

Estudio comparativo del régimen jurídico de exoneración y exención de impuestos de la UE y Venezuela con ocasión de la pandemia del COVID-19

Rosana Pastore y Daniel De Sousa

Estudiantes de la Universidad Monteávila

Índice

1. Introducción	3
2. Referencia al alcance de los términos exoneración y exención de impuestos. Conceptos, justificación y finalidades.....	4
3. El caso europeo.....	8
3.1. El régimen de las exenciones impositivas antes del COVID-19.....	10
3.2. Medidas legislativas en materia de exenciones tributarias impositivas motivadas por el COVID-19.....	12
4. El caso venezolano.....	14
4.1. El régimen de las exoneraciones y exenciones impositivas antes del COVID-19.....	14
5. Medidas dictadas por el Estado venezolano en materia de exoneraciones tributarias antes y durante el COVID-19.....	16
5.1 Actos con rango, valor y fuerza de Ley.....	16
5.2 Actos reglamentarios	2
6. Consideraciones finales	23

1. Introducción

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de las medidas tanto legislativas y ejecutivas que se dieron con ocasión de la pandemia del COVID-19; en concreto estas medidas están relacionadas de forma exclusiva con la aplicación de técnicas financieras indirectas, como es el caso de la exoneración y la exención, con las particularidades que tienen ambos beneficios fiscales entre sí y sus elementos diferenciadores.

En consecuencia, para ello el trabajo se dividirá en varias partes, la primera es la fase introductoria de este estudio, se buscará establecer el alcance y significado de los términos clave involucrados, así como explorar diferentes posiciones doctrinarias respecto a los mismos. Esto permitirá una comprensión más precisa de las figuras jurídicas de exoneración y exención, clasificándolas adecuadamente y estableciendo su finalidad dentro del contexto de la situación extraordinaria generada por la pandemia

Ambas figuras fiscales han sido utilizadas como herramientas para mitigar los efectos económicos negativos de la pandemia, ya que permiten reducir la carga tributaria sobre los contribuyentes y fomentar la reactivación económica. Estas son técnicas que permiten una flexibilización de las obligaciones tributarias, ya sea mediante la exclusión total o parcial del pago de impuestos o la exención de determinados ingresos o transacciones. Sin embargo, es importante destacar que existen diferencias significativas entre la exoneración y la exención, tanto en términos de su alcance como de sus efectos.

Una vez que se hayan establecido y definido adecuadamente estos términos, se procederá a realizar un análisis individualizado de dos ordenamientos jurídicos particulares: la Unión Europea y Venezuela. Estos fueron seleccionados debido a sus características distintivas y a las diferentes normativas en cada uno de los casos.

En el caso de la Unión Europea, se han emitido directivas con el propósito de eximir el pago de ciertos tributos, estableciendo criterios y requisitos específicos para su aplicación en los Estados miembros. Estas directivas buscan armonizar las medidas fiscales adoptadas en el contexto de la pandemia.

Mientras que por otro lado, se estudiará el caso venezolano, prestando especial atención a los actos con rango, valor y fuerza de Ley, así como a los actos reglamentarios dictados en virtud de estos beneficios.

Finalmente, se presentarán consideraciones finales que sinteticen los hallazgos y reflexiones obtenidas a lo largo del trabajo

2. Referencia al alcance de los términos exoneración y exención de impuestos.

Conceptos, justificación y finalidades.

En primer lugar, y antes de entrar en la forma en la que los distintos ordenamientos regulan el tema objeto de estudio, resulta necesario de forma introductoria hacer precisiones sobre el alcance de los conceptos en cuestión, por lo tanto, se iniciará estableciendo los términos exoneración y exenciones fiscales.

En consecuencia, para poder definir estos términos se debe precisar necesariamente la institución de la obligación tributaria y sus elementos, autores como Durán Ramírez dividen el proceso en dos fases claramente diferenciadas: la creación de los supuestos de la obligación tributaria y el control de su efectivo cumplimiento¹.

En la primera fase, el Estado establece normativamente, por vía legislativa, las situaciones tributarias o presupuestos de hecho de la obligación, con ciertas limitaciones constitucionales y extrajurídicas. En la segunda fase, el ente público, en el ámbito administrativo, se ocupa de definir y ejercitar pretensiones tributarias individualizadas, dirigidas a la obtención de las cuotas tributarias debidas por los sujetos respecto a los cuales se hayan producido, de modo concreto y efectivo, los presupuestos legales de la imposición. La actividad administrativa está dirigida a tutelar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, liquidar los créditos fiscales y hacer efectivas las correspondientes prestaciones tributarias.

