

Socio Economía y Simposio: Los Sistemas de Producción Bovinos

Título **EL REGIMEN TRIBUTARIO EN LA VENEZUELA
AGRÍCOLA DEL 2002.**

Autor **Gerardo Rafael Mendoza Delgado.**
*TSU en Administración de Recursos Físicos y Financieros (CUFT 1988).
Lic. Administración de Empresas Agropecuarias. (UNISUR 1992).
Especialista en Gerencia Tributaria (UCAT 1998). Maestría en Gerencia de Empresas
Agrícolas (UNET 2001, en curso). Doctorando en Economía y Dirección de Empresas (UCAT-
DEUSTO 2002). Profesor Instructor de Contabilidad Agropecuaria (UCAT
Desde 2000). Asesor independiente de Empresas Agropecuarias.
Director de Agroinformática, C.A (Desde 1994). Productor Agropecuario (Desde 1990).*

Español

RESUMEN

El esquema de tributación actual que afecta a los productores agropecuarios en general no solo está basado en la imposición a la renta desde Noviembre de 1999, sino que, tiene un efecto regresivo consecuencia de la exención ilusoria contenida en la ley del IVA para los productos del sector desde 1993. Con el mismo criterio se observa un impuesto aún más gravoso representado en la creación de un impuesto a las tierras ociosas en la Nueva Ley de Tierras con base al valor catastral de los fundos sin considerar su productividad. Se lesiona el principio de igualdad y de progresividad contenido en el artículo Nro. 223 de la Constitución de la República, por lo que se orienta una opinión en favor de la no aprobación del régimen patrimonial de imposición a las tierras y a favor de la eliminación de la exención del IVA a los productos primarios o en su defecto la creación de una figura de reintegro de los créditos fiscales de la producción primaria..

English

ABSTRACT

The actual scheme of agricultural taxation affecting the Venezuelan producers beside taxing the annual rent has a regressive effect due to the illusory exemption contained in the Added Value law "ruling since 1993. Likewise, there is a new direct tax model coming due to the new Land and Rural Development Law even more regressive, which is an income tax based on a land's market value's proportion, which does not consider these land's productivity sequence. The Principle of evenness and progressivity included in the Venezuela's Constitution Card (art. 223), is being injured, and here there is an opinion in pro of non-materialization of the presumptive real state value's income tax system, and also in pro of the elimination of the exemptions foresight in the added value law for rural goods. Otherwise, find the way to return tax credits to farmers instead of making them inputting credit to costs and expenses.

Socio Economía y Simposio: Los Sistemas de Producción Bovinos

INTRODUCCION

A raíz de las inquietudes de los productores primarios sobre la incidencia de las nuevas disposiciones tributarias para el sector agrícola después de 1993, dadas las circunstancias que pesan sobre los agricultores y ganaderos que reciben la carga tributaria en consecuencia de la obligatoria imputación al costo de los impuestos al consumo pagados en algunos de los insumos necesarios para la producción según el IVA, en virtud también de la recientemente reformada Ley de Impuesto sobre la Renta que eliminó las exenciones al agro desde el 2000 inclusive, la Nueva Ley de Tierras y Desarrollo Agrario que considera la formalización de un impuesto a la renta potencial del productor con características patrimoniales aunque aún no está reglamentado para poder aplicarlo, y la posible reforma a la Ley del Impuesto al Activo empresarial que pretende eliminar para el 2003 las exenciones a los activos incorporados a la renta primaria agrícola y elevar el tipo impositivo del 1% al 1,75%, se ha emprendido el presente trabajo para estudiar y analizar los detalles de esta situación y demostrar que las consecuencias han sido evidentemente lesivas en cuanto al IVA y han serán inciertas jurídicamente en cuanto a la Ley de Tierras y las otras disposiciones del ISLR y el IAE.

Inmersos en la operación actual del sector en cuestión, y conociendo datos técnicos y registros contables de más de 100 productores primarios distribuidos en todo el centro-occidente del país (Lara, Carabobo, Cojedes, Zulia, Mérida, Táchira, Barinas, Apure, Guárico, Monagas y Trujillo), se presenta un panorama de reciente análisis (1995-2001) para demostrar fundamentalmente tres premisas:

a.- La alta significación de los impuestos pagados frente al valor agregado de la producción primaria en general.

b.- La relación inversa existente entre la productividad de estas empresas y el aumento de la presión tributaria representada en su mayoría por créditos fiscales del IVA y en menor cuantía por otras obligaciones tributarias.

c.- Las nefastas consecuencias implícitas en un sistema de tributación sobre la renta potencial o presuntiva con base al valor catastral de los fundos venezolanos con independencia de la renta y el consumo; y además las consecuencias de tributar sobre los activos empresariales.

Y finalmente se tratará de exponer un esquema progresivo "ideal" de tributación para el sector primario venezolano que no menoscabe el patrimonio del productor.

El trabajo persigue demostrar que los beneficios representados en figuras fiscales como rebajas, descuentos, exoneraciones especiales a ciertos rubros, desgravámenes, y otras figuras económicas como subsidios, tasas bancarias preferenciales, libertad de comercialización, incentivos a la productividad, y otros, pueden estimular la producción primaria y pueden lograr las mejoras productivas antes que la tributación patrimonial, a la renta presunta, a la renta potencial, al impuesto al consumo, sin lesionar los intereses del Estado. Se trata de unir las políticas agrícolas con las fiscales en el sector primario para evitar desequilibrios al momento de exigir la cuota fiscal de un pequeño productor que satisface apenas sus necesidades mínimas y un productivo empresario con alta capacidad contributiva.

