

# **EL IMPUESTO A LOS ACTIVOS EMPRESARIALES**

**Tomás Enrique Carrillo Batalla**

El impuesto a los activos empresariales ha sido un instrumento controversial y de discutida efectividad para el mejoramiento y eficiencia de la recaudación impositiva. El autor expone sus puntos de vista sobre el particular.



## **I. UN TRIBUTO CONTRARIO AL DESARROLLO ECONOMICO**

Uno de los soportes de la moderna teoría y política del desarrollo económico, se sitúa en las inversiones destinadas a aumentar los activos productivos de las empresas, sean estas públicas o privadas. De ahí que múltiples trabajos sobre el desarrollo se orientan a diseñar incentivos para aumentar los activos productivos. Esó por lo que se contrae al desarrollo, al fomento de la riqueza, al aumento de los equipos e infraestructura, para poner la economía en condiciones de absorber anualmente el contingente de nuevos operarios sumados a la población activa.

Es un hecho contrario al desarrollo económico pechar activos empresariales productivos pura y simplemente, tal como lo apunta la ley comentada. Es igualmente contrario a la neutralización de coyunturas adversas. El tributo afecta empresas deprimidas por la crisis, al imponerles nuevas cargas que no están en capacidad de soportar. Es ello precisamente a lo que se llega con el nuevo tributo a los activos empresariales.

## **II. LA FUNCION DE LA EMPRESA: SER FUENTE DE EMPLEO Y DE PRODUCCION**

Las pequeñas, medianas y aún grandes empresas no son capitalistas per se. Existen bajo todo régimen socio-económico: la Union Soviética operaba multitud de empresas; lo mismo ocurría y sigue ocurriendo en occidente. Las empresas son entidades para crear y mantener puestos de trabajo, y, además para producir artículos necesarios para la comunidad.

Asumir una actitud anti-empresa productiva, creyendo que con ello se golpea a capitalistas o a estratos de altos receptores de ingresos es un error de optica, contrario a la lógica y a la estrategia orientada al bienestar de la sociedad. La manera de adoptar medidas igualitarias en materia impositiva, es en lo relativo a tributación personal al hacerla más progresiva, al diferenciar entre la carga a los receptores de pequeños y medianos ingresos y los de altos, astronómicos recursos. La carga tiene que ser suave en el primer caso y más pesada en el segundo.

### **III. EL TRIUNFO COMO DISPOSITIVO ANTI-EVASION DEL I.S.L.R.**

Por otra parte, si lo que se quiere es evitar la evasión tributaria empresarial, hay que ir directo al problema: la Comisión de Estudio y Reforma Fiscal redactó uno de sus 32 volúmenes sobre las medidas para mejorar y hacer más eficiente la recaudación impositiva. Esas y otras providencias pueden y deben tomarse: cobrar y no dejar que se acumulen cifras astronómicas que en buena parte cada año se pierden por la prescripción.

El nuevo gobierno tendrá que empezar por el lado de la administración, del rigor y disciplina en hacer efectivas las obligaciones de los contribuyentes; por el castigo a corruptos que no cumplen con su deber.

Por otra parte si se quiere mantener esa ley, habrá que purgarla de garrafales errores, algunos de los cuales paso a enumerar.

### **IV. CONTRADICCION LOGICA EN EL FUNDAMENTO DEL TRIBUTO**

Se incurre en contradicción lógica la pechar a pequeñas y medianas empresas que no arrojen utilidades y por tanto no pagan Impuesto Sobre la Renta, siendo el caso que, que el nuevo tributo, dice, se podrá considerar como complemento o como un adelanto

al Impuesto Sobre la Renta, el cual sería descontable de o imputable a este último. Con ello:

1º.- Se incurre en contradicción lógica sobre el fundamento del tributo.

2º.- Se comete otro atentado contra la justicia tributaria al pechar empresas que al no producir utilidades, se las pondrá en trance de desaparición al afectarles sus activos. Con ello se agravará el desempleo y bajará la producción.

## **V. VIOLACION A LA LEY HABILITANTE**

Al no incluir entre las exenciones, en el artículo 3º, los servicios científicos y culturales, se incurre en violación del dispositivo expreso de la Ley Habilitante que así lo ordena. El texto del indicado artículo es el siguiente:

**ARTICULO 3º.- Están exentos del impuesto:**

1º.- Todos los sujetos exentos de pagar el impuesto sobre la renta, así como los activos incorporados a la producción de rentas exentas o exoneradas, hasta tanto se mantengan tales excepciones en las leyes respectivas.