De lo anterior se puede extraer que el fundamento de esta obligación tributaria está expresada de forma necesaria en la ley, sin embargo Durán Ramírez precisa que:

¹ Maryan Karinna Durán Ramírez, “La Obligación Tributaria” en el *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, 1era ed. (Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT, 2013),288.

“...para que nazca la obligación tributaria no basta solamente que exista ese fundamento de carácter legal, se requiere que se produzca el hecho al cual la ley vincula la verificación de la relación jurídica tributaria y el nacimiento de la obligación tributaria, que recibe la denominación de hecho imponible”.²

Por lo tanto, la realización del hecho imponible da lugar, en principio, a la obligación tributaria, sin embargo:

“...hay situaciones donde dicho hecho imponible jamás se verifica o aun verificándose, no habría obligación del pago de tributo, bien sea total o parcialmente, por la existencia de disposiciones legales negativas que eliminan o neutralizan las consecuencias que se derivarían por la causación de un hecho imponible”³

Las exenciones y exoneraciones fiscales son herramientas utilizadas para permitir que ciertas actividades o contribuyentes estén exentos de pagar impuestos. Estas técnicas financieras indirectas son aplicadas por las autoridades fiscales para aliviar la carga tributaria y fomentar ciertos sectores económicos o promover objetivos específicos.

En el caso de Venezuela, es importante tener en cuenta que las exenciones fiscales están establecidas en la reserva legal, lo que implica que solo pueden ser establecidas a través de leyes aprobadas por el órgano legislativo correspondiente. Esto garantiza un marco legal sólido y transparente para la aplicación de exenciones fiscales en el país.

Por otro lado, las exoneraciones fiscales en Venezuela pueden ser establecidas por el Ejecutivo Nacional a través de decretos emitidos por el presidente de la República. Estas exoneraciones permiten eximir ciertas actividades o contribuyentes del pago de impuestos, con el objetivo de fomentar el desarrollo de determinados sectores económicos, promover inversiones o impulsar programas específicos de interés nacional.

² Maryan Karinna Durán Ramírez, “La Obligación Tributaria” op. cit., p. 289

³ Manuel Iturbe Alarcón, “No sujeción, exenciones, exoneración y otros beneficios fiscales” en el *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, 1era ed. (Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT, 2013), 307

Entre las disposiciones legales negativas relevantes para nuestro objeto estudio, nos interesa contemplar únicamente la exención y la exoneración, ambas sometidas al principio de reserva legal tributaria previsto en el artículo 317 de la Constitución venezolana⁴, las cuales analizaremos seguidamente.

La exención según lo establecido en el artículo 73 del Código Orgánico Tributario⁵, de ahora en adelante COT, se define como la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la ley, con base en esta definición, Manuel Iturbe Alarcón sostiene que:

“...la exención consiste en la eliminación de las consecuencias derivadas del nacimiento de una obligación tributaria, que de no haber existido la exención, llegaría a producirse esa obligación al hecho imponible. En tal sentido, la exención supone: i) una norma que establece un hecho imponible y que al realizarse ese hecho, genera una obligación tributaria, y ii) una norma de exención que no permite que se produzca las consecuencias, aun cuando se haya verificado ese hecho imponible, es decir, el pago de dicha obligación⁶.”

Por otro lado, en lo referido a la exoneración es necesario señalar que en el contexto tributario, tiene efectos similares a los de la exención, ya que se verifica el hecho imponible, pero sus efectos se revierten o eliminan por la norma de exoneración, liberando al contribuyente del pago de la obligación tributaria. A diferencia de la exención, otorgada por el Poder Legislativo, la exoneración es autorizada por una ley del Poder Legislativo, pero es concedida por el Poder Ejecutivo.

En cuanto a una definición del término de exoneración, se puede observar la contenida en el artículo 73 del Código Tributario, que la prevé como la dispensa total o parcial del pago de una obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo.

⁴ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009

⁵ Publicado en Gaceta Oficial No, 6507 Extraordinario, del 29 de enero de 2020.

⁶ Manuel Iturbe Alarcón, “no sujeción, exenciones, exoneración...” op. cit., p. 307

Asimismo, la doctrina⁷ se ha encargado de clasificar las exenciones tributarios de acuerdo con diversos criterios, siendo la más común aquella que distingue entre las exenciones subjetivas, que aplican a ciertas personas y les exime del pago de un tributo a pesar de cumplir con el hecho imponible, y exenciones objetivas, que eliminan los efectos del hecho imponible en relación a ciertos bienes.