Socio Economía y Simposio: Los Sistemas de Producción Bovinos

Así como también es la intención estudiar la incidencia unificada del IVA y del ISLR correcta y progresivamente empleados en el sector, para lograr que la Administración Tributaria gestione un control cruzado de ambos impuestos útil para fijar parámetros de producción y costos por unidad de área en cada rubro, con lo que sería posible en el futuro establecer las condiciones de una tributación a la renta potencial de la tierra para incentivar la productividad.

EL PROBLEMA.

En un gran número de países con economías en desarrollo de todo el mundo, se ha otorgado un tratamiento impositivo preferencial al sector agrícola, cuando los gobiernos han concientizado que para la economía y la salud del pueblo, un sector primario sano y productivo es de vital importancia.

Los países subdesarrollados, dado que por distintas razones no autoabastecen sus propios mercados con la producción alimentaria interna, otorgan entonces beneficios fiscales para incentivar la producción rural, a diferencia de los países desarrollados, los cuales indistintamente si se autoabastecen o no de un producto, pueden obligar a sus agricultores a contribuir con su cuota fiscal.

El sector primario, en varias latitudes de América Latina disfruta de un trato preferencial en cuanto a los respectivos regímenes impositivos de cada país¹; por el contrario, en otros, tales beneficios no se han materializado². En este último caso, básicamente la razón estriba en que en estos países el producto interno bruto agrícola (PIBA) representa una proporción importante del producto interno total y en consecuencia, los presupuestos gubernamentales no pueden renunciar al aporte fiscal proveniente del sector primario, para satisfacer los gastos públicos.

En Venezuela, el sector primario disfrutó de un trato preferencial en el ISLR desde la década de 1960 y hasta 1999, cuando fueron eliminadas las exenciones otorgadas por la Ley de Impuesto sobre la Renta (en adelante LISLR) y en lo sucesivo, someter al sector primario y todas sus actividades a las cargas fiscales ordinarias establecidas en el sistema de imposición directo venezolano. Así mismo, a partir de la promulgación de la Ley del IVA (antigua Ley del Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor venezolano LICSV), los productores del campo inevitablemente han incrementado sus costos de producción en ocasión de cumplir con la obligatoriedad de cancelar dicho tributo indirecto (el denominado impuesto a las ventas), a sus proveedores y suplidores de insumos para posteriormente verse atrapados en la imposibilidad de oponerlos o trasladarlos al precio final de sus respectivos bienes, en virtud del mecanismo de exención para los productos del sector, contenido en la Ley del IVA.

¹ En Paraguay, la actividad está exenta del IVA (del todo), en México está exenta de ISLR, en Uruguay existen algunos productos con el tratamiento de una tasa en el IVA mínima del 12% siendo la máxima 22%. Fuente: FAO, «Tributación agrícola en países en desarrollo». Roma. 1993

² En Brasil, el ICM (una modalidad de IVA) grava fuertemente el sector. En Chile el sector paga 18% de IVA y no hay ningún producto exceptuado y existe el impuesto territorial. En Colombia existe para el sector impuesto a la renta, al patrimonio y prediales. Fuente: FAO, «Tributación agrícola en países en desarrollo». Roma. 1993.

Socio Economía y Simposio: Los Sistemas de Producción Bovinos

En cuanto al Impuesto sobre la Renta (en adelante ISLR) e impuestos patrimoniales y otros impuestos directos se alega que existe un sacrificio fiscal muy grande³ que para 1995 pasaba de los 64 mil millones de bolívares, y se señala, que las exenciones concedidas al sector en esta materia constituyen un daño a la economía del país porque se viola el principio de igualdad como base de los impuestos; este argumento se sustenta en el hecho de que las cargas públicas no recaen sobre la totalidad de los sujetos pasivos que conforman el Estado.

Con respecto a los impuestos indirectos, a los efectos del presente trabajo el Impuesto al Valor Agregado (IVA), tributo que constituye hoy en día en Venezuela la principal fuente de recaudación no petrolera, la exclusión de los productos del sector agrícola se fundamenta en la precariedad organizativa de los productores del campo para administrar el tributo, razón lógica para excluirlos del sistema y optimizar la recaudación.

Haciendo historia, en Venezuela, la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1995⁴, reintrodujo la exención al sector agropecuario del ISLR, cabe recordar que esta exención en 1994 había sido suspendida, en el marco de la Reforma Tributaria que se implementara en Agosto de ese año, pero mediante una modificación a la ley especial que regula la materia, cuya normativa se aplica en el aspecto que nos ocupa con una inexplicable retroactividad hasta los 18 meses anteriores a su publicación, la Reforma de diciembre 1995 restableció los beneficios fiscales concedidos al sector agrícola. Beneficios que hoy fueron eliminados en la Reforma de 1999 y por tiempo indefinido, ya que se trata de una reforma estructural del sistema impositivo a la renta para introducir a Venezuela en el Régimen de Renta Mundial.

