



Las Distorsiones Generadas por las Exenciones, Las Exoneraciones y la no Sujeción en la Ley del Impuesto al Valor Agregado **Raúl Gustavo Márquez Barroso**

1. Aspectos Generales.

A diez años de la creación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni la Jurisprudencia ni la Doctrina, han podido solventar diferentes problemas que derivan de la aplicación de tan importante exacción indirecta. En el mercado venezolano son muy escasos los libros que expliquen el funcionamiento de este tributo; por lo tanto, es plausible el esfuerzo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, de publicar una serie de trabajos relacionados con el Impuesto al Valor Agregado porque llena un vacío que, hasta los momentos, nadie ha querido nutrir con sus experiencias.

Actualmente existen lagunas por faltar uno de los elementos más importantes en el sistema de interpretación planteado por el legislador, que fue uno de los esfuerzos más importantes de la Revolución Francesa y de su posterior codificación de las leyes. Se trata del sistema de interpretación literal, gramatical y lógico previsto en nuestro Código Civil el cual es aplicable a la materia tributaria por remisión del Artículo 5 del Código Orgánico Tributario, que admite la interpretación de normas tributarias con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho. Como se puede observar, el método exegético venezolano tiene su pilar fundamental en el contexto del alcance y significado de las palabras y su concatenación, con un elemento fundamental adicional que la acompaña de manera inseparable como lo es la *ratio legis*, la cual conocemos como la intención del legislador.

De este modo resultaría ideal que cuando el operador de la ley procede a su aplicación, tenga a la mano aquella explicación del ente legislativo para comprender la orientación general de la norma. En este sentido se ha podido observar, con excepción de la primera Ley, que ninguno de los textos sobre Impuesto al Valor Agregado o Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor poseen tan valiosa herramienta que al parecer generar los conflictos que, a través de diez años de imposición indirecta actualmente tenemos; por lo tanto y a través de este trabajo se trata de aportar una visión doctrinal y académica que logre colmar los vacíos que ha dejado la legislación extraordinaria y habilitada al Ejecutivo quien ha abandonado un elemento esencial de norma como es la intención del legislador.

Salvo sutiles reformas, las leyes de imposición indirecta venezolanas fueron creadas a través de decretos con rango y fuerza de ley, e incluso han cambiado de nombre en ocasión a promesas electorales; sin embargo, el objeto del presente trabajo no es sólo llamar la atención sobre la ausencia de uno de los elementos necesarios para la interpretación de la norma, sino desarrollar el punto relativo a las exenciones, las exoneraciones y la figura de la no sujeción y

de cómo estas dispensas afectan la esencia del Impuesto al Valor Agregado dentro de la cadena plurifásica no acumulativa.

También es importante, para entender mejor el problema, definir cada una de las figuras que relevan del pago de obligaciones tributarias, sea en relación a la actividad o en razón del bien, comenzando por la norma constitucional que prevé el Principio de Legalidad del Tributo y sus excepciones, ya que, conjuntamente con el Artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, nos encontramos con el Artículo 317 *eiusdem* que obliga a que esas prestaciones tributarias a las cuales todos tenemos que cumplir, sean creadas a través de la ley -solo la ley en el sentido formal- la que establezca las exenciones o rebajas y otros incentivos fiscales. Por lo tanto, el Principio de Legalidad, no solo se limita a la creación de la norma sino también a sus excepciones.

Dicho esto, aún cuando sea un aspecto básico del conocedor de la materia tributaria, se deben definir las exenciones y las exoneraciones, conforme a lo planteado por el legislador en el Artículo 73 del Código Orgánico Tributario. En primer lugar la exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la Ley, quiere decir, aquella que opera *ope legis*

o de manera inmediata, sin pronunciamiento previo de la Administración Activa; y en segundo lugar, tenemos a la exoneración también como una dispensa total o parcial de la obligación tributaria, la cual es concedida por el Poder Ejecutivo en los casos que autorice la propia Ley. Como se observa, la exoneración tiene un elemento rodeado del mérito oportunidad o conveniencia y que es ejercido por la máxima autoridad administrativa como Administrador de la Hacienda Pública Nacional prevista en el numeral 11 del Artículo 236 Constitucional.

En tercer lugar, la figura de la no sujeción no se encuentra definida en ninguna norma y fue incorporada como figura legal en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pareciera que ésta se refiere a aquellas situaciones similares al hecho imponible, pero que el legislador aclara que se encuentran excluidas. Parte de la doctrina española, sostiene que la no sujeción o como lo llaman en Colombia "no causación", implica que la operación definida como no sujeta, no se someta a gravamen alguno por no configurarse el presupuesto de hecho, que es distinto a la figura de la exención que se diferencia de la no sujeción, porque una vez realizada la actividad en el mundo fenoménico, el legislador considera que dicha actividad no debería estar sometida a gravamen, originando a su vez criterios objetivos o subjetivos para su exclusión.

Palacios L. (1994), es de la opinión de que las normas de no sujeción "...*coadyuvan en el entendimiento de la normativa tributaria* ..." (Pág. 17) También señala que los supuestos de no sujeción son "preceptos didácticos"

(Pág. 18) y citando a Pont Clemente transcribió lo que ha continuación se copia:

"A pesar de lo afirmado por el catedrático de la Universidad de Barcelona, hay quienes pudieran sostener que la consagración de supuestos de no sujeción es más el producto de una veleidad de carácter intelectual que una necesidad de técnica legislativa, argumentándose para ello, de manera simplista y desconociendo el significado y naturaleza propia de los conceptos referidos, que todo aquello que no pueda ser encuadrado en la previsión legislativa del presupuesto de hecho que configura el hecho imponible, no generará la obligación de pagar tributo. En este sentido, y tratando de buscar una posible justificación a tal posición, creemos conveniente traer a colación lo afirmado por PEREZ DE AYALA Y GONZALEZ:

Dando por supuesto que la sujeción al tributo sólo puede entenderse para el caso de que una persona determinada se encuentre en la hipótesis prevista en abstracto por el hecho imponible, es decir, realice en concreto el hecho imponible, no resulta difícil llegar a la conclusión de que la no sujeción es justamente la situación opuesta a la descrita, esto es, se produce un supuesto de no sujeción cuando la persona o hechos de referencia no aparecen contemplados por el hecho imponible en cuestión. Dicho más claramente todavía: así como el hecho imponible contempla todo el ámbito objetivo y subjetivo de lo sujeto, lo que queda por fuera del hecho imponible es el ámbito de lo no sujeto." (pp. 15-16)

Dicho esto también es necesario establecer la naturaleza del sistema de valor agregado venezolano, porque, sobre esta base se pueden verificar las distorsiones de la exención y la exoneración a la aplicación de las normas del Impuesto al Valor Agregado. Según Montero Traibel (2000), en la creación del Impuesto al Valor Agregado, se deben considerar principios de imposición y hace especial referencia al del país de destino en contraposición al del país de origen; el primero: *"Debe ser analizado desde dos puntos de vista. En efecto, el país exportador debe conocer el impuesto que lleva el producto al ser exportado para poder devolver en aduanas los impuestos pagados en las etapas anteriores, por lo que se hace necesario que en cada etapa se pueda determinar con claridad y precisión el impuesto pagado."* El segundo principio (del país de origen) *"... el producto es gravado en el país en el que se fabrica o se produce, por lo que, al exportar esa mercadería, lleva en su precio el valor del impuesto pagado en origen." (pp. 26-27)*

A criterio de Montero Traibel (2000), a través del Tratado de Maastrich, el Mercado Común Europeo dejó el principio del país de destino para convertir el valor agregado en un sistema en el que se aplica el país de origen y, a su criterio, esto requiere tasas iguales, exoneraciones iguales, y debería ser el sistema predominante para la integración regional. Lo importante de lo explicado por el autor uruguayo, no es solamente el logro de la Comunidad Europea en la

unificación de criterios sobre país de destino o país de origen, sino en el de la igualdad en las exoneraciones, puesto que no se concibe una distorsión en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, porque este ejemplo es una evidencia de la posibilidad que existe de generar doble imposición y aún siendo un aspecto relativo al régimen de exportación ya comienza a vislumbrarse cómo afectan las exoneraciones al sistema del valor agregado (Pág. 28).

Palacios L. (1994) también es de la opinión que:

"El ejercicio del poder de eximir total o parcialmente del cumplimiento de la obligación tributaria, se encuentra necesariamente limitado y condicionado estrictamente a la observancia de los principios constitucionales de la tributación. Siendo que el poder de imposición se rige, entre otras, por el precepto constitucional de la generalidad (Art. 56 Constitución de la República), de forma de garantizar y preservar el principio de igualdad, la facultad de eximir, como lo asevera SPISSO, necesariamente, debe su existencia a razones de índole económico o social." (Pág. 48).

Puntualmente, también se deben verificar y, a esto en lo sucesivo nos vamos a concentrar, las características esenciales del Impuesto al Valor Agregado Venezolano; no hay duda que el sistema venezolano de Impuesto al Valor Agregado, encuadra en el concepto de la imposición indirecta o como señala Sainz de Bujanda F. (1994), encuadra dentro del *método impositivo indirecto* (Pág. 177) , por tratarse de un gravamen al consumo o al tráfico de mercancías que no mide la capacidad económica y, cuyo aspecto económico no va dirigido a obtener una porción de dinero de la renta o de la riqueza sino cuando se gasta.

La imposición indirecta también puede tomar dos modalidades: la de imposición selectiva y la de imposición general. La primera va dirigida a gravar determinados productos o servicios, como el caso de la alícuota *ad valorem* sobre el consumo de bienes suntuarios; el hecho imponible persigue obtener una cuota tributaria de aquellos productos o servicios superfluos como vehículos lujosos, joyas, caballos de paso, motocicletas de alta cilindrada, entre otros. Por otro lado el impuesto general va dirigido a cualquier bien o servicio, sin establecer discriminaciones sobre si el bien o el servicio es indispensable o suntuario. Por supuesto, la categorización y la imposición selectiva puede tomar un criterio distinto a la suntuariedad; y esta es la razón de la aclaratoria porque en Venezuela ese es el criterio de la imposición selectiva que está contenida dentro de una ley con eminente corte de imposición indirecta general; por lo tanto podemos concluir que la Ley del Impuesto al Valor Agregado venezolana es predominantemente de imposición indirecta general, pero con pequeñas característica de selectividad en relación con determinados bienes.

El hecho de que se presente esta discriminación no afecta el sistema tomado por el legislador, porque un sistema mixto de imposición indirecta no excluye a ningún producto o servicio, sino que aumenta la cuota impositiva en determinadas ocasiones. Lo que, evidentemente, pudiera afectar a la imposición indirecta es la forma cómo se establecen las exenciones y en qué parte de un sistema plurifásico no acumulativo se exime del pago de la cuota tributaria al percutido o al contribuyente.

Las exacciones sobre el valor agregado pueden tomar diferentes modalidades, como los impuestos de etapa única que grava ventas o servicios de una sola etapa económica del circuito comercial. Cuando se implementó por primera vez en Venezuela el Impuesto al Valor Agregado, se gravó la manufactura de los productos; es decir, se consideró contribuyente al que realizaba aquella venta primaria de bienes, al productor. Luego se procedió a asumir el sistema plurifásico no acumulativo, al cual todos estamos habituados.

El sistema plurifásico hace que cada vez que se realiza la operación gravada se obtenga una cuota impositiva sobre el agregado del valor del bien o del servicio, y que cuando se piensa en su creación y se analiza como repercute la carga tributaria en el precio se llega a una encrucijada importante donde se debe decidir si se aplica una alícuota alta o una alícuota baja, y aquí es donde entra en juego la no acumulación, toda vez que la tendencia del industrial, del distribuidor, del comerciante, es la de trasladar esa cuota impositiva al consumidor final.

Es importante señalar que, de acuerdo con la clasificación del Impuesto al Valor Agregado hecha por Plazas Vega, M. (1989), la Ley venezolana es de la modalidad de impuesto sobre las ventas más que de valor agregado, este último a su decir:

"...el impuesto gravaría ya no la totalidad del precio o el precio global en todas las "entregas", como ocurre con el impuesto "plurifase sobre el valor pleno" sino únicamente el "valor agregado" o el "valor añadido" en cada uno de los estados del proceso de fabricación y

distribución al por mayor y al por menor del producto." (Pág. 37).

En este mismo sentido también Montero Traibel, J. (2000), sostiene que cuando hablamos de valor agregado estamos hablando de un elemento económico y cuando trata de explicar el "valor agregado" sostiene:

"Es un sistema de imposición que grava la totalidad de los bienes que se producen y de los servicios que se prestan, en determinado Estado y en determinado momento, y que se analizan a través de su pasaje en el circuito económico. Desde que se presta el servicio o desde que se fabrica el bien, se les analiza desde un punto de vista económico y, desde esa óptica, el valor agregado es la suma del valor que cada uno de los integrantes del circuito económico va agregando al producto al pasar éste por sus manos. Es valor que agrega el fabricante, cuando toma el insumo y lo fabrica, agrega valor, le da un valor a lo que era un árbol, por ejemplo, ahora ya tiene forma de una tabla. Esa tabla se la pasa al fabricante de muebles y el fabricante de muebles le agrega un valor cuando fabrica el mueble y se lo da al mayorista que tiene su distribución, que cobra por la distribución, agrega un nuevo valor, luego el minorista agrega el valor de su ganancia al venderlo al consumidor." (Pág. 41).

