración guarda relación con los lineamientos constitucionales previstos en los artículos 299 y 305 de la Carta Magna que regulan el sistema socio económico y establece que el mismo debe fundamentarse en los principios de justicia social, democratización, protección del ambiente, productividad, entre otros, para asegurar el progreso de la población.

La base legal que sustenta el Decreto 838, es la norma que contiene el artículo 147, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, donde se autoriza al Poder Ejecutivo Nacional para otorgar exoneración del impuesto previsto en dicha ley.

Así mismo, esta norma constitucional, ordena al Estado que conjuntamente con la iniciativa privada, promueva el desarrollo de la economía nacional, para el bienestar del colectivo

El objeto de este decreto es exonerar del pago del impuesto sobre la renta a los enriquecimientos netos de fuente venezolana, provenientes de la explotación primaria de las actividades agrícolas, forestales, pecuarias, avícolas, pesqueras, acuícolas y piscícolas, de las personas registradas, conforme al decreto.

También gozarán del incentivo fiscal previsto en el decreto analizado, algunos procesos que pudieran enfocarse en el nivel secundario, pero se deberán considerar realizados en el nivel primario, tales como: en la actividad agrícola, cosechada, secada, almacenamiento, trillado y conservación y almacenamiento. En las actividades pecuarias y avícolas, se deben considerar ubicadas dentro del nivel primario los procesos de matanza o beneficio, conservación y almacenamiento.

El proceso de almacenamiento, tanto para la actividad agrícola, como pecuaria y avícola, para ser considerado dentro del nivel primario, tiene que estar realizado por



cooperativas de productores primarios, a las cuales pertenezca la persona registrada como beneficiario.

Están excluidos de la categoría primaria, en consecuencia no disfrutan del beneficio de la exoneración, los procesos de elaboración de subproductos, el despresado, troceado y corte de animales.

Los beneficiarios de la exoneración, además de reunir la condición de productor primario, deberán dar cumplimiento a una serie de obligaciones, que para un mejor análisis se clasificaron en materiales y formales.

Entre las obligaciones materiales exige este decreto, la obligatoriedad de la inscripción por parte de las personas cuyos enriquecimientos se exoneran, en un registro que a tal efecto lleva la Administración Tributaria de cada jurisdicción, destinar el monto total del impuesto exonerado, a inversiones para la respectiva actividad, para el mejoramiento de la productividad, y que la actividad debe ser desarrollada por la persona beneficiaria, dentro del fundo, finca o granja. Cuando la actividad la realiza un medianero, aparceros u otra persona, el propietario deberá estar autorizado, y el beneficio no aplica para el propietario si no para el que realiza la actividad.

En cuanto a las obligaciones formales, al acogerse a este régimen de exoneración, el beneficiario debe someterse a un control fiscal que está previsto en el artículo 9 del decreto, y consiste en la presentación de declaración jurada anual de los enriquecimientos netos gravados y exonerados, ante una oficina receptora de fondos nacionales, dentro de los tres (3) meses siguientes al cierre del ejercicio económico de la empresa, en el caso de las personas jurídicas y dentro de los tres (3) meses siguientes de finalizado el año fiscal a declarar, para las personas naturales.

Se exige presentar declaración jurada ante el Ministerio de Agricultura y Tierras dentro de los primeros quince (15) días hábiles siguientes a la fecha en que se realizó la inversión, todo de acuerdo a las condiciones establecidas en la Resolución del Ministerio de Agricultura y Tierras, publicada en Gaceta Oficial No. 37.544, de fecha 8 de Octubre de 2002

Igualmente deberán llevar un libro debidamente foliado para asentar los ingresos, costos y gastos relativos a sus actividades, dichos asientos tendrán que efectuarse día a día y en forma consecutiva, debidamente soportados con las facturas y comprobantes respectivos.

También están obligados a notificar los cambios ocurridos en el Acta Constitutiva, domicilio fiscal, sede social u otros referidos a la actividad y funcionamiento de la empresa, los cuales se participarán a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la jurisdicción del beneficiario, dentro de los veinte (20) días siguientes al momento en que se produzcan los cambios.