Iturbe Alarcón⁸ menciona como ejemplo de exenciones subjetivas la materia de Impuesto Sobre La Renta, pues la Ley exime dentro de su artículo 14 del pago de este impuesto, a las siguientes personas: i) instituciones benéficas y de asistencia social; ii) los trabajadores o sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban con ocasión del trabajo; y iii) los afiliados a las cajas y cooperativas de ahorro; etc.

Del mismo modo se encuentran las exenciones permanentes, que no tienen límite de tiempo, y las exenciones temporales, que sí están sujetas a este límite. Así como la diferencia entre exenciones totales, donde no hay obligación de pago del tributo, y exenciones parciales, que implican una obligación parcial de asumir el tributo. En el caso de la legislación venezolana, no existen exenciones parciales propiamente dichas, sino otros beneficios como rebajas de impuestos, que reducen el monto del impuesto a pagar de forma parcial.

Finalmente, en cuanto al objeto de las exenciones y exoneraciones se puede señalar como estas están vinculadas, de forma explícita o implícita, a finalidades precisas. Esta diferencia ha dado lugar a posturas que sostienen que al interpretar los textos que establecen exenciones, la finalidad puede tener una relevancia especial. Por lo tanto, es importante considerar que las exenciones fiscales no solo tienen un impacto en la recaudación de impuestos, sino que también están ligadas a objetivos específicos que buscan promover ciertos aspectos económicos, sociales o territoriales.

⁷ Héctor Villegas., “Curso de Finanzas, *Derecho Financiero y Tributario*, 3era ed. Actualizada (Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1979).

⁸ Manuel Iturbe Alarcón, “no sujeción, exenciones, exoneración...” op. cit., p. 307

Al respecto, García Yzaguirre, Víctor, & Osorio Morales⁹ señalan sobre las finalidades de las exenciones que:

“...Es interesante notar que, en términos de su propósito, los tributos y las exenciones no son iguales. Por lo general, se reconoce que el propósito de los tributos es recaudar fondos para financiar los gastos generales del Estado, gravando así ciertos supuestos que representan capacidad contributiva. En contraste, las exenciones se justifican con propósitos específicos, que pueden variar considerablemente, como favorecer a una determinada área geográfica, permitir el desarrollo de una industria estratégica, enfrentar crisis económicas, fomentar la inversión, eximir a un grupo vulnerable, promover la natalidad, entre otros”.

3. El caso europeo.

La política fiscal en la Unión Europea se caracteriza por una división clara entre la fiscalidad directa y la fiscalidad indirecta, ambas con el objetivo de promover la equidad y la eficiencia en el mercado único.

La Unión Europea ha establecido una serie de normas que deben respetarse en todos los Estados miembros, con el fin de mantener la estabilidad económica y tributaria en la Unión. Como sostiene Remeur¹⁰, estas normas proporcionan un marco general que garantiza la coherencia y la igualdad de condiciones en materia de fiscalidad. Sin embargo, más allá de estas normas comunes, los Estados miembros mantienen la competencia exclusiva sobre la fiscalidad directa, permitiéndoles adaptar sus sistemas fiscales a sus necesidades y circunstancias particulares.

En cuanto a la fiscalidad directa, es importante destacar que esta es competencia exclusiva de los Estados miembros de la Unión Europea. Cada país tiene la responsabilidad de establecer sus propios impuestos sobre sociedades y

⁹ García Yzaguirre, Víctor, & Osorio Morales, Hugo. (2022). Interpretación Restrictiva de las Exenciones Tributarias: Una Propuesta de Análisis. *Revista chilena de derecho*, 49(3), 109-136. ¹⁰ Remeur, Cécile. (2015). Tax policy in the EU - Issues and challenges. European Parliamentary Research Service, PE 549.001.

tributación personal, lo que les otorga flexibilidad para adaptar su sistema fiscal a sus necesidades y circunstancias específicas.

Asimismo, la Unión Europea ha promovido la armonización de las normas relacionadas con la tributación de las sociedades y la fiscalidad personal. Estas normas armonizadas buscan evitar la evasión fiscal y la doble imposición¹¹, garantizando que las empresas y los individuos no puedan eludir sus obligaciones fiscales aprovechando diferencias entre los sistemas fiscales de los Estados miembros.

En lo que respecta a la fiscalidad indirecta, la Unión Europea desempeña un papel crucial en la coordinación y armonización de los impuestos sobre el valor añadido (IVA)¹² y los impuestos especiales. El objetivo principal es evitar distorsiones en el mercado único debido a variaciones en las tasas de impuestos indirectos y sistemas que brinden ventajas injustas a las empresas de un país sobre las de otros. Esto asegura una competencia justa y equitativa en el mercado único, promoviendo la igualdad de condiciones y evitando la fragmentación del mercado. Estos impuestos indirectos afectan a la libre circulación de mercancías y a la libre prestación de servicios en el mercado único.