En Venezuela finalmente, se acompañó al Impuesto al Valor Agregado de corte plurifásico con la no acumulación la cual, hasta los momentos, es difícil hacerla entender a quienes no poseen las destrezas tributarias, porque, repetimos, la tendencia es la de trasladar el pago de la porción al siguiente individuo de la cadena, y esto no es más que el efecto contrario a lo perseguido por el legislador. El legislador pretendía que en cada momento se recuperara, a través de los créditos y débitos, el monto aportado en cada una de las fases para no encarecer el producto, y aquí nacen las primeras distorsiones, pero, antes de analizarlas se deben señalar dos ejemplos importantes.

El primero de ellos va orientado a ilustrar la mala aplicación del sistema plurifásico no acumulativo. De esta forma si yo como industrial pretendo vender a los distribuidores un producto ya elaborado en 100 y se le aplica la alícuota impositiva de 16% el monto total de la factura será 116, cuando el distribuidor vende el producto al minorista asume que el costo del producto es 116 y si pretende ganar 100%, toma como base para aplicación de la alícuota impositiva el monto generado en la factura incluyendo el impuesto correspondiente; por lo tanto el producto, a su pensar, valdrá 216 y sobre eso aplicará 16% lo cual hace un total de 250,56.

En una correcta aplicación del sistema plurifásico, no acumulativo, el productor, importador o prestador del servicio vende a 100 e incluye la cuota impositiva, lo cual hace 116 el total de la factura; el distribuidor a su vez, si pretende ganar 100% sobre el bien, toma como valor al minorista 200 y le incluye en la factura 16% lo cual hace un total de 232. Fijémonos entonces, como varía de un caso a otro el valor del bien en el mercado y, en cada una de las etapas el bien se ha incrementado en 18,56 unidades, que es un poco más de lo que recibe el sujeto acreedor por concepto de Impuesto al Valor Agregado, sin apreciar que cada uno de los miembros de la fase del impuesto se está recuperando de forma técnica por el sistema de créditos y débitos fiscales.

Lo anterior nos lleva a concluir que lo ideal es que se aplique un sistema plurifásico acumulativo con cuotas impositivas bajas o un sistema plurifásico no acumulativo, debidamente aplicado y con cuotas tributarias superiores a las racionalmente aplicables al caso de los impuestos indirectos plurifásicos acumulativos, toda vez que, lo que se pretende es percibir una porción sobre el valor añadido cada vez que se realiza una operación gravada, con la finalidad de no encarecer el producto cuando llega al consumidor final.

También se debe destacar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado venezolana, cuando

asumió en un principio el sistema plurifásico no acumulativo, destacó que el contribuyente era aquel que importaba, vendía o prestaba el servicio, en su carácter de industrial, importador o comerciante, y que el consumidor final era un percutido, no contribuyente, que debe soportar el pago del impuesto; por lo tanto, no debe cumplir con las obligaciones de todo contribuyente como registrarse ante la Administración Tributaria, emitir facturas conforme a la Ley y su Reglamento o llevar los libros correspondientes (Libro de Compra y Libro de Venta), y tampoco puede aprovechar el crédito fiscal, con el objeto de compensar técnicamente y obtener una cuota tributaria. Por supuesto este consumidor final puede entrar dentro de la cadena y cumplir con todos los requisitos de cualquier contribuyente al incorporarse como otro eslabón de la cadena plurifásica, para lo cual ya no sería un consumidor final, sino un contribuyente.

Hoy día la Administración Tributaria tiene mayor control al incorporarse al texto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el concepto de contribuyente formal, quienes deben, como cualquier otro contribuyente, cumplir con los deberes formales contenidos en la ley de conformidad con el Artículo 8.

Cumplidos los extremos previos al desarrollo de nuestro punto central, el cual no es otro que las distorsiones que generan las exenciones y otras figuras de dispensa del impuesto, es importante transcribir lo que Montero Traibel (2001) ha expresado sobre el tema:

"En cuanto a las exenciones, se trata que sea la menor cantidad posible, cuanto más exenciones existan en un país mas distorsiones se pueden originar . Pero sin ninguna duda, como lo veremos en la última charla, siendo un impuesto sin ninguna duda que recae sobre el consumo, se podría decir que es un impuesto regresivo. Es necesario buscar una serie de paliativos a esa situación de regresividad a través de distintos mecanismos, y uno de ellos son las exoneraciones."

(Subrayado añadido)

Lo anterior viene a incorporar un elemento adicional que no se ha tocado a lo largo de este trabajo y es el aspecto progresivo y regresivo de los impuestos, conceptos que de seguida vamos a analizar. El impuesto progresivo tiende a crear una serie de categorías de enriquecimiento en donde predomina la equidad horizontal, gravando con alícuotas mayores a aquellos que obtienen mayor riqueza con su correspondiente sustraendo para cada uno de los niveles y el impuesto regresivo no discrimina en categorías a los contribuyentes sino que los grava a todos sin importar su capacidad económica.

La única forma de lograr una equidad y de cierto modo lograr cierta progresividad[1], no por la capacidad económica sino por la exclusión de determinados productos, importaciones o servicios, es a través de la figura de la exención, porque, el tratamiento igualitario del impuesto no discrimina capacidad económica, pero se supone que en base a esto se puede lograr un equilibrio, por cuanto algunos de estos productos alimenticios exentos son los que comprenden la cesta básica debido a que interesa al Estado la adecuada alimentación de los miembros de la sociedad y su salud. Más adelante se tocará el punto de la salud y de las exenciones en razón de la sentencia de la Sala Constitucional.

Ya que se tocó el tema de la Sala Constitucional, resulta apropiado copiar parte de un fallo que desarrolla el alcance del Artículo 316 constitucional en relación con la progresividad señalando:

"En tal sentido, esta Sala observa que, efectivamente, el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que ratifica en la materia lo dispuesto en el artículo 223

de la Carta precedente, pauta que: 'El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará con un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.' (Subrayado de la Sala).

□□□□□□□□□□ Pero como puede deducirse claramente de su redacción, se trata de una norma programática, que tiene una especie de ideal hacia el cual debe mirar la política tributaria.

□□□□□□□□□□ De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, procurar es 'hacer diligencias o esfuerzos para que se suceda lo que se expresa'. El Constituyente no está exigiendo el cumplimiento del principio de progresividad en todos y cada uno de los tributos en los distintos niveles políticos territoriales. En estricto sentido, el principio de progresividad sólo es aplicable plenamente en aquellos impuestos directos que tienen como base imponible los ingresos del contribuyente. Así, el impuesto sobre la renta es un ejemplo característico de tributo en el cual el principio de progresividad es no sólo deseable sino imperativo. Pero los impuestos indirectos, debido a su naturaleza, impiden muchas veces la aplicación del principio de progresividad. Este es el caso, por ejemplo, del impuesto al valor agregado (...)

Por otra parte, el principio de progresividad choca con la realidad social y económica del país, que ha visto desarrollar en los últimos años un sistema impositivo moderno marcado lamentablemente por su carácter regresivo, pero que es mucho más efectivo para evitar la evasión fiscal. Tal es el caso del impuesto al valor agregado (IVA) y, en las oportunidades en que ha habido graves crisis fiscales en virtud del descenso de los precios del petróleo, el impuesto al débito bancario (IDB), tan eficiente para la obtención de los recursos del Estado. Si se acogiera el criterio expuesto por los accionantes en el sentido de que esta norma constitucional no es una norma de carácter programático, sino imperativo tributario como los indicados o cualquier impuesto al consumo, sería inconstitucional." (Sentencia de la Sala Constitucional N° 1304 de fecha 19 de julio de 2001, caso Plásticos del Lago y otros. Exp. 00-1259. Tomado del libro "Las Respuestas del Supremo sobre la Constitución de 1999")

2. La No Sujeción.

Conociendo entonces algunas de las características del Impuesto al Valor Agregado venezolano, veamos cuales operaciones se excluyen del hecho imponible previsto en la ley bajo la figura de la no sujeción conforme al Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado venezolana.

"Artículo 16. No estarán sujetos al impuesto previsto en esta Ley:

1.

Las importaciones no definitivas de bienes muebles, de conformidad con la normativa aduanera;

2.

Las ventas de bienes muebles intangibles o incorporales, tales como especies fiscales, acciones, bonos, cédulas hipotecarias, efectos mercantiles, facturas aceptadas, obligaciones emitidas por compañías anónimas y otros títulos y valores mobiliarios en general, públicos o privados, representativos de dinero, de créditos o derechos distintos del derecho de propiedad sobre bienes muebles corporales y cualquier otro título representativo de actos que no sean considerados como hechos imponibles por esta Ley. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 4 de esta Ley;

3.

Los préstamos en dinero;

4.

Las operaciones y servicios en general realizadas por los bancos, institutos de crédito o empresas regidas por el Decreto N° 1.526 con Fuerza de Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras, incluidas las empresas de arrendamiento financiero y los fondos del mercado monetario, sin perjuicio de lo establecido en el parágrafo segundo del artículo 5 de esta Ley, e igualmente las realizadas por las instituciones bancarias de crédito o financieras regidas por leyes especiales, las instituciones y fondos de ahorro, los fondos de pensión, los

fondos de retiro y previsión social, las sociedades cooperativas, las bolsas de valores, las entidades de ahorro y préstamo, las bolsas agrícolas, así como la comisión que los puestos de las bolsas agrícolas cobren a sus clientes por el servicio prestado por la compra de productos y títulos de origen o destino agropecuario;

5.

Las operaciones de seguro, reaseguro, y demás operaciones realizadas por las sociedades de seguros y reaseguros, los agentes de seguros, los corredores de seguros y sociedades de corretaje, los ajustadores y demás auxiliares de seguros, de conformidad con lo establecido en la ley que regula la materia;

6.

Los servicios prestados bajo relación de dependencia de conformidad con la Ley Orgánica del Trabajo;

7.

Las actividades y operaciones realizadas por los entes creados por el Ejecutivo Nacional de conformidad con el Código Orgánico Tributario, con el objeto de asegurar la administración eficiente de los tributos de su competencia, así como las realizadas por los entes creados por los Estados o Municipios para los mismos fines.

El primero de los casos necesariamente hace remisión a los regímenes especiales sobre mercancías previsto en la Ley de Aduanas y su Reglamento, las cuales prevén la admisión temporal para perfeccionamiento activo, el in bond, o porque no el tránsito de mercancía por territorio nacional, entre otros supuestos. Ninguno de estos productos van destinados al consumo interno, no están destinados al comercio interno, y por lo tanto resulta ilógico pensar que estos hechos son generadores de obligación tributaria alguna.

Como se señaló anteriormente lo que se pretende gravar con el Impuesto al Valor Agregado en Venezuela es el consumo de determinados bienes, el aprovechamiento de servicios y, como no permanecerán en el territorio nacional, por diversas razones no se da el hecho imponible, más aún cuando el numeral 2, del Artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece como presupuesto hipotético generador de obligaciones tributarias "La importación definitiva de bienes muebles."

Esta no sujeción no genera distorsiones en su aplicación por cuanto no se continúa la cadena plurifásica, es decir, no existe fase posterior; la mercancía es reexpedida en el caso de la admisión temporal para el perfeccionamiento activo o in bond, o transportada a otra soberanía tributaria para someterse a la potestad aduanera del país de destino en el caso del tránsito. El problema surge cuando el servicio o venta se encuentra no sujeto o exento en una etapa y no en las subsiguientes, que es lo que origina las distorsiones.

Además de lo anterior, aún cuando se señaló que el sistema venezolano no es un impuesto al valor agregado sino más bien un impuesto al valor pleno, por establecer como base imponible conforme al Artículo 20 que es "...el precio facturado del bien..." de acuerdo al Artículo 21 el "...valor aduana de los bienes..." o conforme al Artículo 22 el "... precio total facturado..." en el caso de prestación de servicios, en el caso de las importaciones no definitivas no hay un valor agregado y por eso no se genera obligación tributaria.

Una distorsión que se genera no de la interpretación de la Ley del Impuesto al Valor

Agregado, sino, de la normativa aduanera resulta de la aplicación de los intereses moratorios a estos bienes sometidos a regímenes especiales, en un caso ventilado ante el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas[2], la Aduana pretendió cobrar intereses de mora al Impuesto al Valor Agregado por los años en que la mercancía estuvo bajo el régimen de admisión temporal, el Tribunal fue del criterio que:

"Sin perjuicio de lo antes declarado, resulta obligante para este juzgador pronunciarse con relación al contenido y alcance del artículo 66 del Código Orgánico Tributario, ya que el mismo ha servido de fundamento para que la Gerencia de Aduana de Guanta, Puerto La Cruz haya ordenado el pago de impuestos de importación, impuesto al valor agregado e intereses moratorios, siendo dictaminada la liquidación de estos créditos de manera coetánea al momento de autorizar la nacionalización de los taladros de perforación. En efecto, consta en autos que como consecuencia de los actos administrativos por medio de los cuales se autoriza la nacionalización, la Gerencia de Aduana de Guanta dictó dos (02) Providencias Administrativas identificadas como GAG-5010-AAJ-2003-000163 y GAG-5010-AAJ-2003-000165, ambas de fecha 25-07-03, notificadas el día 14-08-03, mediante las cuales anuló las Planillas de Liquidación afianzables recurridas y, ordenó la emisión de nuevas Planillas de Liquidación de Gravámenes PAGABLES por concepto de Impuestos de Importación, Multas, Impuesto al Valor Agregado e Intereses Moratorios sobre dichos impuestos, las cuales fueron todas notificadas a la recurrente también en fecha 14-08-03.