Los efectos de las normas dictadas bajo la premisa anteriormente expuesta, arrojan sobre los productores primarios, ciertos visos de inseguridad jurídica, en virtud del principio de irretroactividad de las leyes prevista en la Constitución Nacional, más aún a la luz de las disposiciones contenidas en la reforma del Código Orgánico Tributario (COT)⁵ de 1994, todo lo que mantiene en la actualidad al sector primario suspendido en incertidumbre, mientras transcurre el tiempo necesario para la prescripción de las obligaciones tributarias. De allí que los productores del campo venezolano se mantienen sujetos a la teoría de que no deben cumplir ninguna obligación o deber formal tributario como lo ha demostrado la práctica en estos últimos 30 años.

Ahora bien, la incertidumbre fiscal se acrecienta para los productores agrícolas con el proyecto de gravamen que instituye la Ley de Tierras, según la cual se cre un impuesto a las tierras ociosas, un gravamen patrimonial bajo el sistema de rentas presuntas a las tierras en producción primaria estimando un patrimonio gravable mediante una proporción del valor catastral de las fincas no productivas.

En materia de impuesto al valor agregado, el productor agropecuario tiene el camino cerrado al cancelar la alícuota del 14,5% de crédito fiscal sobre el 75% de sus insumos; dado que sus productos están exentos de este tributo, el productor no puede incluirse en la cadena de traslación del impuesto al no poder trasladar el débito fiscal en sus precios de venta; luego, atendiendo expresas disposiciones de la ley que regula la materia debe imputar al costo de venta del respectivo producto el crédito fiscal del 14,5%, sin posibilidad alguna de recuperarlo puesto que sus productos están sujetos a los precios del mercado y/o regulaciones del gobierno nacional, y no existe ninguna figura de reintegro o recuperación de ese impuesto pagado; lo que convierte a esta exención en un gravamen al consumo sin posibilidad de compensación, traslación o reintegro.

³ SENIAT. Series Ensayos 2. «Efecto fiscal de las exenciones y exoneraciones a las rentas agrícolas en la Ley venezolana de Impuesto sobre la Renta». Ministerio de Hacienda.

⁴ Publicada en la Gaceta Oficial N° 5.023 Extraordinario de fecha 18 de Diciembre de 1995.

⁵ Constitución de la República de Venezuela. Artículo 44: «Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo excepto cuando imponga menor pena.....».

COT, Artículo 71: «Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones y sanciones tributarias.....». En el caso concreto de la reforma a la Ley de ISLR, no se incluyó en ella ninguna norma que imponga menor pena; por el contrario, la naturaleza de la norma es estrictamente tributaria, relacionada con la dispensa del cumplimiento de la obligación tributaria por vía de la exención. La obligación tributaria no es una obligación sancionatoria, esta surge de un hecho imponible que puede ser favorecido con un beneficio fiscal, como es el caso. De manera que la vigencia de una norma que no contemple una sanción no puede ser retroactiva como lo fue la eliminación de la exención contenida en la reforma a la Ley de ISLR en 1995.

Socio Economía y Simposio: Los Sistemas de Producción Bovinos

De continuar esta situación en el IVA y de materializarse el gravamen patrimonial-catastral para los fundos, considerando la baja productividad y rentabilidad de las fincas y de los rebaños venezolanos en el presente, asumimos que pueden ocurrir varias situaciones, que constituyen las premisas de este estudio, entre las cuales mencionamos básicamente las siguientes:

1. Que el productor nacional cambie los rubros de producción y se integre a una producción tropical-húmeda (sistema de producción con cultivos y rebaños biológicamente más fáciles de desarrollar exclusivos de agroclimas como el nuestro), en la que disminuyen los costos de producción y se facilita el mantenimiento de los cultivos y los rebaños, -lo que implica entre otros, el posible abandono en gran medida de la cultura de razas de leche y del maíz y el sorgo -, y así poder contar con una renta que le permita el cumplimiento de la obligación fiscal; o bien,

2. Sin cambiar los sistemas de producción se continúe trabajando en los mismos rubros, se fortalezca el latifundio y, en el mejor de los casos, se manifiesten síntomas de evasión fiscal o en el peor, se abandone la actividad agrícola, con el consecuente éxodo de la población y de inversión de capitales hacia sectores que les ofrezcan mayores garantías de retorno y seguridad.

POSIBLES SOLUCIONES.

Estas consecuencias pudieran prevenirse, bien con la participación del Estado mediante subsidios colaterales a los insumos y servicios de alto costo para no tergiversar el funcionamiento tributario, o bien estudiando la creación de tasas preferenciales o exoneraciones limitadas y así cumplir con los principios de generalidad y de igualdad pechando al agricultor, pero pechándolo dentro de un sistema progresivo y eficiente, descargándole por la vía de subsidios y ayudas el componente fiscal sustraído. Estas medidas se fortalecerían también si se le permitiera la recuperación del crédito fiscal de IVA pagado en los insumos, manteniendo la exención total al productor en la venta posterior de sus productos; en cualquier caso, las normas de regulación del tributo deben dictarse bajo patrones de seguridad jurídica.

En el caso del IVA una eliminación de la exención a los bienes de producción primaria debiera incluir normas que incorporaran al productor rural en la cadena de traslación del tributo mas no en su administración; en este orden de ideas, un mecanismo válido pudiera ser por ejemplo, la delegación de la administración del tributo en referencia, en los adquirentes de los mismos, (la agroindustria) y en los compradores calificados para ello que ya se encuentran enmarcados dentro del sistema de facturación, mediante la creación de la figura ampliamente conocida en otros impuestos como lo es el *agente de percepción del impuesto*, en este caso, impuesto al valor agregado.