Así mismo, dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones Reglamentarias.

El cumplimiento de las condiciones que establece el Decreto 838 para el goce de la exoneración se acreditará mediante declaración presentada ante el Ministerio de Producción y Comercio, en los términos que dicho despacho establezca, quien lo notificará a la Administración Tributaria.

Vigencia del Decreto 838

El artículo 14 ejusdem previó la vigencia de este Decreto hasta el 31 de diciembre de 2003, sin embargo con fecha 30 de diciembre de 2003, el Presidente de la República, en ejercicio de sus atribuciones conferidas en el numeral 11 del artículo 236 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en concordancia con lo dispuesto en los artículos 73, 75 y 76 del Código Orgánico Tributario vigente y 197 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001); dicta el Decreto N° 3363 de fecha 20-12-2003, en el cual se establece en sus artículos 1° al 3°, prórroga de la vigencia del Decreto 838 de fecha 31 de mayo de 2000 hasta el 31 de diciembre de 2005, comenzando a regir a partir del 1° de enero 2005.

Así mismo, en Gaceta Oficial N° 38.621 del 7 de febrero de 2007, se publicó el Decreto N° 5.165 que renueva la exoneración del pago del Impuesto sobre la Renta a los enriquecimientos netos de fuente venezolana provenientes de la explotación primaria de las actividades agrícolas, forestales, pecuarias, avícolas, pesqueras, acuícolas y piscícolas, de aquellas personas que se registren como beneficiarios de acuerdo al Decreto.

Se renueva así la exoneración establecida originalmente por el Decreto N° 838 que fue prorrogada por el Decreto N° 3.363, hasta el 31 de diciembre de 2006. De acuerdo al artículo 14, la vigencia del Decreto será del 1° de enero de 2007 hasta el treinta y uno (31) de diciembre del año 2008.

La realidad del sector agropecuario

Se pudo apreciar, a través de una entrevista dirigida a productores agropecuarios, en cuanto a la aplicación de la exoneración al impuesto sobre la renta no es positiva, ya que los entrevistados aluden que el proceso para acogerse al régimen de exoneraciones ha resultado muy complicado, por la cantidad de requisitos que debían cumplir.

Otros que si pudieron efectuar el registro de solicitud para exonerar el impuesto, cuando se publicó la resolución del Ministerio de Agricultura y Tierras, publicada en Gaceta Oficial No. 37.544, de fecha 8 de octubre de 2002, donde se exigía nuevamente un sin fin de requisitos para presentar la declaración jurada y lograr que la Administración Tributaria acreditara la exoneración, en virtud de lo establecido en la resolución ministerial antes citada, optaron por no hacer tal declaración por lo engorroso del proceso, dejando perder la exoneración obtenida en un principio, por



el incumplimiento de tal requisito, con las implicaciones sancionatorias que esta conducta pueda acarrear.

En informaciones aportadas por los productores agropecuarios, en cuanto a las limitaciones para la inscripción en la Oficina de la Administración Tributaria, para acogerse al régimen de exoneraciones, manifestaron que en principio, la falta de información por parte del organismo encargado, el exceso de requisitos necesarios para cumplir cabalmente con la inscripción, fueron los principales obstáculos con los cuales se enfrentaron.

En cuanto a las sanciones, el artículo 13 del decreto analizado, establece que el incumplimiento de algunos de los deberes, requisitos, obligaciones y condiciones ocasionará la pérdida del beneficio, de acuerdo a lo establecido en el artículo 147 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en consecuencia los enriquecimientos netos se considerarán gravados, sin perjuicio de las sanciones que puedan corresponder de conformidad con lo establecido el Código Orgánico Tributario.

En este sentido, se tendría que revisar el contenido de la notificación efectuada; la Administración Tributaria deberá pronunciarse acerca de la gravabilidad de los enriquecimientos netos del beneficiario, de acuerdo a lo establecido en el artículo 13 antes referido, e iniciará las actuaciones tendentes a la imposición de las sanciones a que hubiere lugar, de conformidad con las disposiciones del Código Orgánico Tributario, título III.