Tal actuación de la aduana colide con el dispositivo previsto en el transcrito artículo 66 in comento, por cuanto la obligación de pagar intereses moratorios se genera con ocasión al vencimiento del plazo establecido para el pago de los tributos, hecho que ocurre en materia aduanera posterior a los cinco (05) días hábiles siguientes, a la notificación de las respectivas planillas de liquidación donde se cuantifican los conceptos por tributos adeudados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 41 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 183 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, Decreto N° 1.595, publicado en Gaceta Oficial número 4.273 Extraordinario de fecha 20-05-91, tal como fuere alegado por la recurrente. Esto así, por cuanto en aduanas no existe norma jurídica alguna que regule la figura de la autoliquidación o pago previo de los gravámenes aduaneros y demás tributos exigibles con motivo a la nacionalización de mercaderías, situación esta que si ocurre en materia de tributos internos.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 317 al plasmar la reserva legal tributaria persiguió con ello garantizar que sólo por Ley deben establecerse impuestos, tasas o contribuciones, al respecto el legislador en desarrolló del citado precepto constitucional pautó en el Artículo 3° del Código Orgánico Tributario, que sólo por Ley es posible crear, modificar o suprimir tributos y, en ningún caso se podrá delegar tal facultad legislativa.

En este mismo orden de ideas, la Ley Orgánica de Aduanas, señala en forma expresa en su Artículo 82, que sólo la importación, exportación y tránsito de mercancías estarán sujetas al pago del impuesto que autoriza la Ley, en los términos por ella previstos, por tal razón, no siendo el Régimen Aduanero Especial de Admisión Temporal una operación aduanera de importación, exportación o tránsito, es decir, no constituyendo la admisión temporal un hecho generador de tributos definida taxativamente por el legislador, mal podía la Administración Aduanera pretender que se le adeuden tributos aduaneros cuando las mercancía son admitidas temporalmente, peor aún, intereses de mora por no pago de unos impuestos inexistentes o por supuestos no ocurridos como el supuesto incumplimiento de las condiciones.

En el presente caso, al no existir un crédito fiscal exigible y de plazo vencido, no puede pretenderse cobrar a la recurrente intereses moratorios, por cuanto no se encuentra dado el supuesto legal para su procedencia, ya que la mora implica necesariamente una dilación o tardanza en cumplir una obligación cuantificada y de plazo vencido." (pp. 37-39).

Con referencia al numeral 2 del Artículo 16, se establece una enumeración de bienes incorporeales, incluso haciendo referencia a ellos como "*bienes muebles intangibles*", debo disentir del legislador en este aspecto, puesto que, los bienes son muebles o inmuebles; tangibles o intangibles. Bien puede pensarse que, como los intangibles no son inmuebles, entran dentro de la categoría de muebles. Cabanellas, en su Diccionario de Derecho Usual, cuando define los bienes muebles conforme al Derecho Español, sostiene que el Código Civil español en su Artículo 346, considera cosas muebles

"...las rentas, pensiones, sean vitalicias o hereditarias, afectas a una persona o familia, siempre que no graven con carga real a una cosa inmueble, los oficios enajenados, los contratos sobre servicios públicos y las cédulas y títulos representativos de préstamos hipotecarios

."

Según Manuel Simón Egaña (1964), la distinción entre bienes corporales e incorporeales proviene de las fuentes romanas y que Gayo distinguía cosas (*res*) corporales e incorporeales, señalando que las primeras son las que pueden ser tocadas (

quae tangi possunt

) y las segundas las que no pueden ser tocadas. Lógicamente se deben adaptar los conceptos a las situaciones modernas y en este sentido, Egaña sostiene que, en esa época no existían en el campo del derecho las entidades intelectuales protegidas por las leyes que regulan la propiedad Intelectual e industrial.

Una de las primeras acotaciones que hace es que, modernamente, la expresión "cosa" se cambia por la de "bien" y la segunda define a los bienes corporales como: "...aquellas partes del mundo exterior (cosas) susceptibles de apropiación por el hombre, que pueden prestar un beneficio generalmente de naturaleza económica (deben ser útiles), y que pueden ser percibidas mediante los sentidos."

El asunto no se limita a lo expresado anteriormente; Egaña cita a otro autor, Mario Are,

concluyendo lo que a continuación se copia textualmente:

"Contra este criterio distintivo, que define las cosas inmateriales por su oposición a las cosas materiales, vale decir de una manera negativa, se oponen algunos autores que intentan definir los bienes inmateriales por una vía positiva. Mario Are, en un estudio de reciente publicación, ofrece interesantes conclusiones. Partiendo del examen de la esencia de toda entidad inmaterial, y de que la entidad intelectual, fruto de la experiencia humana, no es otra cosa que el pensamiento subjetivo e individual fijado en un momento de su devenir y hecho concreto aun antes de su expresión por el mismo sujeto pensante, llega a concebir 'las entidades' inmateriales como 'puras construcciones del pensamiento individual fijadas abstractamente en un momento determinado del devenir del mismo, contrapuestas a su autor, a los sujetos a los cuales se dirige y al acto creativo, con caracteres de objetividad originaria'. El comentado autor, en su importante estudio, señala como esencia y presupuesto de la calificación de los bienes inmateriales: a) la intelectualidad del substrato objetivo, y b) la posibilidad de individualización y determinación externa de la porción de realidad intelectual tomada en consideración por la norma; de donde derivan como características de los bienes inmateriales las siguientes: necesidad de extrinsecación; trascendencia; circulabilidad y reproductividad; indestructibilidad; posibilidad de un goce integral contemporáneo, y, por último, insuficiencia de un goce económico inmediato.

Pero si bien de acuerdo con la más autorizada doctrina moderna son éstos los requisitos que la cosa en sí misma debe presentar para poder llegar a ser jurídica, hay otro elemento que es de importancia fundamental, pues transforma el elemento material del mundo exterior en una entidad de naturaleza jurídica: la calificación normativa. No es suficiente que una cosa pueda ser percibida por los sentidos, preste una utilidad económica y sea susceptible de apropiación, como señalan algunos, o bien llene todas las características que según Are deben tener los bienes inmateriales, para que pueda una entidad incorpórea o no, llegar a la categoría de bien, o sea de cosa jurídicamente concebida. Es necesario, además, un elemento extrínseco que no depende de la cosa en sí misma, sino de algo que de por sí no está en la misma cosa: lo que la doctrina italiana denomina 'calificación jurídica'. Sin esta calificación, que se produce en vista de una disposición normativa cuyas características tipológicas coinciden con las de la entidad concreta considerada, la cosa no puede producir efectos de derecho, y en consecuencia no puede llegar a ser un bien." (pp. 68-70).

Debemos disculparnos con quienes estén leyendo el presente trabajo, por lo largo de la cita pero, por ser tan ilustrativa no se quiso parafrasear, ni resumir por lo valioso y claro de su explicación. Lo anterior no hace más que ratificar que el concepto de "bienes muebles intangibles" no tiene cabida, toda vez que los bienes muebles por el mismo hecho de poder trasladarse de un sitio a otro son corporales y es una contradicción establecer que un bien no palpable por los sentidos, pueda ser movido de un sitio a otro, es como aseverar que se puede transportar el pensamiento.

Puede que el legislador haya confundido la incorporación de los derechos a la intangibilidad. Como se sabe, gran parte de la doctrina sostiene que los títulos valores son bienes muebles abstractos en los cuales, en su texto, se incorpora un derecho. El caso clásico es el cheque que contiene un valor facial que, por supuesto es superior al papel que la contiene, en el cual se expresa una orden de pago pero, por ser un bien mueble se puede transportar y se pueden ceder los derechos del título por la simple entrega (títulos al portador) o, como en otros casos, el título es emitido a la orden y en consecuencia se transmite a través del endoso.

De aquí que, si bien la "no sujeción" de la venta de bienes muebles intangibles o incorporales, no crea una distorsión en la cadena o en las fases, el endoso de cédulas hipotecarias, por ejemplo, o cesión de títulos no emitidos a la orden o que contienen la mención "no endosable", técnicamente no es una venta, aun cuando la cesión sea una especie de venta y esto es una carencia de técnica legislativa, no de forma sino de fondo, influenciado por la tendencia contable que califica a todo ingreso como una venta; es decir, si una persona presta un servicio, o endosa un título, lo obtenido en dinero representa -erradamente- una venta, puede que para el mundo contable así sea, pero no lo es para el derecho. Por esta razón el numeral 2 del Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado está mal redactada.

La otra no sujeción prevista en el numeral 3 del Artículo 16 son los préstamos en dinero, la cual consideramos que no altera la cadena plurifásica, debido a que el legislador, cuando definió los servicios en el numeral 4 del Artículo 4, señaló como premisa principal que éstos se tratan de actividades independientes en donde predominan obligaciones de hacer. Cuando uno entrega una cantidad de dinero para que ésta sea devuelta con sus intereses, nos encontramos ante una obligación predominantemente de dar, más esta puede ser la explicación técnica, toda vez que cuando se recibe el capital más los intereses existe un valor agregado en los intereses.

Se debe recordar que ciertas situaciones pueden entrar en la no sujeción, por tratarse de actividades que pudieran estar incluidas en el hecho imponible o cuya naturaleza genera dudas o pueden presentar conflictos sobre su alcance en caso de no excluirse en forma expresa y, tomando en cuenta lo que se señaló en líneas anteriores, el Impuesto al Valor Agregado venezolano, no es un verdadero impuesto al agregado, sino al precio total y pudiera especularse, en caso de gravarse los préstamos, que estamos frente a un impuesto indirecto que grava el capital, porque, su base imponible sería la sumatoria del capital más los intereses o pudiera generar doble imposición si la comparamos con el Impuesto sobre la Renta. Por todo lo expuesto resulta apropiado excluir a los préstamos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Otro aspecto importante en lo que pudo pensar el legislador por excepción -se debe entender al Ejecutivo a través de Decretos Leyes- es en que quienes usualmente, prestan cantidades de dinero son los bancos y éstos estarían en la obligación de trasladar la alícuota al prestatario lo que haría más onerosa su adquisición y, como las tasa activas están por encima de lo razonable, la intermediación se vería afectada ante la disminución de solicitudes, sin contar el aspecto económico en el cual se hace necesario el movimiento del capital para el desarrollo del Estado por el esfuerzo de los particulares, los cuales generan empleo y ayudan a reforzar la economía. En otras palabras, al Estado no le conviene gravar los préstamos en dinero porque puede generar un problema social, *verbi gratia*, si una persona pretende adquirir una vivienda a través de un préstamo y a ese préstamo le sumamos la alícuota correspondiente sobre el capital y sus intereses la vivienda se incrementaría en 16% sobre su valor de mercado; sin embargo, las razones por las cuales se incluyó a los préstamos en dinero dentro de la no sujeción es hasta ahora un enigma por carecer esta importante Ley del Impuesto al Valor Agregado de Exposición de Motivos.

Palacios L. (1994), sobre este particular señala:

"El argumento fundamental que sustenta la imposición total y causación del I.V.A. por la prestación de servicios financieros, responde a la necesidad de mantener la neutralidad económica interna y la generalidad del impuesto, evitando así distorsiones importantes. El hecho de someter a gravamen las operaciones y servicios financieros, además de despejar inquietudes y avaluar el prurito de algunos técnicos en el sentido de que resulta un contrasentido dejar fuera de la aplicación del I.V.A. a un sector de evidente crecimiento económico, permite mantener una eficiente y productiva recaudación." (Pág. 38).

Citando nuevamente a Montero Traibel (2000), se puede resaltar que este autor, cuando analiza el Impuesto al Valor Agregado en Latinoamérica en lo que respecta a las exenciones, expresa lo siguiente:

"En este aspecto también las legislaciones varían mucho, desde listas restringidas hasta muy amplias. Así por ejemplo, Chile prácticamente no tiene ninguna exención, y por ello es uno de los países que más recauda en relación al producto bruto interno por el impuesto al valor agregado. En los países que las listas son más profusas, las exoneraciones se otorgan generalmente desde el punto de vista de los bienes, es decir, aquellos bienes que por alguna razón se quieren exonerar porque cumplen determinada función social, como por ejemplo los bienes educativos, los libros, las publicaciones, o bien algunos artículos del hogar que se consideran imprescindibles, no un lujo sino un elemento imprescindible para el hogar.

