

**LEY CONSTITUCIONAL DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO PARA EL DESARROLLO SOBERANO
DEL ARCO MINERO**

ABG. JUAN CRISTÓBAL CARMONA BORJAS
Socio Consultor

En Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.310 de fecha 29 de diciembre de 2017, apareció publicada la LEY CONSTITUCIONAL DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO PARA EL DESARROLLO SOBERANO DEL ARCO MINERO.

Conforme al artículo 1° del referido instrumento su alcance se circunscribe al Impuesto sobre la Renta (ISR), y más específicamente, al enriquecimiento neto de origen territorial obtenido de la venta de oro al Banco Central de Venezuela (BCV) o a los sujetos que éste haya autorizado conforme a lo previsto en el artículo 31 de la LEY ORGÁNICA QUE RESERVA AL ESTADO LAS ACTIVIDADES DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DEL ORO Y DEMÁS MINERALES ESTRATÉGICOS (Ley de Reserva).

El régimen impositivo previsto en la Ley en comentarios aplica respecto de los siguientes contribuyentes dedicados a la exploración y explotación de oro, titulares de aquel tipo de enriquecimiento:

- a) Los institutos autónomos, corporaciones o empresas de su exclusiva propiedad o filiales de éstas cuyo capital social le pertenezca en su totalidad a la República y hayan sido creadas para tal fin, así como empresas en cuyo capital participen aquéllas y el BCV.
- b) Las Empresas Mixtas, en las cuales la República tenga una participación no menor del 55% del capital social.
- c) Las Alianzas Estratégicas conformadas entre la República y unidades de producción, organizaciones socioproductivas, sociedades y demás formas de asociación permitidas por la Ley de Reserva, orientadas a la actividad de pequeña minería, debidamente inscritas en el Registro Único Minero.

Respecto de los contribuyentes mencionados en los literales a) y b) anteriores, la Ley prevé que el régimen tarifario en materia de ISR será establecido por el

Presidente de la República, según queden comprendidas en las siguientes categorías, conforme a certificación del ministerio del Poder Popular con competencia en materia minera:

- 1) Su capacidad de producción sea superior o igual a 16.000 kg/año o su capacidad de procesamiento sea superior o igual a 2.500.000 Ton/año.
- 2) Su capacidad de producción sea menor a 16.000 kg/año, pero mayor o igual a 1.600 kg/año; o su capacidad de procesamiento sea menor a 2.500.000 Ton/año, pero mayor o igual a 250.000 Ton/año.

En relación a los contribuyentes señalados en el literal c) anterior, también corresponderá al Presidente de la República fijar la alícuota aplicable, cuando su capacidad de producción sea menor a 1.600 kg/año o su capacidad de procesamiento sea menor a 250.000 Ton/año, también certificada por el ministerio del Poder Popular con competencia en materia minera.

El artículo 4° de la Ley contempla que el ISR que se genere con ocasión de la venta de oro en el exterior autorizada por el BCV, se determinará y pagará en moneda extranjera o su equivalente en oro. A estos fines la Administración Tributaria establecerá un régimen de pago anticipado.

De acuerdo con el artículo 5° de la Ley, los contribuyentes a los que se refiere su artículo 1° (indicados en los literales a), b) y c) anteriores), deben cumplir con las siguientes condiciones:

- Destinar en el ejercicio inmediatamente siguiente a aquél en el que se genere el hecho imponible, el 100% de la diferencia de impuesto que le hubiese correspondido pagar de acuerdo con la LISR, a la inversión de bienes de capital, adquisición de nuevas tecnologías en materia de investigación, seguridad industrial, protección y saneamiento ambiental y/o de minas, a la ampliación o mejoras y equipamiento del parque industrial existente, a la diversificación productiva e incremento de empleo, a la ampliación y desarrollo de la infraestructura empresarial, a la constitución de sociedades mercantiles o adquisición de acciones en estas sociedades que sean titulares de los enriquecimientos referidos, así como a programas en materia de adecuación tecnológica de la pequeña minería.
- Cumplir estrictamente con las normas jurídicas en materia de protección del ambiente.

- Presentar una declaración jurada anual de las inversiones efectuadas y el monto de impuesto que le hubiese correspondido pagar en cada ejercicio fiscal finalizado, así como de las inversiones a efectuar y monto del impuesto a invertir en el ejercicio fiscal siguiente, ante el ministerio del Poder Popular con competencia en materia minera, conforme a la normativa que se dicte al efecto.