La vigencia de dicho decreto está comprendida desde la publicación en Gaceta, es decir, el 19 de julio de 2000 hasta el 31 de diciembre de 2006.

Aspectos socio económicos del sector agropecuario venezolano que han influido en el otorgamiento de exoneraciones de Impuesto sobre la Renta

El agro es un factor fundamental de la producción, es el sector productor de alimentos, responsable del autoabastecimiento alimentario de la población y fue estudiado en esta investigación dentro de un contexto económico y social.

El proceso inflacionario que actualmente padece el país, según datos del BCV es de 1.5% mensual y 22.5% acumulado hasta octubre de 2003, es un elemento que actúa en contra de los productores, ya que los principales insumos de sus empresas, entre los que se encuentran, maquinaria agrícola, repuestos, equipos, vacunas, entre otros, son importados, agregando un alto costo a los existentes, sin contar con la disminución de la demanda por parte de los habitantes, de los diferentes rubros producidos, consecuencia de la misma inflación, aumento del desempleo, pérdida del poder adquisitivo, aumento de la pobreza, cambios en los hábitos alimenticios.

Los precios de los productos agropecuarios, por ser de primera necesidad, se encuentran regulados por el Estado. Esta situación los coloca en desventaja con



respecto a otro tipo de empresas que no tienen regulaciones en sus precios y los establecen por la ley de la oferta y la demanda.

Del análisis de los recursos que ejercen influencia sobre el agro, se evidencia que este sector tiene que afrontar elementos que no puede manejar, que escapan de su control, tal es el caso, de las lluvias, sequías, plagas, entre otros, que pueden ocasionar un desequilibrio económico de estas empresas, pudiendo provocar el incumplimiento de las obligaciones contraídas.

También es de hacer notar lo dañino de las altas tasas de intereses bancarios, capaces de ocasionar el atraso en el pago de los créditos, con el riesgo, en muchos casos, de perder sus tierras, según cifras del BCV para el año 2002 la tasa activa promedio para el sector agrícola era 26.86%.

Otro factor que influye en el desempeño y productividad del sector y ha ocasionado distorsión en el mismo, es la llamada política de puertos, que no es otra cosa que la liberación de importaciones de productos agrícolas, libre de aranceles, o con subsidios del Estado, para competir con los producidos en el país.

El aporte que hace el sector agropecuario al PIB ha venido disminuyendo en las últimas décadas, por diferentes razones, representando para el año 1.999 un 4.90%, según datos del BCV.

El informe preparado por la Gerencia de Estudios Económicos Tributarios del Seniat, en 1.995; señala que la producción del sector agropecuario no estuvo compensada con el sacrificio fiscal de las exoneraciones, pero en ese mismo informe aluden otros estudios realizados por las divisiones zonales del Seniat, donde estiman que la contribución de dicho sector a la economía nacional aporta un importante porcentaje al PIB, incluso superior al realizado por sectores como el comercio, electricidad, razón que justificaba eliminar la exoneración y gravar dicha renta.

Igualmente, en el informe en cuestión se hace referencia, cómo en países agrícolas, tales como, Costa Rica, Argentina, Uruguay, Chile, entre otros, está gravada la renta agropecuaria; aludiendo esta razón, para que en Venezuela sea gravada también dicha renta. Este señalamiento no tiene sustentación, ya que en los países citados, su principal fuente de ingresos es la renta agrícola, e incluso les ingresa divisas por exportación de dichos productos, y no podrían dejar de gravar este sector y renunciar a ese importante aporte fiscal del sector primario.

Ahora bien, en el caso de Venezuela sucede lo contrario, ya que no es un país agrícola, no tiene la infraestructura para serlo; los aportes principales al PIB son realizados por los sectores, petrolero y de servicios, por lo tanto, los principales rubros a gravar son hidrocarburos y servicios.