En los servicios ocurre lo mismo, hay amplitud total en cuanto a las legislaciones comparadas, en cuanto a lo que significa la concesión de exoneraciones. Por lo general se buscan aquellos servicios que tengan un carácter social. Las importaciones muchas veces están exoneradas, y lo están en función no sólo del producto que se importa, sea un bien o un servicio, sino en función de la persona que importa (que es el caso de la legislación venezolana)." (pp. 64-65).

Adicionalmente Palacios L. (1994), señala una serie de desventajas al aplicar el Impuesto al Valor Agregado a las actividades financieras. La que más llama la atención y en la cual estamos de acuerdo es la que señala: *"El impacto y los efectos económicos del impuesto se traducen en la práctica de un estímulo al ahorro, convirtiendo al I.V.A. en una exacción que recae sobre el ahorro* ." *(Pág. 38).*

Como se observa, muchas pueden ser las razones pero, para incorporar esta actividad en la lista de no sujeción parece predominar, en el Derecho Comparado, la función social aun cuando estemos hablando de la no sujeción en vez de las exenciones, pero se justifica por la incertidumbre que genera esta atípica figura jurídica; por lo tanto se puede aseverar, sin lugar a dudas, que la no sujeción puede confundirse con las exenciones en determinados casos, porque, dependiendo del criterio adoptado puede que un grupo considere que se ha generado la obligación tributaria y que se ha dispensado o, que dicha actividad está excluida del hecho imponible por su carácter social, lo cual genera confusiones, aunque el efecto sea el mismo: no se produce un pago.

Igual comentario merece el numeral 4 del Artículo 16, puesto que, va dirigida al sector bancario o a las instituciones financieras, las cuales cumplen una función social como lo es el ahorro, el cual es la base para la intermediación bancaria, que a su vez aparte de tener una función económica de impulso a la actividad comercial y privada de particulares también cumple una

función social en los casos del agro, de la vivienda y la política habitacional, por citar algunos ejemplos[3].

No obstante, el numeral en cuestión incluye a otros entes importantes que coadyuvan al ahorro como: las instituciones y fondos de ahorro y los fondos de pensión, las sociedades cooperativas, las bolsas de valores y las bolsas agrícolas. Durante nuestra experiencia académica tuvimos la especial ocasión de analizar un caso relacionado con el Instituto de Previsión Social de las Fuerzas Armadas (Instituto de Previsión Social de las Fuerzas Armadas), que es aplicable a cualquier caja de ahorros o fondo de pensión; por lo tanto seguidamente procedemos a explicar esta situación particular.

El Instituto de Previsión Social de las Fuerzas Armadas en una oportunidad, consultó al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), sobre si era contribuyente del Impuesto al Valor Agregado o del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, a lo cual se le contestó que no era contribuyente. ¿Esto qué quería decir para aquella época? (i) Que el Instituto de Previsión Social de las Fuerzas Armadas no debe en, primer lugar, cumplir con el deber formal de inscribirse en el Número de Identificación Tributaria (NIT), registro especial para el control de dicho impuesto. (ii) Que no está en consecuencia obligado a la emisión de documentos como las facturas conforme a la ley del Impuesto al Valor Agregado, su Reglamento y demás Actos Administrativos de rango sublegal que regulen tales deberes formales. (iii) Que no está obligado a llevar el libro de compras y el libro de ventas. (iv) Que no está obligado a determinar la cuota tributaria, es decir, realizar la determinación con base a los créditos y débitos; y entre otras cosas le trae como consecuencia (v) que lo soportado no le genera crédito fiscal alguno[4].

Hoy día al entrar en vigencia la nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado,[5] con la finalidad de aumentar el control de la Administración Tributaria sobre esta exacción indirecta se modifica el Artículo 8, el cual quedó redactado de la siguiente manera:

"Artículo 8. Son contribuyentes formales los sujetos que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto.

Los contribuyentes formales sólo están obligados a cumplir con los deberes formales que corresponden a los contribuyentes ordinarios, pudiendo la Administración Tributaria, mediante providencia, establecer características especiales para el cumplimiento de tales deberes o simplificar los mismos. En ningún caso los contribuyentes formales estarán obligados al pago del impuesto, no siéndoles aplicable, por tanto, las normas referentes a la determinación de la obligación tributaria."

Debe notarse que sólo se hace mención a las actividades o a las operaciones exentas o exoneradas, no se incluyen las actividades "no sujetas" por lo tanto y por deducción en contrario, las personas consideradas como tal por el Artículo 16, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no están obligadas conforme a lo transcrito. Pero la intención de la consulta radicaba en apreciar si el hecho de no estar sujetos los exime de soportar el impuesto que les ha sido trasladado por quienes les prestan servicios o les venden productos de diversa índole y que no están exentos y en consecuencia, obligados a trasladar el débito fiscal conforme al Artículo 29 del Impuesto al Valor Agregado. Pongamos un ejemplo: El instituto o fondo de ahorro o pensión, tiene un vehículo el cual se encuentra averiado y es llevado a un taller para su reparación; el instituto o fondo de ahorro o pensión debe soportar el Impuesto al Valor Agregado por el servicio de la reparación pero, este instituto o fondo de ahorro o pensión no puede aprovechar el crédito fiscal, por cuanto su operación está "no sujeta al pago del Impuesto al Valor Agregado. Lo que se esperaba por justicia tributaria es que el taller no le cobrara o no le trasladara el monto correspondiente al Impuesto al Valor Agregado, puesto que, quien desconoce el sistema de la Ley pretende, a través de la consulta, quedar libre del pago de los débitos trasladados.

Bajo mejor criterio, se pudiera considerar en los casos de no sujeción, exención o exoneración, quienes prestan un servicio a esas personas pudieran no trasladar el débito fiscal[6], por cuanto son los primeros de la cadena plurifásica, más no cuando el taller, para tomar el ejemplo hipotético, le coloca un repuesto al vehículo, porque se trata de un bien que fue adquirido a un minorista que, evidentemente está en el medio de la cadena con respecto al taller y que soportó débito que le fue trasladado y, que para él es una venta que genera crédito fiscal y a su vez hace que el impuesto por la no acumulación sea recuperado.

También el legislador pudo establecer que se asumiera como costo el débito no trasladado en los casos de la "no sujeción", exención o exoneración, pero eso no es lo que dice la ley, la cual no previó la distorsión, toda vez que bajo el sistema legal las instituciones bancarias, los fondos de ahorro o pensiones[7], soportan el traslado del débito fiscal conforme al Artículo 29, y no lo trasladan a sus agremiados o asociados por la misma condición legal de no sujeción, ni pueden utilizarlo como crédito fiscal, y esto implica un costo para una institución que socialmente fue excluida por el legislador de la aplicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Es como si no hubieran excluido del ámbito de aplicación de la Ley a estas personas, puesto que, no se logra disminuir el precio final del servicio.

A la final las actividades o las operaciones "no sujetas" son encarecidas por el Impuesto al Valor Agregado, cuando el legislador no quiso encarecerlas por el efecto social. Es preferible entonces, que se renuncie a la "no sujeción" para convertirse en contribuyente ordinario, pues al menos recuperará el pago del impuesto por el traslado que se traduce en la reducción de la cuota tributaria, y esto no es más que la distorsión que crea la "no sujeción" cuando está referida a determinadas personas que, en razón de actividades especiales no sometidas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado. ¿Dónde está el beneficio social? La solución a estos problemas pudiera ser la aplicación de la alícuota cero.

Igual ocurre con las compañías de seguros, reaseguros, los agentes de seguros, los corredores

de seguros, las sociedades de corretaje y los ajustadores, incluyendo sus auxiliares, son ellos los que tienen que soportar el pago del Impuesto al Valor Agregado cuando compran un computador, una resma de papel, etc. ¿Cómo hacen contablemente?, le trasladan dentro de la prima de la póliza los costos, y dentro de estos costos los soportados por el Impuesto al Valor Agregado lo cual encarece dicha prima. Volvemos a preguntarnos ¿Dónde está el beneficio social?, nuevamente consideramos que es preferible someterlos al imperio de la ley, para que se recupere lo pagado por el aprovechamiento del crédito fiscal o, dispensar del pago del Impuesto al Valor Agregado a quienes vendan bienes a las compañías no sujetas.

En el caso de los seguros se presenta una situación particular, cuando no se había anulado como hecho imponible de la Ley del Impuesto al Valor Agregado la prestación de los servicios médicos-asistenciales, odontológicos, de cirugía y hospitalización prestados por entes privados. Lo primero que hicieron las compañías de seguros fue ajustar las pólizas correspondientes, por subrogarse ellos en el pago de tales servicios médicos en caso de siniestro; en otras palabras, la consecuencia fue el encarecimiento de la póliza en detrimento del que necesita la asistencia médica la cual es imprescindible para la salud y la vida del individuo.

Si por un lado se establece que las operaciones de seguros no están gravadas ¿por qué razón se gravan los siniestros que éstas cubren? Esta es otra distorsión del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela. Se debe considerar que no debería existir ninguna exoneración exención o no sujeción y, si la hay, debe aclararse el régimen legal aplicable puesto que, si la idea es aumentar la recaudación, ya que, los siniestros dentro del universo de los asegurados no supera la cuarta parte -en otras palabras de cada cien asegurados veinticinco sufren siniestros- los débitos fiscales siempre serán superiores para las compañías de seguros y por lo tanto, el único beneficiado será el Estado por un impuesto aplicado indirectamente a la salud, y que está siendo soportado por quienes tienen capacidad de pago que son los miembros de la clase media, los que conforman la cadena no pierden; lo trasladan legal o contablemente bajo la figura del costo, cobrar el Impuesto al Valor Agregado a una persona "no sujeta" incluso por bienes o servicios no relacionados directamente con su actividad le resta el carácter social a esa "no sujeción".

Es importante señalar lo que ocurre en Colombia sobre este particular, la norma está redactada en forma distinta, ya que, se encuentran gravados según Plazas Vega (1989) los *"...seguros, con excepción de las pólizas de seguros de vida en los ramos de individual, colectivo, grupos, accidentes personales, hospitalización y cirugía de que trata la sección II del capítulo III del título 5º, del libro 4º, del Código de Comercio, y de los contratos de reaseguro regulados por los artículos 1134 a 1136 del mismo Código.*

" (Pág. 26). Digamos que cada soberanía tiene una forma especial de establecer sus exenciones y en el caso de Venezuela su no sujeción; pero debemos fijarnos, que en este caso, para Colombia se reconoce que las operaciones de seguros son un servicio y como tal debe estar gravado por el Impuesto al Valor Agregado. En cambio en Venezuela, no se le reconoce como un servicio, si partimos del hecho de que la "no sujeción" es la aclaratoria que hace el legislador sobre aquellas actividades que parecen gravables y que no lo son; pero, en el caso de las instituciones financieras y demás entes que dedican su actividad a reforzar el sistema de seguridad social y las operaciones de seguro, salvo mejor criterio, pareciera una exención más que una "no sujeción".

Nuevamente se debe señalar, que cuando se establece una "no sujeción" o una exención y, porqué no una exoneración, lo más lógico sería dispensar a todos los productos que son necesarios para que esa actividad no se convierta en una situación más onerosa por la inclusión como costo del Impuesto al Valor Agregado cobrado y trasladado en los otros eslabones de la cadena plurifásica, o tal vez la solución más adecuada, consiste en eliminar todo tipo de dispensa y disminuir la alícuota a cifras racionales y soportables.

Con respecto a la exclusión de los servicios prestados bajo relación de dependencia de conformidad con la Ley Orgánica del Trabajo se puede recalcar, en principio, que se trata de un servicio excluido por la no sujeción y que resulta innecesario debido a las múltiples explicaciones que por ser un servicio debería estar dentro de las actividades exentas, independientemente de estar no sujeta o exenta si la intención de no gravarla consiste en una decisión social a favor del trabajador; si esta actividad estuviera exenta, el trabajador califica como contribuyente formal, lo cual le traería como consecuencia que cada quince y último debería emitir una factura con la alícuota del Impuesto al Valor Agregado correspondiente.

Consultando a Caldera, R. (1969) se puede verificar la discusión doctrinal de muchos años sobre la naturaleza jurídica del contrato de trabajo, en donde se llegó a pensar que era un arrendamiento, llegándose a la conclusión de que *"Entre el arrendamiento de cosas y el contrato en cuya virtud una persona se compromete a trabajar para otra, hay la esencialísima diferencia de que el contrato de trabajo versa sobre la persona misma del contratante y fácilmente se percibe todo lo que hay de artificial en un análisis que pretende, al asimilar el trabajo humano a una cosa, separar la fuerza de trabajo de la persona del trabajador ."* (Pág. 266). Culmina esta idea señalando que el contrato de trabajo es aquel *"...mediante el cual un trabajador se obliga a prestar sus servicios a un patrono, bajo su dependencia y mediante una remuneración."* (Pág. 267).