El artículo 6° de la Ley faculta al Ejecutivo Nacional a exonerar total o parcialmente del ISR, a los enriquecimientos netos anuales de fuente territorial obtenidos de la venta de oro al BCV o a los sujetos que éste autorice conforme al artículo 31 de la Ley de Reserva, cuando tales operaciones se realicen al amparo de lo previsto en la Disposición Transitoria Séptima de la referida norma.

De acuerdo con el artículo 7° de la Ley, el régimen en ella contemplado será aplicable a los ejercicios fiscales que se encuentren en curso a su entrada en vigencia, esto es, según su artículo 8°, con su publicación en Gaceta Oficial.

Visto el contenido de la Ley en referencia, procedemos a efectuar los siguientes comentarios preliminares:

Título de la Ley

El título conferido a la Ley excede su real contenido. Referirse en el título del instrumento en cuestión al “Régimen Tributario para el Desarrollo Soberano del Arco Minero”, da la sensación de un alcance mucho mayor al que realmente aquella tiene, en tanto en él pareciera quedar comprendida, por una parte, toda la actividad minera desarrollada en esa zona estratégica del país y, por la otra, una gama significativa de los tributos aplicables a la actividad minera.

En lo que respecta al régimen tributario adoptado en la Ley, éste se circunscribe únicamente al enriquecimiento neto territorial obtenido por contribuyentes dedicados a la explotación de oro y no al que provenga de otras actividades mineras, igualmente llevadas a cabo en esa región del país, como pudieran ser, por ejemplo, las relativas al coltán y a los diamantes, de allí que el título conferido al texto legal, resulte excesivo.

Similar comentario puede hacerse respecto del empleo en el título del término “Régimen Tributario”, cuando la medida en concreto es la previsión de un mecanismo de rebaja de tarifa del ISR aplicable a una porción del enriquecimiento neto de ciertos contribuyentes, sujeta en su aprovechamiento al cumplimiento de

ciertas condiciones, lo que la conduce en el fondo a un efecto financiero similar al de una rebaja de impuesto.

Dispersión del régimen impositivo:

Resulta preocupante la práctica seguida con la ley en comentarios en la que se regula a un tributo en un instrumento aparte de aquél que lo crea o contempla. Es decir, existiendo la LISR, lo correcto para preservar la seguridad jurídica y la coherencia del tributo por ella creado, es que medidas como las aquí comentadas se adopten por la vía de la reforma de la ley especial existente.

Prácticas como las adoptadas por la Asamblea Nacional Constituyente (ANC), pueden traducirse en conflictos de leyes, que como más adelante veremos no se agotan en los que puedan surgir respecto a la LISR, sino también, con el Código Orgánico Tributario (COT).

Régimen Tarifario

La Ley en comentarios deja en manos del Presidente de la República la fijación de las alícuotas aplicables, según los tres supuestos en ella previstos (Art. 2°).

Al respecto debe tenerse presente la reserva de ley prevista en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV), según el cual, “No podrán cobrarse impuestos, tasas ni contribuciones que no estén establecidos en la ley...”. Este principio fue a su vez desarrollado en el artículo 3 del COT, según el cual, “Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias: 1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, *fijar la alícuota del tributo; (...)*”.

No obstante representar el Principio de Legalidad Tributaria uno de los postulados fundamentales en la materia, es bien sabido que de un tiempo a esta parte el Poder Público Nacional en Venezuela ha venido flexibilizando su concepción y alcance. Muestra de ello lo constituye el muy cuestionado Parágrafo Segundo del artículo 3 del COT, en virtud del cual “...*la ley creadora del tributo correspondiente* podrá autorizar al Ejecutivo Nacional para que proceda a modificar la alícuota del impuesto, en los límites que ella establezca.”

La ley creadora del tributo correspondiente, en este caso es la LISR que, en sus artículos 9 y 12 remite a las Tarifas II (Art. 52) y I (Art. 53), según se trate de contribuyentes dedicados a la actividad minera de personas jurídicas o naturales, respectivamente. En el caso de las personas jurídicas, el régimen tarifario atiende a

la modalidad progresiva, existiendo una serie de tramos que a medida que ascienden en cuanto al número de Unidades Tributarias (U.T.) conlleva a la aplicación de una tarifa cada vez más elevada (15%, 22% y 34%). En el caso de las personas naturales y contribuyentes asimilados, la alícuota es proporcional (60%).