2º.- Las empresas durante el período preoperativo, entendiéndose como tal el transcurrido para la inversión, instalación, arranque y puesta en marcha de la empresa; así como los dos primeros años del inicio de operaciones, salvo que se trate de empresas urbanizadoras o que vendan edificaciones a terceros y empresas de corta duración previstas para lograr su objeto en un período menor de tres (3) años, las cuales comenzarán a tributar en el ejercicio en que inicien sus ventas.

Como se evidencia fueron excluidos los servicios científicos y culturales. En la reforma que se impone, habrá que agregarlos.

## **VI. NORMA CONFISCATORIA**

El Dr. Federico Araujo Medina, en un memorándum para el Procurador General de la República, llega a la conclusión que el numeral 2º, del artículo 4º de la Ley, es confiscatorio.

El texto del referido artículo es el siguiente:

Artículo 4º.- La base imponible está constituida por el monto neto promedio anual de los valores de los activos gravables, determinados de la siguiente manera:

- 1.- El valor de los activos será, el promedio simple de los valores al inicio y cierre del ejercicio.
- 2.- El valor de los activos al inicio y cierre del ejercicio gravable será el valor ajustado conforme a las reglas establecidas por la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Al efecto el crítico dice:

En relación a la base imponible el Numeral 2º indica que el valor de los activos será ajustada conforme a las reglas establecidas por la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Consideramos tal aprobación equívoca e inexacta y lo que es aún más, peligroso por crear una dislocación, por no decir distorsión absoluta del objeto y razón del tributo.

Es necesario precisar en la propia Ley el contenido de la aplicación del ajuste por inflación al nuevo tributo a ser creado.

De no realizarse así, la intención de que sea un impuesto de control para luchar contra la evasión fiscal y complementario al Impuesto Sobre la Renta pudiese generar que el tributo se convierta en un impuesto de confiscación al capital, y por ende a la fuente productora de riqueza, al ajustar solamente un elemento del balance como es el activo, sin considerar que la inflación impacta en forma simétrica a los otros elementos de la ecuación patrimonial a saber el pasivo y el patrimonio.

Consideramos que un artículo como el propuesto generaría un dislocado incremento tributario al multiplicarse, con el componente de inflación en un impuesto que triplicará al Impuesto Sobre la Renta en su máxima tarifa convirtiéndose en un impuesto absolutamente confiscatorio.

Las observaciones del mencionado profesional son dignas de ser examinadas cuidadosamente en vista de la grave implicación que involucran.

El mismo jurista, propone lo siguiente, para superar el problema planteado:

“Es indispensable la aplicación integral del sistema de ajuste por inflación lo cual debe ser complementado con un texto que recoge técnicamente el aludido fenómeno para evitar así la confiscación ya que la fijación de la alícuota tributaria al 1% no es suficiente para evitar el fenómeno de la confiscación. Así consideramos que el Numero 2º debería quedar redactado así:

“2º El valor de los activos al inicio y al cierre del ejercicio gravable será el valor ajustado conforme a las reglas establecidas por la Ley de Impuesto Sobre la Renta. A tal efecto a los costos históricos de los activos para las fechas de inicio y cierre del ejercicio gravable se le sumarán los ajustes por inflación que corresponda a los activos no monetarios y se restará los ajustes por inflación que correspondan a los pasivos no monetarios y al patrimonio, todo conforme a las disposiciones establecidas en el título IX de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento; asimismo se les deducirá las sumas de las depreciaciones y amortizaciones actualizadas”.

## VII. SE INCURRE EN MULTIPLE IMPOSICION SOBRE EL MISMO OBJETO

Para mejor examinar la materia, transcribo el texto del artículo 6, el cual reza así:

ARTICULO 6º.- Se excluirán de la base imponible del presente impuesto:

a) Las partidas del balance general representativas de activos monetarios, cuando el contribuyente sea una entidad bancaria, de ahorro y préstamo o financiera, distinta de las arrendadoras, domiciliada en el país, hasta la concurrencia del monto en dinero depositado por los clientes del contribuyente a las respectivas fechas de inicio y cierre del ejercicio. En consecuencia, sólo el excedente formará parte de la materia gravable.

A estos efectos, se consideran como activos monetarios aquellos que representan valores líquidos en moneda nacional o que al momento de liquidarse, generalmente lo hacen con el mismo valor histórico con los cuales fueron registrados.

b) Las nuevas inversiones en maquinarias, equipos y plantas productoras, durante el período de diseño, construcción montaje e instalación en empresas que estén en funcionamiento. Los valores de los activos antes señalados formarán parte de la base imponible en el ejercicio gravable anual en el cual tales activos se incorporen al proceso de producción.

c) Los valores de los activos representativos de las reservas que la Ley de Empresas de Seguros y Reaseguros obliga a constituir y mantener a las empresas de seguros y reaseguros, deducidas las reservas cedidas a reaseguradoras y retrocesionarias”.