En tal sentido, en Chile se obliga al comprador bajo la figura de "Responsable" a emitir la factura de venta, incorporar el impuesto y enterarlo íntegramente, con el objeto de que el productor primario no tenga que cumplir con esa obligación; paralelamente, surge a favor de éste el derecho de reintegro sobre todos aquellos créditos fiscales que hubiese imputado íntegramente al costo de su producción⁶. En México ocurre exactamente lo mismo.⁷

⁶ Ley del I.V.A agropecuario vigente en Chile.

⁷ AGUILAR V., Alfredo. *Administración Agropecuaria*. 4ta edición. Editorial Limusa, S.A. de C.V. México 1989. Pp 577-579.

Conferencia (Continuación)

Socio Economía y Simposio: Los Sistemas de Producción Bovinos

La técnica que se ha explicado en los párrafos previos ofrecería otros elementos que deberían considerar los representantes del Fisco Nacional. Al exigir la legalidad de las instituciones compradoras, sembraría las bases para eliminar la urbe de intermediarios que sin arriesgar patrimonio ni capital alguno abultan la economía informal mediante pequeñas empresas no registradas, no contribuyentes éstos que alimentando el género de “las roscas”, no dejan de absorber para sí buena parte del precio que el consumidor final paga por el producto terminado.

ANTECEDENTES.

Los expertos de la antigua ALALC (Asociación Latinoamericana de Libre Comercio), hoy ALADI, estimaron como la solución más conveniente del problema de la imposición en el sector primario su exclusión del ámbito del IVA en Chile, en razón de la tradicionalmente precaria organización administrativa y contable de la mayoría de tales contribuyentes. Sin embargo esta exención fue suspendida en 1975 para algunos productos del sector, 1976 fue suspendida para el algunos otros y en 1977 para el resto.

El IVA chileno está basado en un esquema de retención y percepción del impuesto por los compradores, donde el productor no administra el impuesto porque la responsabilidad de facturación y pago al fisco es del que compra. No obstante la misión de la ALALC del 5 de Agosto de 1975 en su documento preparado en Uruguay en el marco de la sexta reunión de directores de tributación interna preparada en el CIET (centro interamericano de estudios tributarios) por la O.E.A. (organización de estados americanos), consideró que los productores primarios forman una masa de contribuyentes de difícil administración; la falta de registros que respalden sus operaciones, la localización, los métodos que usan y su bajo nivel cultural suponen graves dificultades para su control, teniendo también en cuenta que este es el tratamiento aplicado al sector por los impuestos generales a las ventas en América Latina. Y, aunque reconocieron que tal exclusión origina un efecto acumulativo secundario en virtud de la incidencia del impuesto que pesa sobre los insumos que compra el productor, consideraron que el alto valor agregado con que opera el sector hace que esa acumulación residual carezca de significación, sin embargo estimaron conveniente formular reservas respecto a los productores con alto índice de organización, o cuando el valor agregado sea bajo en comparación con el costo de los insumos (caso venezolano en toda la extensión del sector).

La Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (FAO por sus siglas en inglés), hace un examen de casos seleccionados sobre la tributación agrícola en países en desarrollo y en su contenido explica como la mayor incidencia de tributación en el agro de estos países está basada en tributos implícitos (inflación, variaciones en los tipos de cambio, variaciones en el nivel de precios, etc.) más que en impuestos explícitos como los dos que trataremos de estudiar en este trabajo. No obstante centra su estudio en estos últimos como impuestos que afectan directamente la economía y el gasto público agrícola y en relación a los países estudiados de América Latina (Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, México y Uruguay) precisa que los impuestos más importantes eran los impuestos al comercio internacional, a la renta, al patrimonio y los impuestos territoriales. Los impuestos territoriales recaudados en Argentina, Chile y Uruguay eran basados en el precio del mercado de la tierra, en Chile eran basados en una valoración fiscal periódica y en una valoración catastral periódica en Ecuador⁸. Y en general asegura que en América Latina los impuestos territoriales fueron especialmente importantes.

⁸ FAO. «*La Tributación Agrícola en los Países en Desarrollo.*» (Examen de casos seleccionados). Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación. Roma, 1993. Pág. 18. Ediciones FAO 1993.

Conferencia (Continuación)

Socio Economía y Simposio: Los Sistemas de Producción Bovinos

El mencionado estudio de la FAO explica que en todos los países los insumos tuvieron un tratamiento de subvención, de reglamentación especial o de subsidios, las importaciones de insumos agrícolas quedaban exentas de todos los impuestos de la exportación en Ecuador, México y Uruguay o de algunos impuestos en Colombia. Además, la mayoría de los países de América Latina estudiados concedían créditos oficiales a la agricultura, en forma de asignaciones obligatorias o tasas de interés real negativas.

En varios países latinos se concedieron exenciones de impuestos por razones de equidad, sobre todo en los impuestos directos, como los impuestos territoriales y a la renta. En Ecuador, México y Uruguay se eximió de impuesto territorial a los pequeños propietarios, y en Ecuador se concedió exención a la renta de los pequeños productores. En México todos los pequeños productores estaban exentos de todos los impuestos, y en el Uruguay de la mayoría de los impuestos. Las exenciones fiscales eran la forma predominante de incentivos al sector.

LOS HECHOS EN VENEZUELA.