Bajo la comentada concepción del principio de legalidad tributaria, el artículo 199 de la LISR, prevé que “El Ejecutivo Nacional podrá modificar o (*sic*) establecer alícuotas distintas para determinados sujetos pasivos o sectores económicos, pero las mismas no podrán exceder los límites establecidos en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley”.

Vista la norma anterior y, sin insistir en el tema de su pertinencia, la LISR contempló la posibilidad para el Presidente de la República de establecer respecto de un sector como el minero, un régimen tarifario distinto al en ella previsto. En ese caso, el Presidente de la República ha de moverse dentro de los límites previstos en la Ley.

En un caso como el de los contribuyentes, personas jurídicas, dedicados a la minería, la Tarifa 2 a ellos aplicable es la siguiente:

- Por la fracción comprendida hasta 2.000 U.T. 15%
- Por la fracción que exceda de 2.000 U.T. hasta 3.000 U.T. 22%
- Por la fracción que exceda de 3.000 U.T. 34%

Pudiera pensarse que los límites impuestos por la LISR a que se refiere ésta en su artículo 199, son un mínimo de 15% y un máximo de 34%. De ser ello así, el Presidente no podría establecer alícuotas inferiores al 15%, ni superiores al 34%.

Adicionalmente, debería el Presidente de la República en ejercicio de esa competencia, mantener la progresividad de la Tarifa.

Nos preguntamos de qué manera pudiera afectar el funcionamiento del régimen especial el que un contribuyente en pleno ejercicio fiscal vea alterada la clasificación inicial que le haya efectuado el ministerio competente conforme al artículo 2°.

Supongamos el caso de una empresa que producto de un evento de la naturaleza ve disminuida su capacidad de producción o procesamiento y pasa de una categoría a otra, de las previstas en el artículo 2° de la Ley. En esos casos, entre

otras interrogantes, vale señalar: i) si tendrá que reportar su nueva situación a la autoridad competente y; ii) si se respetará la anualidad del ejercicio.

Exportación de oro:

Como fuera indicado, el artículo 4° de la Ley contempla que la determinación y pago del ISR se efectuará en moneda extranjera o en su equivalente en oro, cuando el enriquecimiento neto provenga de operaciones de venta en el exterior.

De acuerdo con el artículo 146 del COT, “La Ley creadora del tributo, o en su defecto el Ejecutivo Nacional, podrá establecer supuestos en los que se admita el pago de los referidos conceptos [tributos accesorios o sanciones], en moneda extranjera”.

La LISR no dispone algo en aquel sentido, sin embargo, la precitada norma del COT pareciera facultar de manera directa al Ejecutivo Nacional a esos efectos, razón por la cual, la presencia de tal posibilidad en la Ley comentada, si bien es criticable por las razones arriba expuestas (dispersión), no pareciera ser un asunto relevante desde el punto de vista formal.

Dada las distorsiones que registra el Régimen Cambiario imperante en Venezuela, sería necesario conocer el Tipo de Cambio de Referencia que habrá de aplicarse a efectos de la determinación del enriquecimiento neto vinculado a las ventas en el exterior, en tanto habrá costos y gastos realizados en bolívares seguramente en ellas involucrados. Si bien en principio ese tipo de cambio debiera ser el DICOM, observamos el caso de PDVSA, en el que, por instrucciones del BCV, el tipo de cambio empleado es el DIPRO.

Será necesario adoptar medidas apropiadas en la contabilidad de la empresa que permitan distinguir los costos, gastos e ingresos vinculados con cada tipo de venta de oro, de manera de conferirles por separado el tratamiento que corresponde.

Adicionalmente, el Tipo de Cambio de Referencia será necesario para determinar la diferencia entre el ISR que se hubiera pagado de haberse aplicado el régimen ordinario y compararlo con el que efectivamente se pagó, ello a los fines de las inversiones y gastos a que alude el artículo 5° de la Ley.