En Congresos Internacionales sobre Tributación y en la doctrina universalmente aceptada, se condena la doble imposición. El inciso a) del artículo 6 no contempla la exclusión de la base imponible, de las inversiones en acciones o cuotas de capital en



otras unidades empresariales. Ello acarrea doble, triple o múltiple imposición: se pecha el activo en sí y también la acción de la empresa titular de dicho activo. Si se trata de personas jurídicas, propietarias de acciones de otras empresas, la imposición sobre el mismo activo comportaría tres gravámenes, en definitiva, sobre el mismo objeto.

El especialista en derecho tributario Dr. Humberto Romero Muci, concurre en la crítica de esta materia y hace una sugerencia correctiva, en los siguientes términos:

“Debe precisarse la exclusión del valor de las acciones o cuotas de participación en el capital de sociedades mercantiles de la base de cálculo del IAE. De lo contrario se podría producir doble, o lo que es peor, múltiple imposición, pues se gravarían los activos de la empresa y adicionalmente la participación accionarial del inversionista en la compañía previamente gravada.

12-A-7

Todos los proyectos considerados por el Congreso preveían la exclusión expresa de la base de cálculo para las acciones o cuotas del capital social, justamente para evitar el anterior inconveniente.

En consecuencia, se sugiere la siguiente redacción, incluyendo un nuevo literal denominado con la letra “d”, del artículo 6, que reza de la siguiente manera:

“d. Las acciones o cuotas de participación en las sociedades de capital”.

El texto propuesto es una buena solución para evitar el fenómeno condenado por la teoría tributaria prevaleciente en el mundo.

Otro caso de múltiple imposición se origina, por no incluir entre las reducciones de la base imponible las que se originen en lo adeudado a proveedores locales. Tal como se aprecia, en este

caso, un mismo bien sería gravado en cabeza del comprador por su valor total, y por otra parte por el saldo acreedor que tiene el vendedor del bien contra el deudor.

#### **VIII. NO ARMONIZACION EN ESPECIFICAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL I.S.L.R. y LA LEY DE I.A.E.**

Otra sugerencia de Romero Muci se contrae a los bienes inmuebles arrendados por personas jurídicas con fines comerciales. Aprecia el nombrado jurista, disposiciones no armonizadas entre la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales. Al efecto dice:

“En relación con los bienes inmuebles arrendados por personas jurídicas con fines comerciales de conformidad con la Ley de Impuesto sobre la Renta no hay depreciación. A los fines del proyectado IAE la base del cálculo del activo gravable es el valor ajustado por inflación. Así las cosas, para los inmuebles arrendados con fines comerciales la base de cálculo del impuesto sería el valor ajustado por inflación. Sin embargo, muchos de estos arrendamientos están sometidos a regulación, esto es, el precio es fijo y de difícil ajuste, pero su valor fiscal estaría en constante ajuste de acuerdo con la inflación.

Esto plantea una situación de desajuste legal entre ambas de grave inequidad. Por eso se sugiere que se le de a este tipo de arrendamiento (inmuebles arrendados a terceros con fines comerciales por personas jurídicas) la posibilidad de calcular el valor de los activos gravables sobre su costo histórico tal como ocurre con las personas naturales (artículo 7) y no sobre el valor ajustado por inflación o en su caso que se autorice a los sólo fines de esta Ley deducir las depreciaciones acumuladas”

Por razón de lo anteriormente expuesto, el crítico plantea dos redacciones alternativas, que vendrían a solucionar el problema examinado.

En consecuencia se sugieren las siguientes redacciones alternativas:

“ARTICULO 7<sup>a</sup>.- En los casos de bienes cedidos o dados en arrendamiento por personas naturales o jurídicas (...) los valores de tales bienes serán los correspondientes a sus costos históricos y mejoras, menos las depreciaciones acumuladas procedentes, conforme a la Ley de Impuesto Sobre la Renta”.

“ARTICULO 7<sup>o</sup>.- En los casos de bienes cedidos o dados en arrendamiento por personas naturales o jurídicas (...) los valores de tales bienes serán los correspondientes a su costo neto conforme a la Ley de Impuesto sobre la Renta, incluido las depreciaciones financieras imputables a bienes inmuebles arrendados a terceros”.