En Venezuela, el sector ha tenido un tratamiento preferencial en el impuesto a la renta en los últimos 16 años, desde la Reforma a la Ley de ISLR de 1986 donde se prevé en su artículo 14, numeral 1, la posibilidad de que el Ejecutivo Nacional otorgue una exoneración, y establece un régimen de rentas presuntas en el artículo 48, otorga una rebaja al impuesto en el artículo 81, y en el artículo 107 establece una exención sometida al término de 10 años.

Se promulga en 1988 el Decreto # 2.268 que obliga a los productores primarios a requerir de la administración tributaria el beneficio de la exoneración condicionado al cumplimiento de algunos deberes formales.

En la Ley de ISLR de 1991, se declaran exentos los enriquecimientos netos que obtengan los productores agrícolas, pecuarios, pesqueros o forestales derivados de la actividad a nivel primario, previsto en el numeral 9 del artículo 12 y artículo 36; en consecuencia se eliminan las rebajas de impuesto y el régimen de renta presunta. En la Ley de ISLR de 1993 no hay cambios.

En la Ley de ISLR de 1994 vigente a partir del 1 de Junio de 1994, se elimina la exención, se establece una rebaja de impuesto de 40 U.T (unidades tributarias) a las personas naturales dedicados exclusivamente a la actividad primaria y cuyo enriquecimiento no exceda de 2.250 U.T por año: artículo 63, párrafo cuarto. No se prevé posibilidad de exonerarlos. Crea una rebaja por nuevas inversiones del 20% en el artículo 58, párrafo cuarto.

Se promulga la Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta el 18 de Diciembre de 1995, la cual dispone en su artículo 12, numeral 13, que los productores agrícolas, pecuarios, pesqueros o forestales están exentos de impuesto por los enriquecimientos provenientes de estas actividades a nivel primario. No distingue entre ningún tipo de productor con más o menos enriquecimiento. El artículo 96 de la misma Ley consagra una exención en cuanto al tributo establecido por la revaluación de activos y, sin embargo, persiste el incentivo del 20% de rebajas sobre inversiones nuevas, inexplicablemente, porque no habrá renta gravable desde esta Ley hacia adelante para descargar las nuevas inversiones. Finalmente el legislador ordena su aplicabilidad a partir del 1 de junio de 1994, un año y mas de cinco meses anteriores a la publicación de la norma, obviando totalmente la aplicabilidad de la Ley anterior de 1994 en todos sus aspectos.

Conferencia (Continuación)

Socio Economía y Simposio: Los Sistemas de Producción Bovinos

Vigente esta última hasta Octubre de 1999, se vuelve a reformar para dar entrada al Régimen de Renta Mundial el 22 de Octubre de 1999 en gaceta Oficial # 36.568 eliminando las exenciones a la actividad primaria. Luego, cualquier ejercicio económico de empresas agropecuarias o productores primarios que comencare bajo el imperio de aquella reforma, es decir, después del 31 de Octubre de 1999 quedaba gravado por el ISLR. De allí la afirmación que cualquier ejercicio que cierre operaciones en el 2000 era gravable.

Rápidamente, en Mayo del 2.000 se crea el Decreto # 838 de exoneración a la renta de la actividad primaria. Con duración de 4 años y vigente desde el mismo ejercicio en curso (2000) hasta el 31-12-2003, obliga a los productores que quieran disfrutar del beneficio a presentar recaudos y justificar su condición de "productores primarios", a fin de evitar el pago de impuesto a cambio de una obligatoria reinversión en la unidad de producción de la totalidad del impuesto calculado y dejado de pagar. Sopena de perder el beneficio de exoneración.⁹

JUSTIFICACIÓN.

En principio es evidente que se está menoscabando el patrimonio del productor primario en Venezuela al excluir los productos primarios de la ley del IVA, se trata de una exención ilusoria pues no deja oportunidad alguna para que este recupere los créditos fiscales habidos en cada compra, ya que al estar exentos sus productos no puede incorporar el impuesto y originar el débito fiscal.

No existe una fuente de información permanente para los pequeños productores del campo que proporcione una guía para la administración del IVA; las distancias geográficas, el nivel cultural del productor campesino y terrateniente en general, las condiciones actuales de la vialidad rural y el abandono del sector por parte de los medios de comunicación, han hecho fácil el camino a la exclusión de los productos primarios de la Ley de IVA, fundamentado en la poca organización de los registros contables y administrativos. Motivo por el cual es necesario idear un sistema de tributación indirecta para el productor que no implique la administración de este impuesto.

Por la misma razón, y añadiendo la falta de confianza en que el productor del campo pudiera responder fielmente por las declaraciones de impuesto sobre la renta y el ajuste de sus activos por inflación, se pretende crear un sistema para presumir la renta gravable con base a una apreciación de valores registrales o catastrales sin prestar atención al grado de productividad de cada fundo, hato o parcela, lo que en cuanto a impuestos directos, configuraría un sistema altamente regresivo debido a la baja rentabilidad de los fundos y en consecuencia la limitada disponibilidad de recursos para cubrir un impuesto proporcional basado en el valor inmobiliario de cada finca. Premisa que infiere el estudio de las técnicas de producción en el agro venezolano para demostrar que las rentas presuntas pueden fracasar en una agricultura tan heterogénea como la venezolana, en la que la extensión de los fundos no guarda relación de proporcionalidad con la productividad en absoluto, como han fracasado en otros países (*en Argentina se introdujo un impuesto territorial en 1975 y fracasó debido a dos razones: la primera el trato desigual a la agricultura en comparación con otros sectores de la economía; y segundo porque es sumamente complejo establecer la capacidad potencial de un fundo, los requisitos son muy técnicos, numerosos y poco prácticos*).