Es importante destacar que la Unión busca equilibrar la competencia fiscal entre los Estados miembros y la necesidad de mantener la integridad y eficiencia del mercado único. Para lograr esto, se han establecido mecanismos de cooperación y diálogo entre los países de la Unión, con el objetivo de coordinar sus políticas fiscales y evitar prácticas perjudiciales para la economía europea en su conjunto.

En virtud de lo anterior, las consideraciones que se pueden realizar sobre la política fiscal en la Unión Europea es que la misma se basa en una división clara entre la fiscalidad directa y la fiscalidad indirecta, es decir, que si bien los Estados miembros tienen competencia exclusiva sobre la fiscalidad directa, la Unión Europea establece normas armonizadoras para evitar la evasión fiscal y la doble imposición. Mientras que en el caso de la fiscalidad indirecta, la Unión Europea coordina y armoniza los impuestos sobre el valor añadido (IVA) y los impuestos especiales para

¹¹ 90/436/CEE: Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas.

¹² Directiva 2006/112/CE: sistema común del impuesto sobre el valor añadido de la Unión Europea.

garantizar una competencia justa y equitativa en el mercado único, evitando distorsiones y ventajas desleales entre los países miembros.

3.1. El régimen de las exenciones impositivas antes del COVID-19.

A continuación se describen algunas exenciones previstas en Directivas del Consejo Europeo: **Directiva 2009/55/CE del Consejo relativa a las exenciones fiscales aplicables a las introducciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un país de la Unión Europea**¹³

La presente directiva de la Unión Europea establece una exención de impuestos al consumo para los bienes personales que se introducen de forma permanente desde otro país de la UE. La exención se aplica siempre y cuando los bienes no tengan una naturaleza comercial ni estén destinados a actividades económicas. Sin embargo, las herramientas necesarias para el ejercicio de la profesión u oficio del interesado se considerarán bienes personales.

En cuanto al ámbito de aplicación de esta exención de impuestos, se enuncian los casos de caballos de silla, vehículos de carretera a motor, caravanas, viviendas transportables, embarcaciones de recreo y aviones privados, pero solo si el particular traslada su residencia normal al país de la UE de destino. Estos bienes no pueden ser cedidos, alquilados o prestados durante los doce meses siguientes a su introducción con exención, a menos que se cumplan circunstancias justificadas según las autoridades competentes del país de destino.

La introducción de los bienes personales puede hacerse de una sola vez o en etapas, y se permiten distintos motivos, como traslado de residencia normal, amueblado o abandono de una residencia secundaria, matrimonio o adquisición por vía sucesoria. Cada motivo tiene requisitos y plazos específicos que deben cumplirse, y se pueden requerir pruebas adicionales según el caso.

Sin embargo, dentro de la propia Directiva se sostiene el carácter progresivo de la regulación, en el entendido de que los países de la Unión Europea tienen la

¹³ Directiva 2009/55/CE del Consejo, de 25 de mayo de 2009 relativa a las exenciones fiscales aplicables a las introducciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro (versión codificada) (DO L 145 de 10.6.2009, pp. 36-41)

facultad de mantener o establecer condiciones de exención fiscal más favorables que las establecidas en esta Directiva, con excepción de ciertos bienes.

Directiva 2006/112/CE: sistema común del impuesto sobre el valor añadido de la Unión Europea¹⁴

Esta Directiva de la Unión Europea establece exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) con ciertas condiciones, y también permite aplicar excepciones a estas normas, como tipos más bajos sobre otros bienes o servicios.

Las exenciones del IVA pueden ser sin derecho a deducción, como los servicios de atención médica, servicios sociales, servicios financieros y de seguros, o con derecho a deducción, como las entregas de bienes entre Estados miembros o las exportaciones de bienes a países no pertenecientes a la UE. La mayoría de las exenciones son obligatorias para los Estados miembros, pero algunas son opcionales.

Cuando un sujeto pasivo adquiere bienes o servicios, puede tener derecho a deducir el IVA correspondiente a las transacciones gravadas en el Estado miembro donde realiza la adquisición. Este IVA soportado se puede deducir del IVA debido en transacciones gravadas, como las entregas nacionales de bienes o las prestaciones nacionales de servicios. Sin embargo, en casos de actividades económicas exentas o cuando el sujeto pasivo se beneficia de un régimen particular, generalmente no existe derecho a deducción. En algunos casos, la deducción puede estar limitada o sujeta a regularización.