En cuanto al aspecto social, quedó evidenciada la contribución del sector agropecuario, ya que este es un importante generador de empleo, aportando



bienestar a los venezolanos. En este asunto el agro tiene un comportamiento muy particular, ya que la situación de los estados fronterizos, como Táchira, el sur y sur oeste del Zulia, el sur de Apure, Mérida, y oeste de Trujillo, demuestran una conducta diferente al resto del país, recurriendo a mano de obra extranjera (colombiana) para la operatividad de sus empresas, calculándose, según opinión de los productores entrevistados, en un 90% del total de la mano de obra contratada, y no existe posibilidad de sustituirlos por venezolanos, pues éstos no quieren trasladarse a las zonas rurales y prefieren dedicarse a otra actividad.

De lo anteriormente expuesto se evidencia el incumplimiento a lo que establece la Ley Orgánica del Trabajo en su artículo 27, donde se señala que solo se permitirá una pequeña cuota de trabajadores extranjeros en las empresas, la cual oscilará entre un diez por ciento (10%) a un veinte por ciento (20%), pudiendo permitirse incrementos en casos especiales. Cuando se estableció esta norma obviamente no se pensó en los productores del campo que se encuentran ubicados en las zonas fronterizas.

La situación del empleo en el sector agropecuario no es diferente al resto de las empresas, disminuyendo en los últimos años y según datos de la Oficina Central de Estadísticas e Información (OCEI) se ubicaba en 1.998 debajo del 10%. La circunstancia antes citada incide en los hábitos alimenticios de la población, ya que el consumo de alimentos también ha venido decreciendo, debido al aumento del desempleo y crecimiento de la pobreza.

Grado de receptividad al régimen de exoneraciones al Impuesto sobre la Renta, por parte del sector agropecuario

Para desarrollar este punto se recurrió a la aplicación de entrevistas no estructuradas, con preguntas de final abierto, realizadas en forma individual a tres (3) productores agropecuarios, propiciando que los entrevistados respondieran en forma libre y espontánea, para lo cual se escogieron personas con un conocimiento calificado sobre el tema estudiado, por desempeñar labores propias del sector.

En cuanto a la pregunta ¿Cree usted que el régimen de exoneraciones al Impuesto sobre la Renta para el sector agropecuario, establecido en el Decreto 838, de fecha 18 de Julio de 2000, tal y como se implementó, pudo atraer la atención de los productores del campo?, respondieron que la mayoría de los productores no se acogieron a la exoneración establecida en el Decreto 838, debido a la cantidad de recaudos exigidos por la Administración Tributaria, específicamente los pequeños y medianos productores no estaban preparados para presentar oportunamente la información contable y legal que se exigía para gozar de tal beneficio, además hubo desconocimiento por falta de divulgación de los organismos encargados.

A la interrogante ¿Cómo determinaría usted el procedimiento para efectuar la inscripción en el Registro de productores agropecuarios, a fin de obtener los beneficios establecidos en el Decreto 838?, contestaron que era casi imposible dar cumplimiento a los mismos. Igualmente consideraron que el procedimiento debió ser



más sencillo, flexibilizando el proceso de solicitud de recaudos, ya que el objetivo principal de la Administración Tributaria es llevar un registro de los productores que soliciten la exoneración, para incorporarlos luego al universo de contribuyentes de impuesto sobre la renta.

Sugirieron los productores que deberían mancomunarse esfuerzos con las asociaciones ganaderas, aprovechando actividades como el censo agropecuario, campañas de vacunación masiva, para el logro de los objetivos de la administración tributaria y garantizando a los productores que la adopción de medidas impositivas solo serán ejecutadas concertadamente, en un escenario socioeconómico más favorable.

Cuando se les preguntó si se justifica una prórroga del beneficio de exoneración para el sector agropecuario, a fin de que la administración tributaria logre captar y registrar a los productores que no han mostrado interés en hacerlo, argumentaron que no solo se justificaba, sino que era una necesidad, por las dramáticas condiciones que presenta actualmente el sector agropecuario, pero siempre y cuando se simplifiquen los procedimientos, pues tal y como se han implementado, es prácticamente imposible cumplir los requisitos exigidos, además, el Estado está obligado a proteger e incentivar la producción agropecuaria.