⁹ El Estado pretende que el productor venezolano cumpla deberes formales y pague impuesto sobre la renta, sin ni siquiera este saber calcular su renta. Sin posibilidad de asesorarse con calidad porque los profesionales especialistas en la materia no se forman para asistir y revisar o crear un grupo de registros contables donde participan activos biológicos que merecen todo un tratamiento distinto en la Contabilidad. A la vez los profesionales del campo se quedan cortos en su preparación contable y administrativa, sin mencionar las dificultades que enfrentan a la hora de gerenciar.

Conferencia (Continuación)

Socio Economía y Simposio: Los Sistemas de Producción Bovinos

Por estas razones, entre otras, se cree que el sector pudiera avanzar hacia una mejora en su organización, útil para el productor particularmente y para el Estado, en función de la utilidad que representaría un banco de datos ordenados y coherentes para orientar a los productores menos favorecidos a imitar técnicamente a los productores más favorecidos e incrementar su rentabilidad y ser más productivos en pro de un posible desarrollo agrícola y en consecuencia una mayor capacidad de contribuir fiscalmente. La organización de estos datos debe estar en manos de los productores mismos a través de sus gremios o asesores especializados en ello; y fijar como fin la administración de los tributos en el futuro para que la intervención fiscalizadora del Seniat, que protagoniza un cambio en el control de la información financiera del Estado, sirva de apoyo en pro del desarrollo administrativo del sector.

Se pretende realizar esta investigación basada en datos reales, recientes, de fuente directa y veraz, provenientes de una firma especializada en contabilidad agropecuaria venezolana, por lo que se cree que pueda servir de apoyo a futuras investigaciones y a la consecución misma de un esquema nuevo de tributación para el sector rural. Puede ir más allá, incorporando conceptos para la creación de normas de registro contable para el agro venezolano, área en la cual germinaría buena parte del problema de registrar consistentemente el giro financiero de los productores primarios.

ANALISIS.

En un estudio preliminar simple en los Estados Financieros de 96 productores primarios del centro occidente del país (90% dedicados a la ganadería semi-intensiva)¹⁰, se revisaron los cierres contables de 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 y 2001, y después de analizar las relaciones existentes entre sus Activos Totales, su Ingreso Bruto, Costos de Producción, extensión explotada, impuesto al consumo suentario y ventas al mayor cancelado, unidades producidas y valor catastral del fundo, se obtuvieron los siguientes resultados como promedio de los periodos estudiados:

- El 87% de los fundos tiene una rentabilidad inferior al 8%.
- El 94% de los fundos tiene una rentabilidad inferior a 13%.
- En todas las empresas se cancela IVA por insumos y servicios.
- En el 69% de las empresas el 75% del total de los insumos distintos a la mano de obra está sujeto a IVA
- De las 96 fincas, el 80% son de más de 500 hectáreas en producción y el 5% es menor a 50 hectáreas, y se observa que de las 96 fincas solo el 3% supera el 15% de rentabilidad.
- En el 77% de las empresas el impuesto cancelado (IVA) incluyendo el impuesto cancelado por compra de activos, ocupa el 7,9% del gasto total de producción y el 20,5% de la ganancia neta. Es decir el 20,5% de la renta neta.

Como se puede ver, hay distancia entre la intención de beneficio del IVA y lo que ocurre realmente; existe una proporción de la renta que va al fisco en ocasión del impuesto al consumo que antes no afectaba a los productores; y no hay relación de proporcionalidad entre la productividad de la tierra y su extensión. También se observa la baja rentabilidad de las fincas venezolanas y la disminuida capacidad de contribuir con el Estado. El IAE afectaría desmedidamente a las empresas agropecuarias ya que la baja rentabilidad surge más debido al alto valor de los activos totales y menos debido a la utilidad de cada ejercicio. El ISLR podría permanecer en escena mucho tiempo ya que el impuesto al final es solo sobre la renta, si no hay renta no hay impuesto, mas no así los demás tributos.

¹⁰ Fuente: Información Clasificada. Agroinformática, C.A. (Escritorio de Contabilidad Agropecuaria). San Cristóbal. Edo. Táchira, Venezuela.

Socio Economía y Simposio: Los Sistemas de Producción Bovinos

CONCLUSIONES.

En mi opinión, existe un alto riesgo de que la política fiscal actual y propuesta para el sector primario, lesione la seguridad alimentaria del pueblo venezolano.