Una vez más se debe traer a colación, que el contrato de trabajo es definido como un servicio y que consiste en una obligación de hacer remunerada cuya realización encuadra en el hecho imponible y, que debe ser dispensada; pero nuevamente se incurre en el error de incluirla en la lista de "no sujeción". En este mismo sentido no se le quita el carácter social y relevante, y no queda duda de que el legislador quiso que no formara parte del hecho imponible, lo cual parece un error porque se trata de una verdadera exención, aún cuando esté en la lista de las actividades no sujetas al impuesto, lo cual hecha por tierra la tesis de que, conforme a la ley venezolana, la "no sujeción" es una aclaratoria de los hechos dudosos no forman parte del hecho imponible.

No incluir a los servicios prestados por trabajadores en el marco del hecho imponible, no genera distorsiones en la cadena plurifásica.

El último de los siete numerales de la "no sujeción" del Impuesto al Valor Agregado toca aquellas "...actividades y operaciones realizadas por los entes creados por el Ejecutivo Nacional del conformidad con el Código Orgánico Tributario, con el objeto de asegurar la administración eficiente de los tributos de su competencia, así como los entes creados por los Estados o Municipios para los mismos fines."

Tal vez la ausencia de una debida asesoría en materia de Derecho Administrativo y Tributario hace de este numeral un evidente error en la redacción de la Ley, la figura del Servicio Autónomo, no necesariamente va dirigida a la prestación de un servicio para la propia República o para los estados o municipios. El Servicio Autónomo va dirigido a romper con la unidad del tesoro, con la finalidad de prestar un servicio eficiente a los administrados desde el punto de vista presupuestario, puesto que, se debe partir del principio de que toda la Administración Pública presta un servicio.

El error viene dado por incluir como contribuyentes ordinarios u ocasionales a los entes descentralizados y desconcentrados de la República, Estados y Municipios de conformidad con el Artículo 7 del Ley del Impuesto al Valor Agregado. Sin embargo, Brewer-Carías (1985) al referirse al Estado de Servicios Públicos sostiene:

"Pero dentro de las tareas del Estado en el campo social, y como parte de la más amplia de servir de agente de redistribución de la riqueza para el logro de la justicia social, el Estado tiene una tarea directa de carácter asistencial y prestacional, y que lo configura como un Estado prestador de Servicios Públicos." (Pág. 182).

Los Servicios Autónomos carecen de personalidad jurídica propia y ostentan la personalidad jurídica del ente territorial central (República) o del ente territorialmente descentralizado (estados o municipios), son entes que forman parte de la Administración Pública; pero que por la asignación especial de competencias son entes desconcentrados en la mayoría de los casos. Por ello se debe considerar que un ente como el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) no es un ente "adscrito" como lo señala la leyenda debajo de sus siglas, sino que forma parte de un Ministerio, en este caso el de Finanzas.

Distinto tratamiento se genera si fuera un Instituto Autónomo los cuales se caracterizan por tener personalidad jurídica propia; éstos sí tienen un Ministerio de adscripción, porque, es éste el que ejerce el control de tutela pero, lo importante a resaltar es que las actividades que presta cualquier servicio autónomo al cual se le ha asignado la recaudación no es un servicio prestado al ente que los creó, ni es un servicio prestado a los particulares, es la misma República, es el mismo estado o es el mismo municipio el que está recaudando y, en consecuencia, este tiene inmunidad tributaria.

Es una errada apreciación pensar que si a un ente público se le asigna la facultad de recaudar, deba trasladar el impuesto por el servicio prestado a los propios contribuyentes o, que debe cobrar el Impuesto al Valor Agregado por el servicio prestado al propio ente que los crea. Desconocemos a quién se le ocurrió la idea de redactar el numeral 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, quien además lo redactó mal y en contra de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en la parte *in fine* del Artículo 317 y del Artículo 316 que habla de recaudación, no de administración de impuestos, tasas o contribuciones cuando señala:

"El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente de recaudación de los tributos." (Subrayado añadido).

Por otra parte el Código Orgánico Tributario en sus artículos 121 y siguientes, no otorga al mencionado servicio autónomo facultades de administración de tributos. En otras palabras no existe un ente con esa facultad de administrar[8] tributos de conformidad con el Código Orgánico Tributario, aún y cuando el Artículo 341 *eiusdem* señale que la Administración Tributaria administra, lo que existía bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario del año 1994 era la facultad del Ejecutivo de crearlo, más las facultades se resumen en recaudación y control de los tributos. Ahora bien, si exigir el pago de un impuesto y sancionar a quienes no lo hacen es administrar, igualmente resulta ilógico pensar que esa actividad que está reservada al Estado deba pagar Impuesto al Valor Agregado.

3. Exención de Importaciones. (Artículo 17.)

Culminada esta parte de las no sujeciones que pudieran ser exenciones o exclusiones al ámbito de aplicación de la ley, tal como lo hemos explicado, pasemos a analizar las exenciones previstas en los artículos 17, 18 y 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El Artículo 17 dispone:

"Artículo 17. Están exentas del impuesto previsto en esta Ley:

1. Las importaciones de los bienes mencionados en el artículo 18 de esta Ley.

2. Las importaciones efectuadas por los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país, de acuerdo con los convenios internacionales suscritos por Venezuela. Esta exención queda sujeta a la condición de reciprocidad.

3. Las importaciones efectuadas por instituciones u organismos internacionales a que pertenezca Venezuela y por sus funcionarios, cuando procediere la exención de acuerdo con los convenios internacionales suscritos por Venezuela.

4. Las importaciones que hagan las instituciones u organismos que se encuentren exentos de todo impuesto en virtud de tratados internacionales suscritos por Venezuela.

5. Las importaciones que hagan viajeros, pasajeros, y tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos, cuando estén bajo régimen de equipaje.

6. Las importaciones que efectúen los inmigrantes de acuerdo con la legislación especial, en cuanto les conceda franquicias aduaneras.

7. Las importaciones de bienes donados en el extranjero a instituciones, corporaciones y

fundaciones sin fines de lucro y a las universidades para el cumplimiento de sus fines propios.

8. Las importaciones de billetes y monedas efectuadas por el Banco Central de Venezuela, así como los materiales o insumos para la elaboración de las mismas por el órgano competente del Poder Público Nacional.

9. Las importaciones de equipos científicos y educativos requeridos por las instituciones públicas dedicadas a la investigación y a la docencia. Asimismo, las importaciones de equipos médicos de uso tanto ambulatorio como hospitalario del sector público o de las instituciones sin fines de lucro, siempre que no repartan ganancias o beneficios de cualquier índole a sus miembros y, en todo caso, se deberá comprobar ante la Administración Tributaria tal condición.

10. Las importaciones de bienes, así como la venta de bienes y prestaciones de servicios, efectuadas en el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta, en la Zona Libre para el Fomento de la Inversión Turística en la Península de Paraguaná del Estado Falcón, en la Zona Libre Cultural, Científica y Tecnológica del Estado Mérida, en el Puerto Libre de Santa Elena de Uairén y en la Zona Franca Industrial, Comercial y de Servicios Atuja (ZOFRAT), una vez que inicie sus actividades fiscales, de conformidad con los fines previstos en sus respectivas leyes o decretos de creación.

Parágrafo Único: La exención prevista en los numerales 1 y 9 de este artículo, sólo procederá en caso que no haya producción nacional de los bienes objeto del respectivo beneficio, o cuando dicha producción sea insuficiente, debiendo tales circunstancias ser certificadas por el Ministerio correspondiente."

Con respecto al primer numeral, se hará el análisis respectivo cuando toquemos lo concerniente a cada uno de sus numerales; por lo tanto, explicaremos el contenido y alcance del numeral 2, el cual se refiere a las importaciones efectuadas por agentes diplomáticos

incluyendo los consulares.

Bajo la óptica del Derecho Internacional Público, se le reconoce a las embajadas y demás oficinas consulares, bajo el principio de extraterritorialidad, la ficción legal de que esa porción de tierra en la cual se encuentran y sus bienes son parte del país que representan y sometidos a sus leyes, para lo cual se hace innecesario crear o establecer una exención, por cuanto en el caso de los bienes, ni están destinados al comercio en el país donde está destacada la delegación diplomática, ni entran en Venezuela bajo la figura del Principio de la Extraterritorialidad; creemos que este es un caso de "no sujeción", en vez de una exención. La aduana debería ejercer el control respectivo si es que algún agente diplomático o consular destina bienes al comercio venezolano y, en ese caso debe gravarse; pero es impropio calificarlo de esta manera, porque, si vale el símil, bajo la ficción legal de la extraterritorialidad es una mercancía que solamente atravesó el territorio nacional para llegar a una especie de isla en la cual está asentada la delegación diplomática o consular que es considerada parte de un país extranjero al cual no se le aplican las leyes venezolanas -incluyendo el Impuesto al Valor Agregado- por razones de soberanía. Sin embargo, en lo que respecta a este numeral como otros sólo nos limitamos a explicarlo, puesto que, los agentes diplomáticos o consulares ni son contribuyentes ocasionales ni ordinarios, ni formales y esto no crea distorsiones en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado.

Situación distinta es la que se nos presenta en el numeral 3, porque las instituciones u organismos internacionales, pueden estar reconocidos o no por Venezuela y, aún reconocida esta institución o este organismo, carece de soberanía como la de los Estados, aunque formen parte de la comunidad internacional estos coadyuvan en cierta forma al mejor desenvolvimiento de ciertas actividades reconocidas internacionalmente y sus bienes o sedes carecen del Principio de Extraterritorialidad que se le reconoce a los Estados.

Otro aspecto a resaltar, que se desprende del numeral 3, en el cual se condiciona la exención a

que se suscriba un convenio internacional, así como del numeral 4 con relación a las instituciones y organismos que se encuentren exentos de todo impuesto en virtud de tratados internacionales suscritos por Venezuela, es el hecho de que, si consta en algún acuerdo, convenio o tratado internacional, este instituto u organismo se encuentra exento por el tratado que es ley en Venezuela y fuente del Derecho Tributario conforme al numeral 2, del Artículo 2 del Código Orgánico Tributario, la aduana debe aplicar el tratado sin remitirse al texto de la ley del Impuesto al Valor Agregado, aun cuando pareciera que el Artículo 74 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado crea una confusión para quienes no reconocen la jerarquía de fuentes.

El Artículo en cuestión señala:

"Artículo 74. No serán aplicables a la materia impositiva regida por las disposiciones de esta Ley, las normas de otras Leyes que otorguen exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales distintos a los aquí previstos, o que se opongan o colidan con las aquí establecidas."

Para quienes este Artículo genera conflicto se debe recordar que una ley ordinaria no puede derogar tratados, convenios o acuerdos internacionales, ni siquiera una ley calificada como orgánica por la misma supremacía en razón de las fuentes del Derecho Tributario; por ende, es aplicable al caso de las exenciones con preferencia a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los acuerdos, convenios o tratados internacionales. Además el Artículo hace la remisión al tratado o convenio internacional.

En relación con el numeral 5 del Artículo 17, se debe observar lo pautado en la Ley Orgánica de Aduanas en sus artículos 102 y 103, pero especialmente el 103 que establece:

"Artículo 103: El Reglamento determinará las mercancías que podrán ser consideradas como equipajes; las formalidades que regirán para su importación, exportación y tránsito; las liberaciones de gravámenes y restricciones a que tendrán derecho sus propietarios de acuerdo a la naturaleza de los efectos o a la condición de los pasajeros y tripulantes; los lapsos para su abandono legal; los derechos de almacenaje que causará su permanencia en la zona primaria de la aduana cuando corresponda, el término para su arribo a esta última y los demás requisitos y formalidades aplicables al caso.

Las liberaciones de gravámenes aplicables al equipaje podrán comprender, conforme lo establezca el Reglamento la totalidad o parte de los gravámenes ordinarios."

También, se debe observar el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Especiales[9] que define en el Artículo 131 el equipaje como *"... el conjunto de efectos de uso o consumo personal y los obsequios que trasladen los pasajeros y tripulantes al arribar o salir del país, que por su naturaleza, cantidades y valores no demuestren finalidad comercial"* y además regula su tratamiento desde el Artículo 120 al Artículo 149 ambos inclusive, los cuales contiene entre otros aspectos que:

1.

El régimen de equipaje no es aplicable a los visitantes fronterizos.

2.

Los bienes nuevos se presumen con finalidad comercial y deben someterse al régimen de importación ordinaria.

3.

Los bultos, valijas y equipaje acompañado puede ser nacionalizados, reembarcados o reexpedidos.

4.

El abandono es de 15 días, salvo que sea imputable a la Administración.

5.

El equipaje acompañado que salga de la zona primaria por razones no imputables al pasajero se le aplicará el procedimiento relativo a los turistas.

6.

El equipaje acompañado debe llegar al país en condiciones de carga.

7.

Los bienes de naturaleza animal o vegetal deben analizarse por las autoridades sanitarias.

8.

Los pasajeros pueden introducir como equipajes libre de gravámenes aduaneros efectos nuevos que no excedan de 1.000 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica.

9.

El exceso de equipaje es hasta los 2.000 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica, los cuales pagarán una tarifa rebajada.

10.

Luego de 2.000 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica, se considerará importación ordinaria.