Estuvieron de acuerdo en que era un deber de todas las personas contribuir con el Estado, con el aporte de impuestos, pero dentro de un régimen especial, donde se considere que el sector es productor de alimentos; que las características del proceso productivo son: Altos costos, precios regulados, incertidumbre en el retorno de la inversión y obtención de ganancias. Además, se requiere de una campaña dirigida a los productores para concientizarlos y motivarlos a cumplir con estos deberes; aunque un segmento de grandes empresarios ya cumplen con estas obligaciones, pero los medianos y pequeños empresarios, que son la gran mayoría, no lo están haciendo.

A la pregunta, ¿Cómo considera usted que la administración tributaria pueda lograr captar a sus contribuyentes agropecuarios, a objeto de que cumplan con sus deberes formales?, respondieron que era necesario una campaña de divulgación y concientización de las leyes y decretos, contentivas de las obligaciones de los contribuyentes y las sanciones que el incumplimiento de las mismas, acarrea.

Agregaron que tal desconocimiento era producto de la exención al pago de impuesto sobre la renta que disfrutó el sector por muchos años, y durante ese tiempo no se preocupó por el cumplimiento de los deberes formales.

Cuando se les interrogó sobre la influencia de la situación socio económica del país, en el sector agropecuario, aceptaron que las malas políticas, tanto económicas como sociales, han influido directamente en el sector, tal es el caso de las importaciones de alimentos para competir con los nacionales, la regulación de precios de sus productos sin establecer para ella medidas proteccionistas y compensatorias, razón por la cual, la agricultura se desenvuelve en un ámbito de



gran incertidumbre y alto riesgo para el productor, el alto costo de los insumos (del 50% al 200%), necesarios para el proceso productivo, evitan obtener un margen de ganancia cónsona con la inversión realizada.

Otra circunstancia que ha afectado gravemente al sector, es la situación que están viviendo muchos productores que desarrollan esta actividad desde hace muchos años, invirtiendo dinero y tiempo en fomentar sus fundos y ven con mucho temor la posibilidad que les sean expropiadas sus tierras, amparados en una ley que ha sido cuestionada por inconstitucional.

También hay que agregar la inseguridad personal de los productores y sus bienes, víctimas de secuestros, atracos, robos, hurtos.

Terminaron señalando, que todas las consideraciones anteriores ocurren en forma frecuente, por tal motivo, se debe indicar que la actual situación socioeconómica del país es totalmente adversa para el sector agropecuario.

Cuando se les preguntó sobre la situación económica en la que se encuentra actualmente el sector agropecuario en el Estado Zulia, respondieron que la situación es crítica, por el aumento desmedido de los costos de los insumos necesarios para producir, y la escasez de algunos, por su condición de importados. Agregaron a estos inconvenientes, la competencia desleal de los productos importados para la cesta básica que son favorecidos con las políticas decretadas por el gobierno, donde se les liberan de aranceles.

Argumentan que esta situación incrementa la crisis económica, pues no podrán competir con los precios de estos productos, lo que traerá como consecuencia la quiebra de muchos productores. Específicamente citaron el caso de la producción de leche, ya que se han autorizado importaciones de queso de Colombia, lo cual determina una baja significativa del precio de la leche al productor, cuyos niveles se ubica en oportunidades, por debajo de los costos de producción.

Conclusiones

Se puede concluir que la exoneración del impuesto sobre la renta para el sector agropecuario es necesaria, 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.

De acuerdo al estudio de la evolución que ha tenido la exoneración del Impuesto sobre la Renta para el sector agropecuario a través del tiempo, se puede aseverar que los beneficios fiscales otorgados con anterioridad a los productores agropecuarios, han sido producto de arreglos políticos y no se estudió la situación existente para cada momento, ni se procuró complementar el beneficio de la exoneración con una serie de medidas necesarias para incrementar la producción, tales como, una política crediticia preferencial para que el productor tenga acceso a



créditos para desarrollar la inversión, otorgados bajo la modalidad de partidas supervisadas, para asegurar el cumplimiento del plan de inversión y efectuar mejor control, desarrollar cooperativas a nivel primario, donde los productores puedan colocar sus productos.

