

**El espejismo¹ de los beneficios fiscales
previstos en la Ley Orgánica de las Zonas Económicas Especiales**

Juan C. Castillo Carvajal²

El 20 de julio de 2022 fue promulgada la Ley Orgánica de las Zonas Económicas Especiales³ (“LOZEE”) con los objetivos -entre otros- de promover la actividad económica nacional y extranjera, diversificar y aumentar las exportaciones, impulsar el desarrollo de ventajas competitivas y crear nuevas fuentes de trabajo.⁴ Extraoficialmente, el Ejecutivo Nacional anunció la creación de 5 Zonas Económicas Especiales (“ZEE”) al amparo de esta nueva Ley, a saber: Paraguaná (Falcón), Puerto Cabello – Morón (Carabobo), La Guaira (La Guaira), Margarita (Nueva Esparta) y la Isla La Tortuga (Territorio Insular Miranda).

En el Derecho Comparado estas ZEE se caracterizan por tratarse de áreas geográficamente delimitadas, con regímenes regulatorios propios y que ofrecen una infraestructura y servicios atractivos para los inversionistas. Es importante llamar la atención que en el contexto venezolano existen 14 ZEE⁵ con regímenes propios y sin que se conozcan datos económicos y estadísticos sobre el cumplimiento de sus objetivos y su impacto en la economía local y nacional.⁶

Destaca el *World Investment Report* del año 2019, preparado por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, citado por la investigadora Litzay Guerrero del Centro de Divulgación del Conocimiento Económico para la Libertad (CEDICE)⁷ que de las 127 leyes de ZEE a nivel global objeto de investigación, 98 contenían incentivos fiscales y 94 establecían regímenes aduaneros especiales. En otras

¹ Espejismo: 2. m. ilusión (concepto o imagen sin verdadera realidad), <https://dle.rae.es/espejismo>

² Abogado egresado de la Universidad Central de Venezuela, con especialización en Derecho Tributario de la misma universidad. LLM en Impuestos Internacionales, University of Florida. Programa de Introducción al Sistema Legal de los Estados Unidos, Georgetown University. Galardonado con la beca Fulbright otorgada por el Departamento de Estado de los Estados Unidos. Profesor de Finanzas Públicas por concurso de oposición en la Escuela de Derecho de la Universidad Central de Venezuela. Ex Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

³ Publicada en la Gaceta Oficial No. 6.710 Extraordinario del 20 de julio de 2022.

⁴ Artículo 1 de la LOZEE.

⁵ Zona Libre Cultural, Científica y Tecnológica del Estado Mérida; Zona Franca Industrial, Comercial y de Servicios ATUJA (ZOFRAT); Zona Franca Industrial, Comercial y de Servicios de Paraguaná, Zona Libre para el Fomento de la Inversión Turística en la Península de Paraguaná; Zona de Puerto Libre de Santa Elena de Uairén; Zona de Puerto Libre de Nueva Esparta; Zona Económica Especial de Paraguaná; Zona Económica Especial de Ureña-San Antonio; Zona de Desarrollo Estratégico Nacional Faja Petrolífera del Orinoco “Hugo Chávez”, Zona de Desarrollo Estratégico Nacional Arco Minero del Orinoco; Zona de Desarrollo Estratégico Nacional “Faja Pesquera y Acuícola de Venezuela”; Zona Económica Especial Guarenas-Guatire; Zona Económica Especial de Tinaquillo-San Carlos y Zona Económica Especial Palavecino y Municipio Iribarren del Estado Lara.