Por otra parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado también contempla, en su numeral 6, las importaciones que efectúen inmigrantes, las cuales se presume no van destinadas al comercio, sino al uso personal y por ello es razonable su exención al Impuesto al Valor Agregado. Por estar sometida esa mercancía a franquicias aduaneras y por no estar destinadas al comercio, tampoco se observa una distorsión a la implementación del Impuesto al Valor Agregado; además debe también considerarse que ese bien pagó el Impuesto al Valor Agregado al momento de ser adquirido en el país de origen.

Una verdadera exención se encuentra contemplada en el numeral 7 del Artículo 17 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (caso de las universidades, corporaciones, instituciones y fundaciones) puesto que, se puede apreciar la razón social de la dispensa y el elemento más importante dentro del campo de la exenciones relativas a las importaciones: dichos bienes no están destinados al comercio, sino al cumplimiento propio de sus fines, además no distorsiona la cadena del Impuesto al Valor Agregado.

Igualmente debemos manifestar nuestras observaciones al numeral 8 del Artículo 17 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sobre el malentendido de cierto sector que pretende gravar con derechos aduanales los bienes importados por el Poder Nacional. A nuestro parecer, la República y los demás entes que la componen no deben estar sometidas al pago del arancel de aduanas, porque dichos bienes no están destinados al comercio, y porque la República goza de la Inmunidad Tributaria; incluso de no acogerse la tesis sobre la inmunidad tributaria, perfectamente se debe aplicar la confusión conforme al Código Orgánico Tributario, la cual extingue la obligación tributaria cuando el sujeto activo y el pasivo asumen la misma

posición y esto es lo que ocurre con los gravámenes aduaneros en el caso del Poder Nacional.

Analizando el mismo numeral con relación al Impuesto al Valor Agregado, no queda duda de que el Banco Central de Venezuela no va a destinar dichos billetes para su venta. El Banco los pone en circulación para que sean utilizados como medio de pago pero, además está abrazado por la inmunidad tributaria y no debería soportar el Impuesto al Valor Agregado, porque quien lo importa, que es el mismo Estado, no va a trasladar a nadie la cuota tributaria y, en caso que lo pague, no tiene como recuperar lo pagado. Por lo tanto es incongruente incluirlo como una exención; sin embargo, valga la aclaratoria.

A nuestro parecer las importaciones de billetes y monedas debe estar en el Artículo de la "no sujeción" más que en un listado de exenciones, y esto lo ratifica el hecho de que los bienes intangibles se encuentran "no sujetos", y esto lo corrobora Marmol Marquís (1985) quien al referirse a los billetes de banco como título-valor impropio sostiene:

"También se le ha atribuido el carácter de título-valor al billete de banco (DE SOLA). La doctrina francesa, sin embargo, lo niega con un juego de palabras: si el título-valor es un instrumento que, en el comercio privado hace las veces de dinero, el billete de banco no puede ser título-valor, porque no "hace las veces de dinero", sino que "es dinero" (LESCOT ROBLOT). Un deseo de evitar confusiones ha movido incluso a excluirlas expresamente de la normativa cuando se legisla en forma general sobre títulos-valores (por ejemplo el Art. 21 del PLG). Y en verdad, aunque es cierto que, formalmente al menos, el billete de banco parece aglutinar todas las características del título-valor, y hacerlo de una manera indubitable, también es verdad que la normativa legal prevista para títulos-valores pocas veces le resulta aplicable; incluso, pueden apreciarse normas sobre títulos-valores que por su concepción o por su sentido expreso excluyen al billete de banco sin ninguna duda. Ciertamente la categoría de "títulos-valores" es mayormente doctrinaria y no legal; pero cuando se ve expresamente la intención del legislador de no aceptarla para algún instrumento específico, la doctrina está

obligada a excluir a este último. La aserción de Jiménez de Asúa debiera ser siempre un axioma para el intérprete: "la peor de todas las leyes es más obligatoria que el mejor de todos los libros". (Pág. 57).

Lo que ha señalado Mármol, al citar a Jiménez de Asúa, es lo que realmente está ocurriendo con el numeral 8 del Artículo 17. No se pretende contrariar a la doctrina francesa, porque debemos admitir que su argumento es bueno: o es un título-valor impropio o no lo es; pero lo que no está en discusión es que el billete no se vende sino que se transmite con la simple entrega y además tiene incorporado un derecho, que facialmente vale más que el papel que lo contiene y, por lo tanto, cabe dentro del concepto de bienes intangibles a los efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que debió incluirlo en la "no sujeción" en vez de las exenciones sea por las razones anteriores o por esta última.

Con relación a las monedas, Mármol también toca el tema cuando señala: *"Si el billete fuera título-valor, resultaría en la hipótesis reivindicable, y la excepción habría que referirla sólo a la moneda metálica, lo cual es absurdo.*

" (pp. 57-58). En otras palabras contenido en papel o en metal, es el mismo valor incorporado.

Para culminar el enfoque sobre el numeral 8 del Artículo 17 es importante señalar que, así como están exentos los billetes y monedas, también se encuentran exentos los materiales o insumos para su elaboración, y es lógico que esto suceda por cuanto se utiliza esta materia prima para la fabricación de un bien que no se vende en el mercado, sino, que se utiliza como medio de pago, aparte de las razones señaladas anteriormente sobre la inmunidad tributaria o la confusión y la condición de no contribuyente habitual u ocasional del Estado.

Con respecto a la importación de equipos científicos y educativos requeridos por las instituciones públicas dedicadas a la investigación y a la docencia; así como, las importaciones de equipos médicos de uso tanto ambulatorio como hospitalario del sector público, o de las instituciones sin fines de lucro se denota, al igual que otras importaciones exentas la intención social, pero no se respetó esta misma condición de aquellas instituciones médicas con fines de lucro que también coadyuvan con la salud. Si bien se persigue el lucro, el Estado venezolano no está en capacidad de atender apropiadamente, es decir, como si fuera una clínica, a todos sus ciudadanos; por lo tanto no debiera existir tal discriminación. La salud es un asunto de importancia para el Estado y, una forma de evitar que la atención privada dirigida a la salud prolifere es creando un sector público de salud competitivo, porque, quien asume el costo de estos aparatos es el consumidor final, la clase media, la clase trabajadora. Tal vez la sentencia de la Sala Constitucional de nuestro Máximo Tribunal^[10] y la solicitud que hiciera el gremio médico sobre la eliminación del Impuesto al Valor Agregado en la salud se quedó corta al no apreciar y anular este numeral, cuando así lo hizo con el numeral 5 del Artículo 63, que gravaba los servicios médicos-asistenciales, odontológicos, de cirugía y hospitalización prestados por entes privados.

Este numeral, incluso para su procedencia en el caso de instituciones sin fines de lucro, combina requisitos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que exige a estas instituciones, la inscripción en registro especial y la prohibición de repartir ganancias o beneficios.^[11] Es un error considerar que todas las instituciones sin fines de lucro se encuentran exentas del pago del Impuesto sobre la Renta, y peor aún es pensar que se encuentran exentas de todo tipo de impuestos. No se refiere entonces la exención a determinadas condiciones, sino que le otorga la exención aquellas que realmente han cumplido con no repartir beneficios o ganancias y esto concuerda con los requisitos que exige la Ley de Impuesto sobre la Renta para las exenciones de esa imposición directa.

Con respecto a las zonas libres, puertos libres y zonas francas, previstas en el numeral 10 del Artículo 17, el carácter social viene dado por la procura del desarrollo de tales áreas en función del turismo, la cultura, la ciencia, la tecnología, de la industria y el comercio, que es una forma de incentivar la economía en razón de la consideración que puede tener el Ejecutivo Nacional, sobre determinados puntos geográficos; por lo tanto, sus importaciones como las

ventas en esas zonas se encuentran exentas y, sería ilógico gravar las importaciones y dispensar las ventas o viceversa. Creemos que este debe ser el ejemplo a seguir con el resto de las exenciones, exoneraciones y no sujeciones para que no se distorsione la cadena plurifásica; si se va a eximir a uno de los eslabones de la cadena se genera la distorsión, porque se encarece el producto posteriormente, al incluirse como costo el impuesto pagado por los otros miembros de la cadena.

Un asunto verdaderamente distorsionante en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en las zonas libres, puertos libres o zonas francas, es la venta de bienes nacionales no exentos por otras causas dentro de esas zonas francas o libres o puertos libres, porque ellos contienen en el precio el valor de lo soportado por el vendedor fuera de esos territorios privilegiados, lo cual encarece el producto por el traslado de los costos; por citar un ejemplo: una simple naranjada, que es producida en el Estado Carabobo, es adquirida por un mayorista al precio de 100 en ese Estado a lo cual se le añade 16%, nos encontramos con un valor total según factura de 116, este mayorista vende a cualquier comerciante de la zona franca o puerto libre dicho bien, digamos Estado Nueva Esparta y suponiendo que estima que el precio en el mercado es 200 le añadirá al comprador minorista 16% por cuanto la venta no se realizó en zona franca o puerto libre, el resultado por supuesto es una factura con valor por unidad de 232. Si esa zona no fuera libre o franca el precio al consumidor final sería de 300 y si se le añade el Impuesto al Valor Agregado con la alícuota de 16 tendrá un valor total de 348.

¿Qué ocurre en los Puerto Libres, Zonas Francas o Libres? Que el valor del bien es 232 para el minorista, pero aun cuando las ventas están exentas el minorista vende el bien al mismo precio del mercado ordinario, es decir a 348; trasladan lo soportado por el Impuesto al Valor Agregado como un costo, por lo tanto los bienes de producción nacional, en estas zonas bajo régimen especial cuestan lo mismo que en todas partes de Venezuela. Nos volvemos a preguntar ¿Dónde está el beneficio que pretende desarrollar la zona para los efectos del turismo, la industria o el comercio?

El precio de 348 a nuestro entender, es un exceso del comerciante que no ha sabido aplicar correctamente la normativa, puesto que él debería recuperar como costo el valor de lo soportado y nada más, es decir, el precio debe ser de 332 y no 348; esta era la razón por la cual la alícuota en la Isla de Margarita era de 8%, la mitad de lo establecido en tierra firme, con la finalidad de que el minorista recuperara parte del impuesto soportado. Bajo el mismo ejemplo tiene crédito de 32 y débito de 24, por vender el mencionado jugo a 300 y aplicándole la alícuota de 8% el precio final es de 324. En otras palabras estamos pagando por productos producidos dentro del territorio nacional más de lo que pagaríamos si sobre ellos se estableciera una alícuota de 8% en esas zonas francas o libres. La solución, a nuestro entender, es eliminar la alícuota desde el productor o aplicar alícuota cero. Cuando esos bienes están destinados al consumo en esas zonas, se le está dando ventaja a los bienes importados; en otras palabras el precio del jugo debe ser 300 en zonas libres, no 348, ni 332, ni 324. Cuando se dispensa la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en determinados territorios se debe dispensar toda la cadena, cuando ese bien esté destinado al consumo en esa zona. Lo contrario es una distorsión.

Al final del Artículo 17 nos encontramos con el Parágrafo Único, que establece que las exenciones previstas en los numerales 1 y 9 procederán en caso que no haya producción nacional o sea insuficiente debidamente certificada por el Ministerio respectivo. sorpresivamente nos hemos topado con casos en que los Ministerios, en vez de emitir certificaciones, responden las solicitudes con expresiones como "tiene que pagar Impuesto al Valor Agregado" en vez de señalar si existe producción o no, y si existe cuán suficiente es, si cubre todo el mercado o solamente una parte del mismo; en fin usurpando funciones del SENIAT, responden como si fueran Administración Tributaria.

4. Exención de Bienes (Artículo 18.)

El Artículo 18 al contrario del Artículo 17, se refiere a exenciones sobre determinados

bienes y no de importaciones, dichos bienes van desde alimentos para el consumo humano hasta libros y sillas de ruedas, pero será más productivo si se analiza completamente. El Artículo 18 es del tenor siguiente:

"Artículo 18. Están exentas del impuesto previsto en esta Ley, las ventas de los bienes siguientes:

1. Los alimentos y productos para consumo humano que se mencionan a continuación:

a) Productos del reino vegetal en su estado natural considerados alimentos para el consumo humano, y las semillas certificadas en general, material base para reproducción animal e insumos biológicos para el sector agrícola y pecuario.

b) Especies avícolas, los huevos fértiles de gallina, los pollitos, pollitas y pollonas para la cría, reproducción y producción de carne de pollo y huevos de gallina.

c) Arroz.

d) Harina de origen vegetal, incluidas sémolas.

e) Pan y pastas alimenticias.

f) Huevos de gallina.

g) Sal

h) Azúcar y papelón, excepto los de uso industrial.

i) Café tostado, molido o en grano.

j) Mortadela.

k) Atún enlatado en presentación natural.

l) Sardinas enlatadas con presentación cilíndrica hasta ciento setenta gramos (170gr.).

m) Leche cruda, pasteurizada, en polvo, modificada, maternizada, o humanizada y en sus fórmulas infantiles, incluidas las de soya.

n) Queso blanco duro.

ñ) Margarina y mantequilla.

o) Carne de pollo en estado natural, refrigerada y congelada.