Durante el período que estuvo gravado el sector agropecuario con un impuesto sobre la renta cedular (1942 – 1966), se observó un mecanismo justo, pues existía una exención de base y solo se gravaban los enriquecimientos excedentes de dicha base, esta medida protegía a los pequeños y medianos productores, cuyos enriquecimientos no superaban la cantidad exenta y en caso de obtener rentas que sobrepasaban la base de exención, se gravaba el exceso.

En la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1978 se cometió el error de pasar de un sistema de renta exonerada a uno de renta exenta, durante un lapso de diez (10) años, tiempo durante el cual la administración tributaria perdió el control fiscal sobre los productores agropecuarios y toda la data que se tenía de los contribuyentes de este sector también se perdió.

En cuanto al carácter constitucional de las exoneraciones, se demostró con sustentación legal contenida en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, tal condición, sin que dicho beneficio fiscal constituya de manera alguna, un privilegio que vulnere el principio de generalidad tributaria, ya que la dispensa del pago del tributo está concedida para beneficiar a un sector económico y se fundamenta en razones de política fiscal de Estado y socioeconómicas que redundarán en beneficio de la colectividad.

En lo referente al Decreto 838 de fecha 20 de julio de 2000, cuyo objeto era exonerar del pago del impuesto sobre la renta los enriquecimientos provenientes de fuente venezolana producto de la explotación primaria de las actividades agrícolas, forestales, pecuarias, avícolas, pesqueras, acuícolas y piscícolas, las evidencias que arrojan los resultados es que la mayoría de los productores agropecuarios no se acogieron a dicho decreto, ya que faltó divulgación por parte de los organismos encargados de implementarlo; así mismo, la cantidad de requisitos exigidos para el proceso de inscripción en el registro de productores exonerados, la interminable lista de requisitos para efectuar la declaración jurada ante la Oficina Estatal del Ministerio de Agricultura y Tierras, para declarar el monto de la inversión, correspondiente al impuesto exonerado, fueron obstáculos que imposibilitaron el acceso al beneficio de la exoneración, específicamente para pequeños y medianos productores.

Las razones que justificaron el Decreto 838, 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.

La situación socioeconómica que vive el país en los últimos años, ha agudizado la crisis en el sector agropecuario; la inflación, inseguridad personal, secuestros, inseguridad en cuanto a la tenencia de la tierra, invasiones, entre otros, son problemas que tienen que enfrentar día a día los productores del campo, sin contar con los riesgos propios del negocio que atentan contra su capital productivo, como las plagas y enfermedades que afectan los cultivos y los semovientes; factores climáticos, como sequías, lluvias, inundaciones, estacionalidad de la producción, entre otros. Estos factores han traído como consecuencia la merma de la producción.

De los conceptos, teorías, basamentos legales, analizados se puede concluir que la exoneración es de gran importancia dentro de la materia fiscal, pues es una herramienta que puede utilizar el Estado para beneficiar a determinado sector, para promover su desarrollo económico y social e incentivar la inversión, sobre todo en el caso del sector agropecuario, dada la importancia estratégica como proveedor de alimentos.

Recomendaciones

Las consideraciones que se plantean a continuación se creen pertinentes para lograr un sistema impositivo justo y equilibrado para el sector agropecuario.

1. Cualquier acción que se adelante, que conlleve a gravar al sector agropecuario deberá realizarse mancomunando esfuerzos con los productores, aprovechando la plataforma que ellos poseen, como son las asociaciones de ganaderos.

2. Toda política de incentivos tributarios debe ser parte integral de un conjunto de medidas que conduzcan al éxito de dicha política.

Con base a lo antes mencionado, se debe complementar con una política crediticia preferencial, con tasas de intereses reducidas, años de gracia, con entregas de dinero bajo régimen de partidas, controlado por la institución financiera, sujeta a lo establecido en el plan de inversiones. Un fondo de garantía respaldado por el Estado, para los pequeños y medianos productores que no reúnen los requisitos en cuanto a la garantía que el sistema bancario exige, para acceder al financiamiento.