⁶ Véase GUERRERO ALBORNOZ, Litsay, *Zonas Económicas Especiales para Venezuela. Viabilidad e impacto en el gasto público*, CEDICE, consultado en <https://cedice.org.ve/observatoriogp/portfolio-items/zonas-economicas-especiales-para-venezuela-viabilidad-e-impacto-en-el-gasto-publico-2/>

⁷ GUERRERO ALBORNOZ, Litsay, ob. cit.

palabras, la mayoría de las leyes de las ZEE de otras jurisdicciones incluyen expresamente la exoneración de aranceles, Impuesto al Valor Agregado e impuestos directos. Lo que queremos destacar con este dato es que los beneficios fiscales son *elementos claves* para el éxito de las ZEE, lo que implica a su vez una *disminución* de los ingresos tributarios por las actividades económicas desarrolladas en estas zonas.

En este contexto podemos hacer una pregunta retórica: ¿Qué beneficios fiscales ofrece la LOZEE? A diferencia de las 14 ZEE vigentes en Venezuela cuyas leyes de creación prevén un régimen tributario especial que sería desarrollado por el Ejecutivo, la LOZEE no otorga ningún beneficio fiscal (exención, exoneración, rebajas, créditos fiscales, alícuotas reducidas, etc.), ni tampoco contempla lineamientos o planes de acción en materia tributaria a desarrollar por el Ejecutivo Nacional en los decretos de creación de las ZEE. En este sentido, esta falta de claridad en relación con las ventajas tributarias podría afectar los objetivos de crecimiento y desarrollo que persigue este nuevo instrumento legal. En todo caso, *los beneficios fiscales*⁸ que prevé la LOZEE son los siguientes:⁹

(i) *El Reintegro Tributario de Importación.*

Este reintegro no es un mecanismo nuevo ni exclusivo de las ZEE, sino que ya existe en la legislación aduanera venezolana y contempla la devolución total o parcial de los impuestos de importación de bienes, cuando dichos bienes son transformados o utilizados en la producción de mercancías efectivamente exportadas. Desde un punto de vista práctico, este mecanismo en la actualidad no representa una auténtica ventaja para los potenciales beneficiarios, pues el trámite de recuperación es engorroso y la liquidación efectiva de los impuestos rara vez se concreta. En todo caso, la flexibilización de los requisitos para el otorgamiento del *draw back*, así como su devolución efectiva en un tiempo breve, podría resultar en un atractivo para los inversionistas que se instalen en alguna de estas nuevas ZEE.

(ii) *El Reintegro Tributario en materia de impuestos nacionales.*

Señala la LOZEE que el Ejecutivo Nacional en el Decreto de creación de las ZEE establecerá un mecanismo de reintegro tributario en materia de impuestos nacionales. Lo primero que habría que destacar es que la figura del *reintegro tributario* no está prevista expresamente en el Código Orgánico Tributario -ley marco de la tributación en Venezuela-. La introducción de esta figura representaría una innovación legislativa que resquebrajaría la codificación tributaria, lesionando la unidad legislativa en materia tributaria y con ello, la propia seguridad jurídica. En efecto, el Código Orgánico Tributario alude al

⁸ Artículo 28 de la LOZEE.

⁹ Serán beneficiarios de estos incentivos aquellos que ejecutan proyectos en ZEE y hayan suscrito el respectivo Convenio con la Superintendencia Nacional de las ZEE (artículo 27 de la LOZEE).

procedimiento de recuperación de tributos¹⁰ para el reembolso de tributos legalmente pagados.¹¹

Ahora bien, la recuperación de los tributos -tratándose de un beneficio fiscal- constituye una materia de estricta reserva legal. Así, el numeral 3 del artículo 3 del Código Orgánico Tributario señala que solo a la Ley le corresponde *autorizar al Poder Ejecutivo para conceder beneficios o incentivos fiscales*. De manera que, la LOZEE –en resguardo del principio de legalidad tributaria- debió señalar en forma precisa el alcance de este beneficio de reintegro (*rectius* recuperación de tributos), esto es, tributos comprendidos, hecho generador del derecho a la recuperación, la medida del reembolso, duración del beneficio y cualquier otra condición o presupuesto para el disfrute del beneficio. En los términos expresados por la Ley, la facultad del Ejecutivo resulta ilimitada y amplísima, contrariando el principio de legalidad cerrado que orienta la tributación en Venezuela.