Es de observar igualmente que, de acuerdo con la Ley de Reserva, la producción aurífera es de venta obligatoria al BCV (Art.31) o a la entidad que él autorice. En un caso como el planteado, en el que se pautó el pago del ISR en oro, el beneficiario del mineral sería la República (sujeto activo de la relación jurídico-tributaria), caso en el cual, vale preguntarse si se requerirá de la aprobación del BCV cada vez se

acuerde el pago del ISR en especie o, si la Ley comentada, modifica lo previsto en la Ley de Reserva.

Condicionamiento del régimen especial:

El régimen tarifario especial a ser aplicado a los contribuyentes dedicados a la actividad aurífera está condicionado en su disfrute a que se cumplan los extremos a que alude el artículo 5° de la Ley, entre ellos, la realización, en el ejercicio fiscal siguiente, de cierto tipo de inversión o de gastos.

Es así como, por ejemplo, si en el año 2018, la diferencia entre lo pagado por concepto de ISR respecto de lo que se hubiera pagado de aplicar el régimen ordinario previsto en la ley reguladora de ese tributo fue Bs. 100, esa misma cantidad ha de ser destinada a alguna de las inversiones o gastos a que alude el numeral 1 del artículo 5° *eiusdem*.

Frente a ese esquema surgen, entre otras, las siguientes inquietudes:

- Que ocurre si se produce un incumplimiento parcial, es decir, que en lugar de destinar aquellos Bs. 100 íntegramente a alguna de esas inversiones o gastos, se invierten sólo Bs. 80. Se anula totalmente la aplicación del régimen especial o tan sólo en la proporción correspondiente.
- A quién corresponde la verificación del cumplimiento de las condiciones a que se refiere el comentado artículo 5°, al SENIAT, al ministerio del Poder Popular con competencia en minería o a ambos. En cualquier caso, tendrá el SENIAT que crear un departamento especializado en esta materia, dado que es su competencia la recaudación del tributo.

Aspectos temporales:

De acuerdo con el artículo 7° de la Ley, en régimen especial en ella previsto se aplicará a los ejercicios que se encuentren en curso para el momento de su entrada en vigencia.

En relación con la entrada en vigencia de la Ley, debe tenerse presente lo previsto en el artículo 8° del COT, que a nuestro entender demanda un mínimo de sesenta días de *vacatio legis*, cumplido el cual es que puede considerarse en plena vigencia una ley tributaria.

Bien sabido es, que aquél no ha sido el criterio adoptado por el Tribunal Supremo de Justicia, para quien es posible que las leyes tributarias entren en vigencia al día siguiente de su publicación.

Más allá de lo señalado, resulta forzoso referirse también a la parte final del comentado artículo del COT, según el cual, “Cuando se trate de tributos que se determinen y liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley...”

Tratándose la medida adoptada por la ANC de una con evidente incidencia en la cuantificación de un tributo periódico (anual), no debería haber duda alguna sobre la imposibilidad de aplicarla respecto de ejercicios en curso.

El precitado artículo 8 del COT, contempla el principio de irretroactividad de la ley, cuando establece que “Ninguna norma tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.” La excepción a la regla, que se alinea con lo previsto en el artículo 24 de la CRBV, está circunscrita a la materia sancionatoria, más no es extensiva o aplicable a la consagración de beneficios fiscales o regímenes más favorables.

Dada la experiencia registrada al respecto con otros instrumentos legislativos, ninguno de los argumentos relativos a la vigencia de las leyes antes referidos, han sido atendidos por el Poder Ejecutivo y Judicial, motivo por el cual, el nuevo régimen aplicará respecto de ejercicios iniciados antes y que estén en curso para el 30 de diciembre de 2017.

Es de observar, sin embargo, que la Ley por sí sola no resulta suficiente, en tanto su eficacia depende de que el Presidente se pronuncie sobre el régimen tarifario y el Ministerio del Poder Popular con competencia en minería, clasifique a los contribuyentes, lo que habrá de ocurrir oportunamente, de manera que los destinatarios del régimen especial puedan cumplir con su obligación de declarar y pagar el ISR oportunamente (muchos de ellos, antes del 31-03-18).

Habrá que estar atentos a las próximas actuaciones de las autoridades competentes, respecto de las cuales luce evidente la necesidad de poder dejar constancia para el momento de inicio del ejercicio 2018, entre otros, de temas como: a) bienes de capitales actuales, b) tecnologías disponibles; c) niveles de seguridad industrial, c) número de empleados y, d) infraestructura empresarial.