Por otra parte, existe un problema al cual se da la espalda, la infraestructura de fiscalización actual no es suficiente para 300.000 fincas venezolanas, las ventajas de una supervisión objetiva y permanente no podrán disfrutarlas todas las empresas y productores, de lo que se trata realmente es de reglamentar con bases y fundamentos legítimos un sistema tributario para el sector primario venezolano, en el que se beneficie, bien mediante la creación de exenciones o exoneraciones al productor rural, o bien a través de un sistema de impuestos directos e indirectos acorde con su capacidad de contribuir, ergo un modelo de percepción en la fuente para el IVA como el caso Chileno, un régimen simplificado de tributación que no requiera auditorías ni grandes desarrollos organizacionales como el vigente en el Ecuador. Este es un sector determinante en el desarrollo económico del país, se trata pues, de cumplir el principio de protección de la economía nacional y la búsqueda de elevar el nivel de vida del pueblo, tal y como reza el artículo 223 de nuestra Carta Magna:

“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo”

Estas son las premisas en las que se debe basar el establecimiento de un esquema justo de tributación directa e indirecta para el sector primario venezolano, se justifica la eliminación de las exenciones a los productos primarios en la Ley de IVA porque tales exenciones son meramente ilusorias, y de efecto contrario ya que lo dejan sin oportunidad de originar débitos fiscales. El esquema actual, lesiona al productor rural y más aún de materializarse el sistema de impuestos pensado en la presunción de la renta por vía de proporciones del valor catastral de los fundos venezolanos; se trata de un elemento altamente regresivo en nuestro medio porque la productividad de las fincas venezolanas no tiene relación con la extensión que se explota. Debemos tener en cuenta que la economía agrícola venezolana es un caso especial en América Latina y debe tener un sistema especial de tributación rural, en razón de que las políticas agrícolas nunca han sido orientadas de la mano de las políticas fiscales.

Estoy muy de acuerdo que las rentas presuntas y los impuestos patrimoniales incentivan la productividad en los improductivos ya que así pueden lograr renta suficiente para cubrir su impuesto, pero eso funciona en economías desarrolladas donde la macro-planificación agrícola es una prioridad del Estado, donde no siempre se produce lo que el productor quiere, sino lo que el Estado necesita; que no es precisamente lo que Venezuela ha demostrado después de la aparición del petróleo. Y estoy en favor de la eliminación de las exenciones a los productos agrícolas del IVA si esta fuere la única manera de oponer los créditos fiscales en la ausencia de alguna figura de reintegro de los mismos.

Conferencia (Continuación)

Socio Economía y Simposio: Los Sistemas de Producción Bovinos

El sector primario venezolano no debe ser pechado en las mismas dimensiones que los demás contribuyentes, porque tiene mucho menos capacidad de contribuir con las cargas públicas por lo antes expuesto. Debe promoverse la creación de un esquema tributario para el campo, basado en su capacidad de contribuir. Para ello hay que analizar las características de los registros y las dimensiones del sacrificio económico en cada empresa de los últimos 10 años por los menos y así poder definir la capacidad contributiva para crear los tributos adecuados según la relevancia social de cada rubro explotado, si no es así, inevitablemente el síndrome de la evasión fiscal coparía la escena al igual que en los otros sectores productivos de la economía en los últimos 30 años.

El sector necesita ser gravado, necesita impuestos, necesita un sistema tributario que lo organice, profesionales que a través de la investigación y análisis aporten las ideas necesarias para promover un cambio profundo de conciencia y cultura del productor venezolano ante la obligación tributaria; pero previo a eso necesita un marco técnico que produzca las normas y defina políticas en los registros contables para homologar la información de las empresas agropecuarias, con miras a la organización administrativa y gerencial del sector, la cual es muy precaria actualmente. El tema de los registros es muy relevante en este sentido, la contabilidad especializada a la actividad primaria y el manejo de activos biológicos, agotamientos, costos por absorción y manejo de inventarios, lotes y unidades animales parece un relato de ciencia ficción en algunas regiones del país.

Los venezolanos no tienen seguridad alimentaria garantizada permanentemente, todavía dependemos de una agricultura de puertos, si su sector primario no se protege al máximo, existe un riesgo social muy alto “la alimentación del venezolano puede verse afectada en momentos de crisis petrolera”, cuando no exista suficientes recursos para importar las proteínas básicas. Por eso debe ser favorecido con orden y justicia. Los benéficos fiscales quizá eran los únicos que quedaban en el campo, si van a desaparecer, al menos el productor tiene que conocer a que se enfrenta, como organizarse y como tributar de acuerdo a sus limitaciones y potencial.

Para lograr este esquema o sistema de tributación general a la actividad agropecuaria hay que demostrar primero si los grandes empresarios del campo están afectados por los tributos actuales o lo estarán en adelante por las normas vigentes; habrá que caracterizar esas unidades de producción por sus niveles de rentabilidad, de beneficio neto, y por rubro explotado. Y explicar la incidencia de los tributos actuales en la muestra estudiada, luego inferir sobre el sector en general. Se deben tomar los grandes productores, porque siendo la minoría, representan más del 68% de la producción nacional; además son ellos los que han sentido y manifestado la disminución de la calidad de vida y en manos de quien está la seguridad alimentaria del Venezuela.

Es oportuno puntualizar que dentro del estudio puede surgir colateralmente una base de datos, útil a todo evento, para análisis económicos, tributarios y financieros del sector agropecuario en gran escala que podrá estar a la disposición de todo interesado en profundizar sobre la materia, y pudiera incluso promover la creación de un sistema de información dinámico que alimentándose día a día juzgue la productividad de las distintas micro-regiones agroclimáticas y defina políticas para la creación de nuevas empresas y la re-orientación de las empresas existentes en el medio rural.