#### **IX. AUSENCIA DE ARMONIA ENTRE LOS ARTICULOS 91 DE LA LEY DEL I.S.L.R. y EL 9 DE LA LEY I.A.E.**

El artículo 9 de la Ley I.A.E. dice:

“ARTICULO 9.- Al monto del impuesto determinado conforme a esta Ley se le acreditará el impuesto sobre la renta del contribuyente causado en el ejercicio tributario, con excepción del tributo establecido en el Artículo 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. En tal virtud, el impuesto a pagar según esta Ley será la cantidad que exceda del total del impuesto sobre la renta pagado por el contribuyente en el ejercicio anual gravable, si lo hubiere. Este excedente se compensará con el impuesto sobre la renta que se cause sólo en los tres ejercicios anuales subsiguientes”.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, establece un tributo del 3%, conforme a su artículo 91, por la inscripción en el Registro de Activos Revaluados. En la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales artículo 9 no permite incluir junto al tributo normal del Impuesto sobre la Renta, el ya referido del artículo 91. Siendo

que ambos son parte integral de la indicada ley, no se concibe como se excluye una parte de esa tributación, o sea la del artículo 91 de dicha ley. Está planteado hacer la reforma del artículo 9, tal como resulta del análisis consagrado en este párrafo.

#### **X. POSIBLE DUPLICACION DE ANTICIPOS EN DECLARACIONES ESTIMADAS DE LAS LEYES DE I.S.L.R. y DE I.A.E.**

El artículo 15 de la Ley de Impuesto de los Activos Empresariales, establece:

##### **DE LA DECLARACION ESTIMADA Y DE SU PAGO**

ARTICULO 15.- El Ejecutivo Nacional podrá acordar que aquellos contribuyentes obligados a presentar declaración estimada a los fines del impuesto sobre la renta, igualmente presenten declaración estimada a los efectos de esta Ley, por los valores de sus activos gravables correspondientes al ejercicio tributario en curso, a objeto de la autodeterminación del impuesto establecido en esta Ley y su consiguiente pago, en una oficina receptora de fondos nacionales, todo de conformidad con las normas, condiciones, plazos y formas que establezca el Reglamento.

No obstante, el Ejecutivo Nacional podrá sustituir la declaración estimada en referencia, por el pago anticipado de un impuesto mensual equivalente a un dozavo (12) del impuesto de esta naturaleza causado en el ejercicio anual inmediatamente anterior del contribuyente.

La declaración que sirva de base para el pago anticipado a que se contrae este artículo, deberá elaborarse en los formularios que al efecto edite o autorice el Ministerio de Hacienda y presentarse dentro de los mismos lapsos en que se presente la declaración de impuesto sobre la renta, por ante la Administración de Hacienda de la jurisdicción del domicilio fiscal del contribuyente o ante la institución que señale la Administración Tributaria.

En el mismo memorandum referido del Dr. Araujo al Procurador se trata de un caso del artículo 15 de la Ley de I.A.E. que puede dar lugar a duplicación de anticipos por efecto de la concurrencia de dos declaraciones estimadas de los dos impuestos bajo consideración (I.S.L.R. é I.A.E.). El referido abogado propone el siguiente texto alternativo para substituir al criticado artículo 15.

"Artículo 15.- El Ejecutivo Nacional podrá acordar que ciertas categorías de contribuyentes obligados a presentar declaración estimada a los fines del impuesto sobre la renta, igualmente presenten declaración estimada a los efectos de esta Ley, por los valores de sus activos gravables correspondientes al ejercicio tributario en curso, a objeto de la autodeterminación del impuesto establecido en esta Ley y su consiguiente pago, en una oficina receptora de fondos nacionales, todo de conformidad con las normas, condiciones, plazos y formas que establezca el Reglamento. La cantidad a pagar será solamente el excedente determinado conforme a la declaración estimada a los fines del impuesto contemplado en la presente Ley sobre la cantidad a pagar resultante de la declaración estimada que haya presentado el mismo contribuyente a los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

No obstante, el Ejecutivo Nacional podrá substituir la declaración estimada en referencia, por el pago anticipado de un impuesto mensual equivalente a un dozavo (12) del impuesto de esta naturaleza causado en el ejercicio anual inmediatamente anterior del contribuyente.

La declaración que sirva de base para el pago anticipado a que se contrae este artículo, deberá elaborarse en los formularios que al efecto edite o autorice el Ministerio de Hacienda y presentarse dentro de los mismos lapsos en que se presente la declaración de impuesto sobre la renta, por ante la Administración de Hacienda de la jurisdicción del domicilio fiscal del contribuyente o ante la institución que señale la Administración tributaria.

## **APRECIACION FINAL**

Tal como resulta de la ojeada que hemos dado a la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales, ésta adolece de graves defectos de construcción legislativa; conceptos contrarios a la lógica jurídica y negativos a la doctrina del desarrollo económico de los países atrasados. Además, muchos artículos son de confusa redacción. Los artículos donde se puntualizan errores implican la inaplazable necesidad de ser substituidos por textos más consistentes. La temporalidad del tributo es otro aspecto que debe ser colmado por el legislador.