Sin menoscabo de lo expresado anteriormente, consideramos que el mecanismo de reintegro tributario no resultaría suficientemente atractivo por la demora que puede representar la devolución efectiva de los impuestos pagados y porque otras ZEE ubicadas en otros países gozan de regímenes más atractivos que operarían en forma más eficiente (exenciones y exoneraciones).¹² Desde otro punto de vista y a tenor de las declaraciones de los promotores de la LOZEE, esta recuperación de tributos estaría concentrada en el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, desconociendo que los contribuyentes están sometidos a un extenso catálogo de tributos que encarecen el ejercicio de la actividad económica en el país, entre ellos, el Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, el Impuesto a los Grandes Patrimonios, los aportes parafiscales previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación y la Ley Orgánica del Deporte, por citar solo unos ejemplos.

Finalmente, llamamos la atención de una grave omisión en materia fiscal de la LOZEE y que tiene la potencialidad de afectar sus objetivos: la ausencia de una norma de armonización o coordinación tributaria respecto del Poder Tributario Municipal. Uno de los elementos quintaesenciales de las ZEE es un régimen tributario benigno. Por lo tanto, la LOZEE debió incluir normas dirigidas a establecer límites, techos o parámetros técnicos para los impuestos municipales, en particular, el Impuesto a las Actividades Económicas

¹⁰ Artículos 211 y siguientes del Código Orgánico Tributario

¹¹ A este respecto, la doctrina señala que la recuperación de tributos: “*Se trata de reembolsos producidos generalmente por razones de política económica o para garantizar la neutralidad del tributo: Es ésta la característica principal de la recuperación, motivaciones extrafiscales o de técnica tributaria (dirigidas a preservar la neutralidad del tributo) originan el derecho del particular a la restitución de las cantidades pagadas a título de tributos. Así, de no mediar la norma que consagra la recuperación tributaria, el sujeto que soportó la exacción no se encontraría habilitado para solicitar el reembolso del tributo pagado.* CASTILLO CARVAJAL, Juan, *Repetición y recuperación de tributos en el Derecho Tributario venezolano*, Lizcalibros, Caracas, 2006, pág. 99.

¹² Desde una perspectiva económica, los beneficios fiscales aisladamente considerados no son determinantes para la atracción de inversiones

atendiendo a lo previsto en el numeral 13 del artículo 156 de la Constitución.¹³ En este sentido, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal ofrece varios ejemplos de normas de armonización, fijando límites a las alícuotas que los Municipios pueden cobrar respecto de determinadas actividades.¹⁴ El establecimiento de un régimen favorable en materia de tributos nacionales para las ZEE que no tenga contrapartida en materia de imposición municipal le quita atractivo a estas zonas. En nuestro criterio, la novísima y todavía no aplicada LOZEE demanda una reforma para incorporar beneficios fiscales en materia de tributación municipal.

Queda esperar el desarrollo normativo de la LOZEE a través de los distintos Decretos que dicte el Ejecutivo Nacional para poder evaluar si estas nuevas zonas de desarrollo resultarán fiscalmente atractivas para los inversionistas nacionales y extranjeros.

¹³ Señala el precitado numeral del artículo 156 de la Constitución lo siguiente: *“Es de la competencia del Poder Público Nacional: (...) 13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias; para definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales; así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial.*

¹⁴ Así, por ejemplo, la disposición transitoria sexta de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal dispone: *“En el caso del impuesto sobre actividades económicas de prestación de servicio eléctrico, la alícuota aplicable será del dos por ciento (2%), hasta tanto la Ley de Presupuesto establezca otra alícuota distinta, de manera uniforme para su consideración por el Ejecutivo Nacional en la estructura de costos de esas empresas.”*