Conferencia
(Continuación)

Socio Economía y Simposio: Los Sistemas de Producción Bovinos

Existe como se ha mencionado, un estudio extenso de la FAO realizado a finales de los 80's sobre la tributación agrícola en países en desarrollo en general, y estudios aislados sobre la tributación y el gasto público en Chile, Colombia, Uruguay, Malasia, otros estudios sobre la tributación agrícola en países bajo ajustes económicos estructurales; además de todo un tratado de la imposición a la tierra en Latinoamérica, donde casi todos los países tienen o han tenido experiencias al respecto. Existe también interesantes opiniones de expertos en la materia contable sobre el tratamiento correcto de los registros en empresas rurales e incluso, recientemente una norma internacional (NIC 41) ha sido aprobada para sentar las bases de la homologación de los procedimientos en este tipo de empresas. En Venezuela existe algunos estudios en la Universidad de Carabobo, la Universidad Nacional Abierta, la Universidad Centro-Occidental Lisandro Alvarado y la Universidad Católica del Táchira que aún, sin ser concluyentes al respecto del alcance de esta propuesta, pueden ser útiles en esta investigación.

Se debe asumir de la fiscalidad aprovechar las fortalezas de ser contribuyentes dentro de un marco legal progresivo y equitativo.

Lic. AEA. Gerardo Mendoza D.
Especialista en Gerencia Tributaria
Doctorando en economía y Dirección de empresas (UCAT-Deusto)

Profesor Instructor
Escuela de Contaduría Pública
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad Católica del Táchira
San Cristóbal

Director Agroinformática, C.A. (San Cristóbal)
Móvil: 0414-3762050
Oficina: 0276-3438112 0414-7040866 // faxes: 0276-3435842 /0276-3556741
Site: www.agroinformatica.net
e-mail: tachira@agroinfo.com (oficina) // agroinfo@telcel.net.ve (personal)

Conferencia
(Continuación)

Socio Economía y Simposio: Los Sistemas de Producción Bovinos

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

MAZZ, Addy. Tributos al Agro. Fundación de Cultura Universitaria. Uruguay. 1era. Edición, Noviembre 1994.

Ley del Impuesto al Valor Agregado Chileno. Chile. 1990.

Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor. Venezuela, 1994.

FRANCIOSI, Eduardo. El IVA y el Productor Agropecuario. Ediciones Macchi. Buenos Aires-Argentina, 1991.

FAO. La Tributación Agrícola para los Países en Desarrollo. (examen de casos seleccionados). Roma, 1993.

FAO. La Tributación Agrícola en Colombia. Roma, 1993

CARVALLO, Gastón. Proceso Histórico de la Agricultura Venezolana. Fondo editorial Tropicoc Cendes, serie agricultura y sociedad. Caracas, 1991.

PRATO B., Nelson. Relaciones de Producción en la Agricultura Venezolana. Fondo editorial Tropicoc Cendes, serie agricultura y sociedad. Caracas, 1991.

FAO. Tributación y Gasto Público Agrícola en Uruguay. Roma, 1993.

FAO. Tributación y Gasto Público Agrícola en Chile. Roma, 1993.

SENIAT. Efecto Fiscal de las Exenciones y exoneraciones a las rentas Agrícolas en la Ley Venezolana de Impuesto sobre la Renta. Ediciones Seniat. Serie Ensayos 2. Caracas, 1995.

BEMERGUI H., Rafael J; DOMINGUEZ JURADO, Ana Carolina y SOTO PARRA, Eduardo E. Tratamiento Fiscal de las actividades agropecuarias en el Impuesto sobre la Renta. Documento publicado en Revista de Derecho Tributario Nro. 70. A.V.D.T. Caracas, Marzo 1996.

FAO. Agricultural taxation under structural adjustment. FAO economic and social development paper 128. Roma 1994.

COLES, Jonathan. Reforming Agriculture. Editorial Cigraf, C.A. 1995.

GOMEZ ALVAREZ, Felipe. Venezuela en lucha desigual (El Caso Agrícola). Biblioteca de la Academia de Ciencias Matemáticas y Naturales, Volumen XXX. Caracas, 1994.

FAO. Agricultural Taxation in Malaysia. Rome, 1992.

FAO. Agricultural Taxation in the Philippines. Rome, 1992.

RIOS de HERNANDEZ, Josefina y PRATO, Nelson. Las Transformaciones de la Agricultura Venezolana. Fondo editorial Tropicoc Cendes, serie agricultura y sociedad. Caracas, 1990.

Conferencia
(Continuación)

Socio Economía y Simposio: Los Sistemas de Producción Bovinos

LINCK, Thierry. Agriculturas y Campesinados de América Latina. (Mutaciones y Reacomposiciones). Institut Francais de Recherche Scientifique pour le Développement en Coopération. Fondo de Cultura Económica. México, 1994.

DE ORTIZ, Pola. Ensayos sobre Política Agrícola en Venezuela. A.N.C.E. Serie Ensayos volumen 1. Caracas, 1985.

SYDNEY C., James. Farm Accounting and Business Analysis. Iowa State University, Ames IOWA. 2nd edition. 1980.

KAY, Ronald D. Farm Management. Texas A & M University. McGraw Hill Books. Mexico, 1981.

VAN DIEREN, Wouter. Taking Nature into Account. A Report to the Club of Rome. New York, 1995.

Constitución de la República de Venezuela. Enero, 1961.

AGUILAR V., Alfredo. Administración Agropecuaria. 4ta edición. Editorial Limusa, S.A. de C.V. México 1989. Pp 577-579.