3. También forman parte de las medidas a emprender y con ellas se estaría dando cumplimiento, en parte, a lo establecido en el artículo 306 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el mejoramiento de las vías de acceso a los centros rurales, la falta de atención a las mismas implican el aislamiento de los centros de producción. Asimismo, desplegar operativos de seguridad por parte de los organismos competentes, especialmente en los estados fronterizos, quienes



sufren el flagelo del secuestro y la extorsión por parte de grupos irregulares, lo que provoca un desestímulo a la inversión por los riesgos que implica desarrollar la actividad agropecuaria.

4. Promover la creación de cooperativas a nivel de pequeños y medianos productores para fortalecer los sistemas de comercialización.

5. Dar un trato preferencial en materia tributaria, a los estados que por su condición de ser fronterizos, contraen un mayor riesgo en el desarrollo de la actividad agropecuaria.

El objetivo del Estado debe estar dirigido al logro de un sector agropecuario saludable, capaz de producir riquezas, y de esta manera obtener recursos significativos al gravarlos, que le permitan al Estado obtener ingresos para satisfacer necesidades públicas. Se le debe permitir al productor acceder a los beneficios fiscales que promueve el Estado y de esta manera, pueda la administración tributaria, captarlos como contribuyentes del impuesto sobre la renta y volver a ejercer un control sobre ellos, como era en los orígenes de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Una acción acertada por parte de la Administración Tributaria, sería involucrar a las Asociaciones Ganaderas para que cooperen en la coordinación y control de las políticas fiscales que se establezcan.

Referencias Bibliográficas

Acosta, L. (1998). **Análisis de la Equidad Tributaria en el sector agropecuario y su influencia en la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta, municipio Colón y Perijá del Estado Zulia.** Maracaibo. URBE.

Arvelo, R. (2000). **El Estatuto del Contribuyente en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.** Caracas. Paredes Editores.

Asamblea Constituyente de la República de Venezuela (1999). **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.** Gaceta Oficial No. 5.453

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

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001)- **Ley de Impuesto Sobre La Renta.** Gaceta Oficial N° 5.566, extraordinario.

Belisario, J. (2003). **Los Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre la Renta Venezolanos** en libro 60 años de Imposición a la Renta en Venezuela. Caracas. Editado por Asociación Venezolana de Derecho Tributario.



- Bemergui, R. (1996). **Tratamiento Fiscal de las actividades agropecuarias en el Impuesto sobre la Renta (1986-1995)**. Revista de Derecho Tributario No. 70 (enero-marzo). Caracas. Legislec Editores.
- Baptista, A. (1999). **La Agricultura a vuelo de pájaro**. Debates IESA. 45-47.
- Blanco, A. (2000). **Los Derechos del Contribuyente en la Constitución de 1999** en libro V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999. Caracas. Livrosca.
- Briceño, R. (1999). **El Abandono del Campo: La migración rural-urbana en Venezuela**. Debates IESA. 52-56.
- Congreso de la República de Venezuela (1.997). **Ley Orgánica del Trabajo**. Gaceta Oficial de la República de Venezuela Extraordinaria No. 5.152.
- Ejecutivo Nacional (1.999). **Ley de Impuesto Sobre La Renta**. Gaceta Oficial de la República de Venezuela Extraordinaria No. 5.390.
- Ejecutivo Nacional (2.000). **Decreto No. 838**. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 36.995.
- Ejecutivo Nacional (2.002) **Resolución DM/091**. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 37.544.
- Laya, J. (1980). **Pasado y Presente del Impuesto Sobre La Renta en Venezuela. Caracas**. Impresos Urbina.
- Montilla, A. (2000). **La Capacidad Contributiva en la Constitución de 1961 y la 1999** en libro V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999. Caracas. Livrosca.
- Octavio, J. (2000). **La Realidad Económica en el Derecho Tributario**. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.
- Ramírez, A. y otros. (2000). **Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución**. Caracas. Torres Plaz & Araujo.
- Ruíz, J. (2001). **Impuesto Sobre La Renta Manual Didáctico y de Consulta**. Caracas. Legislec Editores.
- Villegas, H. (1999). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Buenos Aires. Ediciones Depalma.
- Zambrano, G. (2002). **Exoneraciones en Materia de Impuesto sobre la Renta**. En Libro Temas de Actualización Tributaria. Caracas. Publicaciones UCAB.