2. Fertilizantes, así como el gas natural utilizado como insumo para la

fabricación de los mismos.

3. Los medicamentos y agroquímicos y los principios activos utilizados exclusivamente para su fabricación, incluidas las vacunas, sueros, plasmas y las sustancias humanas o animales preparadas para uso terapéutico o profiláctico, para uso humano, animal y vegetal.

4. Los combustibles derivados de hidrocarburos, así como los insumos y aditivos destinados al mejoramiento de la calidad de la gasolina, tales como, etanol, metanol, metil-ter-butil-eter (MTBE), etil-ter-butil-eter (ETBE) y las derivaciones de éstos destinados al fin señalado.

5. las sillas de ruedas para impedidos y los marcapasos, catéteres, válvulas, órganos artificiales y prótesis.

6. Los diarios y periódicos y el papel para sus ediciones.

7. Los libros revistas y folletos, así como los insumos utilizados en la industria editorial.

Parágrafo Único: La Administración Tributaria podrá establecer la codificación correspondiente a los productos especificados en este artículo."

Es evidente el carácter social de la exención con respecto al literal a del numeral 1, la dispensa

en la venta de estos productos, los del reino vegetal y sus semillas, no es más que un ejemplo de la correcta aplicación de la exención. Es comprensible que si se exime el producto el producto final debe dispensarse su semilla porque de lo contrario no se estaría cumpliendo con esa función social, porque es el consumidor final quien soporta el pago del impuesto trasladado. Caso distinto es el literal b del numeral 1 del Artículo 18, puesto que exime del pago del impuesto a las especies avícolas pero, se gravan los alimentos de las gallinas, pollitos, pollitas y pollonas para la cría, bajo esta modalidad se le aumenta el costo al bien y se traslada al consumidor final, entonces es preferible no eximirlos del pago, o por el que nos inclinamos si se quiere lograr verdadera labor social, deben eximirse también los alimentos de estos animales.

Con respecto al arroz, no hay comentario especial, pero es importante destacar que éste forma parte de los productos del reino vegetal, y no se debió crear un numeral adicional, porque no es animal ni es mineral; de todas maneras es preferible la aclaratoria, mientras más clara sea la ley, menos inconvenientes se presentan. Creemos además que con respecto al numeral "d" no debería existir ningún problema en la aplicación de la exención, con la harina de origen vegetal, en las que se incluyen las sémolas, también creemos que dentro de este rubro entra la harina de maíz precocida. Tampoco debe existir problemas con los huevos de gallina (numeral "f"), aunque al no dispensarse los alimentos de las gallinas ponedoras se encarece el producto final, tal y como ya se señaló.

Asimismo, no debe existir distorsión con la sal, el café, el atún enlatado en presentación natural, la leche el queso blanco duro, la margarina o la mantequilla y la carne de pollo, salvo aquella distorsión mencionada en razón de los alimentos de estos pollos. Pero se ha dejado el caso de la venta de azúcar, el de pan y pastas alimenticias y el de las sardinas último lugar, porque se tiene conocimiento de ciertos problemas de aplicación de la exención, que si bien no son problemas de corte técnico-tributario, son asuntos importantes que deben ser resaltados.

El caso del azúcar es un ejemplo; se excluye de la exención el uso industrial del producto, porque, el bien procesado no calificó como un bien de consumo de la cesta básica; es decir, un refresco no está dentro de aquellos bienes socialmente importantes, pero era conveniente no dispensar las gaseosas para que quien vende el azúcar a nivel industrial, forme parte de la cadena y pueda disfrutar del sistema de créditos y débitos y no incluirla como un costo.

Otro caso a comentar es el del pan y las pastas alimenticias. La primera pregunta que nos hacemos es por qué no se incluyó a la arepa; tal vez porque el pan se vende para rellenarlo y no estamos acostumbrados, desde el punto de vista cultural, a elaborar el pan en nuestras casas, pero sí estamos acostumbrados a hacer arepas, y la harina de origen vegetal se encuentra exenta por el literal "d", del numeral 1 del Artículo 18 y, aunque la arepa se vende sola, lo cotidiano es que se venda rellena y esto es un valor agregado a un bien.

Sobre el particular caso del pan, en el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas se presentó un caso en el cual estuvo involucrada la exención del pan[12], especialmente el pan relleno con espinaca, pan relleno con ricotta y pan relleno con jamón. Por cierto el Recurso Contencioso Tributario pretendía la nulidad de una consulta evacuada por la Administración Tributaria, que finalmente fue anulada por inmotivación porque, la Administración sólo se limitó a señalar el alcance de la palabra "pan" a través del Diccionario de la Lengua Española, que omite otros aspectos que deben ser considerados al momento de definir el alimento en cuestión. La defensa central del recurrente se basó en la ausencia de elementos suficientes para definir el significado del pan, y creemos que se encuentra en lo correcto, debido a que en el otro caso se consignó la definición del pan conforme a la norma COVENIN[13] y esta norma señalaba que incluso el pan con ciertos añadidos entra en el concepto de pan. Esto evidencia la importancia de la exposición de motivos del Impuesto al Valor Agregado.

Con relación a las sardinas enlatadas se hace una especificación particular de "presentación

cilíndrica", y nos preguntamos ¿Qué diferencia tiene la lata ovalada de la redonda? La única distorsión que se genera es que quien produce el producto tenga que comprar una máquina nueva o un molde que se adapte a las exigencias de ley, sin necesidad, porque lo que importa es el producto no su presentación. Esta es una política desacertada que puede generar incluso competencia desleal sobre un mismo producto, cuando una empresa tiene presentación cilíndrica y otra ovalada que finalmente produce un gasto innecesario.

Con respecto a los numerales del 2 al 7 del Artículo 18, no se evidencian distorsiones en su aplicación, pero si es importante resaltar tres casos que desequilibran la aplicación del Impuesto al Valor Agregado. El primero, referido a los lentes de corrección o de fórmula, se les incorporó bajo el concepto de prótesis, como es sabido, el concepto de prótesis comprende la sustitución de la parte perdida con otro instrumento similar que los supla; en el caso de la vista no hay prótesis capaz de mandar al cerebro la información visual que envía el ojo humano, pero cuando esta señal tiene algún problema o enfermedad, la única forma de suplirlo es a través de lentes correctivos y por eso se incorporan dentro de este concepto de prótesis. Creemos que esto es una interpretación social necesaria[14].

El segundo de los casos es el de los diarios y periódicos y el papel para sus ediciones, exención prevista en el numeral 6. Se puede observar no se dispensó del pago del impuesto la tinta que es un insumo muy importante; creemos firmemente que esta exención se aplicó a medias, tal vez por la falta de información o asesoría, porque si se persigue promover la lectura y la información debe eximirse toda la actividad, en caso contrario, se le recarga al periódico o al diario el costo de la tinta.

El tercero de los casos no tiene que ver específicamente con la venta de los libros, revistas o folletos, sino con las editoriales; se ha tenido conocimiento de que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en algunos reparos, ha considerado que el editar un libro no está dentro de la exención de numeral 7 del Artículo 18[15]

J. Independientemente de la interpretación que se pudiera tomar, la distorsión en la aplicación de la exención deviene en aplicar a un eslabón de la cadena el Impuesto al Valor Agregado, es decir, el beneficio social es a medias, si se eximen los libros debe eximirse el servicio de edición, porque de lo contrario, el precio del libro se incrementa por el traslado como costo de débito fiscal al autor del libro y, esto no es lo que el legislador quiso que ocurriera, el legislador quiso promover la lectura, no limitarla pero ¿cómo saberlo sin la exposición de motivos de la Ley?

5. Exención de Servicios. (Artículo 19.)

El Artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece:

"Artículo 19. Están exentas del impuesto previsto en esta Ley, las prestaciones de los siguientes servicios:

1. El transporte terrestre y acuático nacional de pasajeros.

2. Los servicios educativos prestados por instituciones inscritas o registradas en los Ministerios de Educación, Cultura y Deportes, y de Educación Superior.

3. Los servicios de hospedaje, alimentación, y sus accesorios, a estudiantes, ancianos, personas minusválidas, excepcionales o enfermas, cuando sean prestados dentro de una

institución destinada exclusivamente a servir a estos usuarios.

4. Los ingresos por las entradas a parques nacionales, zoológicos, museos, centros culturales e instituciones similares, cuando se trate de entes sin fines de lucro exentos de impuesto sobre la renta.

5. Los servicios medico-asistenciales y odontológicos, de cirugía y hospitalización, prestados por entes públicos e instituciones sin fines de lucro, siempre que no repartan ganancias o beneficios de cualquier índole a sus miembros y, en todo caso, se deberá comprobar ante la Administración Tributaria tal condición.

6. Las entradas a espectáculos artísticos, culturales y deportivos, siempre que su valor no exceda de dos unidades tributarias (2 U.T.).

7. El servicio de alimentación prestado a alumnos y trabajadores en restaurantes, comedores y cantinas de escuelas, centros educativos, empresas o instituciones similares, en sus propias sedes.

8. El suministro de electricidad de uso residencial.

9. El servicio nacional de telefonía prestado a través de teléfonos públicos.

10. El suministro de agua residencial.

11. El aseo urbano residencial.

12. El suministro de gas residencial, directo o por bombonas.

13. El servicio de transporte de combustibles derivados de hidrocarburos.

14. Los servicios de crianza de ganado bovino, caprino, ovino, porcino, aves y demás especies menores, incluyendo su reproducción y producción."

Con relación al transporte terrestre y acuático se puede observar un cambio importante en relación con la Ley derogada: se suprimió la exención del transporte aéreo. La consecuencia fue el incremento de dichos pasajes; sin embargo, es opción del legislador promover o no la aviación civil y el turismo y las formas para hacerlo.

Al numeral 2 se le incluyó el Ministerio de Educación Superior, pero en esencia es el mismo contenido; igual comentario se merecen los numerales 3 y 4. Con respecto al numeral 5 se excluye de la exención a las instituciones privadas que prestan servicios médicos asistenciales, odontológicos, de cirugía y hospitalización y, como se señaló el Artículo 63 de la Ley los gravó con 8% y, posteriormente dicho Artículo fue anulado. Como consecuencia esos servicios médicos prestados por instituciones privadas no están sometidos a las alícuota señalada.

Con respecto a las entradas a espectáculos artísticos culturales y deportivos se estableció un límite cuantitativo de 2 Unidades Tributarias, lo cual limita la recreación, muchos de los buenos espectáculos provienen del exterior y, para que sean rentables, el valor de las entradas supera las 2 unidades tributarias.

El numeral 7 crea una distorsión en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, puesto que, la venta de alimentos no es un servicio. Es posible que, como se pretende gravar en forma mixta los servicios prestados por restaurantes comerciales (por llamarlos de alguna forma) y los bienes incluidos en la factura, se prefiere considerarlos servicios por el predominio de la actividad de hacer pero, esta es la raíz del problema, nuevamente no se le exime del Impuesto al Valor Agregado a los vendedores de ciertos alimentos destinados a restaurantes, comedores y cantinas en centros educativos o de trabajo. La consecuencia es el encarecimiento del "servicio" y por lo tanto pierde efectividad la exención, tal vez algunos alimentos están exentos, como el pan, el pollo, pero no la carne o el jamón la cual crea un desequilibrio en la cadena plurifásica.

Los servicios de electricidad de uso residencial (numeral 8), están dispensados del impuesto sin cambios; más no el servicio de telefonía de uso residencial que fue excluido, quedando solamente el prestado a través de teléfonos públicos (numeral 9), igualmente quedó dispensado el suministro de agua residencial (numeral 10); estas exenciones tienen un evidente factor social, pero la pregunta que es interesante contestar es: ¿Están los cables utilizados para instalación de teléfonos públicos exentos? No. ¿Están las tuberías de agua exentas? No. Entonces cuál es el beneficio si el servicio estará recargado de los costos de los bienes necesarios para prestarlos.

Hace poco se tuvo conocimiento de una discusión sobre una solicitud de exención en aduana, del Impuesto al Valor Agregado de un tubo de agua importado por el Ministerio del Ambiente y de los Recursos Naturales; y verdaderamente el asunto causa sorpresa, debido a que el Ministerio es la República Bolivariana de Venezuela, la cual tiene inmunidad tributaria; por lo tanto, no se le debe cobrar el impuesto. Se le podría trasladar si fuera un particular quien importa y luego se lo vende al Ministerio en cuestión; pero en este caso específico el importador es el propio Estado. Pero suponiendo que aceptamos que la República funge como contribuyente ocasional, opera la figura de la confusión; sin embargo, a pesar de todo el tubo está esperando en una aduana por la exoneración y, lo que es peor, se le está pidiendo fianza al Ministerio, como si se fuera a insolventar.

Otro aspecto discutible es el numeral 11 del Artículo 19, puesto que el aseo urbano residencial es una tasa que corresponde a los municipios, porque, son de su competencia conforme al numeral 4, del Artículo 178 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; no obstante, si el servicio lo presta un particular puede que la factura emitida al Municipio por la prestación del servicio genere obligación tributaria. El legislador no fue específico pero, en el primer caso no se puede cobrar un impuesto sobre una tasa y en el segundo cabe la exención para no generar un servicio oneroso.

Se incluyen además tres numerales adicionales en comparación con la Ley anterior (12, 13 y 14): el primero de ellos referido al gas residencial directo o en bombonas, el segundo al servicio de combustible y el tercero a los servicios de crianza de ganado bovino, caprino, ovino, porcino, etc. Merece especial comentario el segundo, con esta ley empieza a visualizarse lo que a través del este trabajo se ha manifestado. Si se pretende aplicar una exención a un producto, debe eximirse del pago al resto de los integrantes de la cadena. Qué haríamos si la gasolina está exenta y el transporte de la misma no. Estas manifestaciones se dirigen hacia el reconocimiento de nuestra postura a través de una interpretación auténtica en aras de evitar las distorsiones en la aplicación de las dispensas.

Con relación al numeral 14 se crea un retroceso. En la ley anterior se exceptuaban del impuesto el ganado bovino, caprino, ovino, así como también las carnes pero, quedaba en suspenso la cría; es decir, si gravaban el servicio de crianza se encarecía el producto, ahora que no gravan dicho servicio sí gravan la carne. La aplicación es menos distorsionada pero, se elimina la posibilidad de ingerir carne con valor más económico lo cual, a criterio de muchos, se perdió el carácter social de la exención.

6. Exoneraciones.

Con anterioridad se señaló que de conformidad con el Artículo 73 del Código Orgánico Tributario la exoneración "*...es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la ley* ." y esto es lo que el legislador ha hecho la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su Artículo 65 al establecer:

"Artículo 65. El Ejecutivo Nacional, dentro de las medidas de política fiscal aplicables de conformidad con la situación coyuntural, sectorial y regional de la economía del país, podrá exonerar el impuesto previsto en esta Ley a las importaciones y ventas de bienes y a las prestaciones de servicios que determine el respectivo Decreto.

En todo caso, las exoneraciones otorgadas de conformidad con este artículo, estarán sujetas a la evaluación periódica que el Ejecutivo Nacional haga del cumplimiento de los resultados esperados con la medida de política fiscal en que se fundamente los beneficios. La periodicidad y los términos en que se efectuará la evaluación, así como los parámetros para medir el cumplimiento de los resultados esperados, deberán establecerse en el Decreto respectivo.

Parágrafo Único: Excepcionalmente, cuando la naturaleza de las operaciones así lo requiera, el Ejecutivo Nacional podrá establecer en el respectivo Decreto de exoneración, un régimen de recuperación del impuesto soportado por las personas que realicen las actividades exoneradas, a través de la emisión de certificados físicos o electrónicos para el pago de este impuesto, o mediante mecanismos que permitan la deducción, rebaja, cesión o compensación del impuesto soportado."

También se puede apreciar en el Artículo 64 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que las exenciones aplicables a las importaciones y ventas en las zonas francas o libres y los puertos libres, están sometidas al tratamiento fiscal determinado en los respectivos instrumentos normativos y que la exención puede ser prorrogada mediante exoneraciones, lo cual jurídicamente no es válido porque cuando culminan las exenciones no se puede establecer un plazo adicional a través de un instrumento de rango sublegal. Lo que si se puede hacer es establecer una exoneración bajo las mismas condiciones de la exención prevista en esos instrumentos normativos.

Igualmente resulta extraña la eliminación de las exenciones de las importaciones de los vehículos destinados al transporte público de personas, la maquinaria agrícola y la importación de buques y accesorios de la navegación en el Artículo 17 de la Ley, pero que extrañamente se mantiene en razón de la aplicación del Artículo 64 en su segunda parte. Llama la atención que esta dispensa por exención durará hasta que el Decreto de exoneración lo haga; así como también llama la atención, que se pretenda dispensar del pago a la importación temporal de buques y accesorios de navegación cuando éstos están "no sujetos".

Finalmente, el Artículo 68 indica que los contribuyentes que obtuvieron la exoneración del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de conformidad con el numeral 3 del Artículo 59 de esa Ley, continuarán gozando de dicha dispensa en los términos previstos en el Decreto 2.398 de fecha 04 de febrero de 1998 hasta tanto se venza el plazo previsto. Esto ratifica la aplicación del Artículo 77 del Código Orgánico Tributario que señala que cuando una exención o una exoneración tuvieren plazo cierto de duración, los beneficios en curso se mantendrán por el resto de dicho término.

7. Conclusiones.

En las X JORNADAS LUSO-HISPANO-AMERICANAS DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS, celebrada en Montevideo, Uruguay (1984) se analizaron los EFECTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO en ella se llegó a la siguiente conclusión:

"Considerando:

- 1º. Que el Impuesto al Valor Agregado debiera ser, por su naturaleza, un impuesto eminentemente neutral, lo que implica que su exacción no debe incidir en el flujo de circulación de bienes y prestación de servicios;*
- 2º. Que la neutralidad se consigue mediante la aplicación generalizada y uniforme del impuesto en todas las etapas del ciclo económico;*
- 3º. Que las legislaciones de algunos de los países participantes han adoptado soluciones que no se compadecen íntegramente con los principios antes enunciados;*
- 4º. Que las acumulaciones de supuestos de no sujeción o de supuestos de exoneración distorsionan la sistemática del propio tributo, provocando efectos no deseados.*

LAS X JORNADAS LUSO-HISPANO-AMERICANAS DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS

Recomiendan

1º. Evitar el empleo generalizado de exenciones o de exclusiones del hecho generador del Impuesto al Valor Agregado como instrumento de política fiscal.

2º. Cuando por razones de carácter socio-económico o de índole administrativa resulte imprescindible establecer tales medidas excepcionales, éstas deben estar sustentadas en adecuados estudios técnicos, siendo conveniente la evaluación posterior de sus resultados reales, al objeto de medir la eficacia de las mismas y analizar sus posibles derivaciones.

3º. Dichos estudios deberían considerar la posibilidad de sustituir las exenciones por la sujeción a tasas o alícuotas reducidas, incluida la llamada "tasa cero", al objeto de permitir la recuperación del impuesto tributado en las etapas anteriores sin limitaciones tales como la regla de tope.

4º. La utilización, en lo posible, de una tasa o alícuota única.

Sin embargo, cuando fuere necesario se utilizará no más de una tasa reducida.

La imposición diferencial más gravosa debería canalizarse mediante impuestos selectivos a determinados consumos.

5º. Reafirmar, en cuanto a exenciones, exclusiones del hecho generador y fijación de alícuotas o tasas, la vigencia del principio de legalidad o de reserva de ley, de acuerdo con las normas constitucionales de cada país, evitándose la delegación de facultades a la Administración en esta materia."

Estas recomendaciones fueron aprobadas con el voto salvado del Dr. Enrique J. Reig quien fundamentó su voto negativo a la Recomendación N°3 en los siguientes términos:

"El segundo párrafo, al proponer sustituir las exenciones o exclusiones "por la sujeción a tasas o alícuotas reducidas, incluida la llamada 'tasa cero', al objeto de permitir la recuperación del impuesto tributario en etapas anteriores" señala una consecuencia necesaria que no es tal sino cuando la legislación permite el recupero de todo el gravamen incluido en los insumos de productos gravados, sin límite, cualquiera sea la tasa que pesa sobre estos. Esto crea una incoherencia, como ocurre en Argentina, entre el tratamiento de los productos exentos cuando no existe la tasa cero y los gravados a tasa reducida cuya situación frente al impuesto es mejor que la de los productos exentos.

"Ello hubiera quedado salvado con una redacción del artículo que llevara a aconsejar la aplicación coherente de la tasa cero y la eliminación de la regla de tope, para permitir en todos los casos el recupero del impuesto pagado por los insumos".

El Dr. Enrique J. Reig fundamentó su voto negativo a la Recomendación N° 4 en los siguientes términos:

"Por estar en desacuerdo con la inclusión del segundo párrafo, implícito en el párrafo anterior del mismo artículo, al decir: 'en lo posible'.

Igualmente la Dra. Addy Mazz fundamentó su voto negativo a la Recomendación N° 4 en los siguientes términos:

"Considera que la neutralidad postulada para el I.V.A. no está reñida con la existencia de tasas diferenciales. Esta procuraría otorgarle al tributo cierta progresividad, indispensable por razones de justicia tributaria, por lo que debería recomendarse la adopción, de no más de 2 tasas o alícuotas".

Las conclusiones a la cual llegaron otros expertos tributarios, como verán no son nuevas; incluso se remontan al año 1984, diez años antes de que en Venezuela se aplicare el Ley del Impuesto al Valor Agregado, y las distorsiones siguen siendo las mismas; por lo tanto, hacemos nuestras tales observaciones y en tributo a tan importante Jornada nos permitimos incorporarlas como parte de nuestras conclusiones.

Bibliografía

Caldera, R. (1969) *Derecho del Trabajo*. Buenos Aires: Editorial "El Ateneo".

Brewer-Carías, A. (1985) *Instituciones Políticas y Constitucionales*. San Cristobal: Universidad Católica del Táchira.

Cabanellas, G. (1972) *Diccionario de Derecho Usual*. Buenos Aires: Editorial Heliasta.

Carrazana Gallo, J. (1997) *Nuevo Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Especiales*. Caracas: Editorial Torino.

Govea & Bernardoni (2002) *Las Respuestas del Supremo sobre la Constitución Venezolana de*

1999. *250 Preguntas y Respuestas*
Jurídica, C.A.

. Caracas: Editorial La Semana

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (1984) *Efectos Económicos y Sociales del Impuesto al Valor Agregado* X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios celebrada en Montevideo, Uruguay (1984). [Documento en línea]. Disponible: <http://www.iladt.org> [Consulta: abril 2004].

Mármol Marquís, H. (1985) *Fundamentos de Derecho Mercantil*. Títulos Valores. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.

Montero Traibel, J. (2000) *Análisis del Impuesto al Valor Agregado. Evolución/Estructura/Liquidación Estudio Comparativo entre Uruguay y Venezuela*. Caracas: Editorial Jurídico Venezolana.

Palacios Márquez, L. (1994) *Los Sujetos Pasivos en el Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor. Las Exenciones y las no sujeciones* . en Revista de Derecho Tributario N° 65. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Plazas Vega, M. (1989) *El I.V.A. en Colombia*. Bogotá: Temis.

República Bolivariana de Venezuela. *Código Orgánico Tributario*. Gaceta Oficial 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

_____. *Constitución*. Gaceta Oficial 5.453 Ext. de fecha 24 de marzo de 2000.

_____. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Gaceta Oficial 37.002 de fecha 28 de julio de 2000.

_____. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Gaceta Oficial 5.601 Ext. de fecha 30 de agosto de 2002.

República de Venezuela. *Ley Orgánica de Aduanas*. Gaceta Oficial 5.353 Ext. de fecha 17 de junio de 1999.

_____. *Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Especiales* . Gaceta Oficial 5.129 de fecha 30 de diciembre de 1996.

Sainz de Bujanda, F. (1994) *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Universidad Complutense.

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) . *Consulta HGJT-200-1787 de fecha 08-09-95*
en Doctrina tributaria 3. Caracas: Ediciones SENIAT.

[1] No se quiere decir que el IVA es progresivo, sino que como no puede ser progresivo dispensa determinadas ventas, importaciones o servicios para beneficiar a la clase social con menos capacidad económica.

[2] Ver Exp. 1770 Huawei Servicios C.A. Sentencia de fecha 03 de noviembre de 2003.

[3] Se debe recordar que de conformidad con el Parágrafo Primero del Artículo 5 del Ley del Impuesto al Valor Agregado están gravadas las operaciones de arrendamiento financiero aunque sean instituciones financieras.

[4] Ver también Consulta evacuada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en fecha 08-09-95 HGJT-200-1787. Caso: Caja de Ahorros Sector Empleados Públicos, en Doctrina Tributaria 3. Pág. 410.

[5] Gaceta Oficial 5.601 Ext. De fecha 30 de agosto de 2002.

[6] No a tenor de la Ley sino bajo la óptica de la justicia tributaria.

[7] Cualquiera de las personas no sujetas, exentas o exoneradas.

[8] La Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en su Artículo 4, numerales 1 y 2 sí lo dispone, pero no define la expresión "administración".

[9] Gaceta Oficial 5.129 de fecha 30 de diciembre de 1996.

[10] De fecha 05 de junio de 2003, Sala Constitucional.

[11] Sobre este particular asunto de la repartición de beneficios o ganancias ver sentencia del Tribunal Sup. 9º de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas del caso Liga Venezolana de Béisbol Profesional de fecha 08 de mayo de 2002, Exp. 1.356.

[12] Exp. 1447 Caso: Plaza´s Cadena Corporativa 2030, C.A. Sentencia de fecha 23 de octubre de 2002.

[13] Ver Exp. 1381, Caso Aceites y Grasas Vegetales Acegrasas de Venezuela C.A. Sentencia de fecha 24 de enero de 2003.

[14] Ver consulta Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) DCR-5-15.547 Inter Optic 20/20, C.A.

[15] Ver Consultas Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) DCR-5-18620 y DCR-5-17417, Editorial Búfalo, C.A. y Jesús Moro T.