La Directiva establece las obligaciones de los sujetos pasivos y de ciertas personas que no son sujetos pasivos. En general, los sujetos pasivos que realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas son responsables del pago del IVA. Sin embargo, existen excepciones, como transacciones específicas en las que el cliente paga el IVA, como servicios prestados por proveedores en otros países a una empresa, suministro de gas natural, y casos en los que el Estado miembro puede optar por hacer que el cliente pague el IVA, como en ciertos suministros que pueden ser objeto de fraude.

¹⁴ Directiva 2006/112/CE: sistema común del impuesto sobre el valor añadido de la Unión Europea.

3.2. Medidas legislativas en materia de exenciones tributarias impositivas motivadas por el COVID-19.

A. Directiva (UE) 2021/1159 del Consejo de 13 de julio de 2021 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las exenciones temporales relativas a las importaciones y a determinados suministros, en respuesta a la pandemia de COVID-19.

La Directiva (UE) 2021/1159 del Consejo, en respuesta a la pandemia de COVID-19, establece una exención temporal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) para las importaciones y suministros específicos. Esta Directiva modifica la Directiva 2006/112/CE y tiene como objetivo principal facilitar la adquisición de bienes y servicios necesarios para hacer frente a la situación de emergencia provocada por la pandemia¹⁵.

La exención del IVA se aplica a las importaciones de bienes y a las entregas de bienes y prestaciones de servicios a la Unión, la Comunidad Europea de la Energía Atómica, el Banco Central Europeo, el Banco Europeo de Inversiones y los organismos de la Unión a los que se aplica el Protocolo sobre privilegios e inmunidades de la Unión Europea. Sin embargo, esta exención se limita a las compras realizadas para uso oficial y no se extiende a situaciones en las que los bienes y servicios sean adquiridos por organismos de la Unión para ser puestos gratuitamente a disposición de los Estados miembros u otras autoridades nacionales.

La Directiva reconoce la necesidad urgente de adoptar medidas para hacer frente a la crisis sanitaria actual y garantizar una exención del IVA en la compra de bienes y servicios por parte de la Comisión Europea u órganos y organismos de la Unión en el ejercicio de sus funciones relacionadas con la pandemia de COVID-19.

¹⁵ 1) El artículo 143 se modifica como sigue:

a) en el apartado 1 se inserta la letra siguiente: «f ter) las importaciones de bienes efectuadas por la Comisión o por un órgano u organismo establecidos con arreglo al Derecho de la Unión, cuando la Comisión o dicho órgano u organismo los importen en el ejercicio de las funciones que les confiere el Derecho de la Unión en respuesta a la pandemia de COVID-19, salvo en caso de que los bienes importados se utilicen, inmediatamente o en una fecha posterior, para entregas ulteriores a título oneroso por parte de la Comisión o de dicho órgano u organismo.

Esto evita obstáculos causados por el IVA que no pueda ser recuperado por las instituciones de la Unión o por las cargas administrativas asociadas a las obligaciones de registro del IVA.

Se establece la modificación de la Directiva 2006/112/CE, ya que la Directiva (UE) 2020/2020 del Consejo no es suficiente para fortalecer la lucha contra la pandemia de COVID-19. La nueva modificación permitirá la aplicación de tipos reducidos de IVA a las entregas de productos sanitarios y servicios relacionados, así como la exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior para la suministraración de vacunas y productos sanitarios para diagnóstico in vitro de la COVID-19 y los servicios relacionados.

La aplicación retroactiva de las exenciones introducidas por la Directiva es indispensable para hacer el mejor uso posible del presupuesto de la Unión y evitar que las medidas adoptadas para abordar los efectos de la pandemia se vean afectadas. Cualquier ajuste necesario en relación con operaciones inicialmente gravadas puede realizarse mediante mecanismos de corrección existentes. Por lo cual, en virtud de todas las razones anteriores, entró en vigor el día de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea, dada la urgencia de la situación ligada a la pandemia de COVID-19.

Por otro lado, se puede señalar que la propuesta de esta Directiva surgió como consecuencia de la experiencia del COVID-19, razón por la cual se busca eximir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a los bienes y servicios proporcionados durante situaciones de crisis por la Comisión Europea y los organismos y agencias de la Unión Europea, esto obedece a varios motivos adicionales:

En primer lugar, se ha evidenciado que la aplicación del IVA a determinadas operaciones en la contratación pública implica costos adicionales que pueden sobrecargar presupuestos ya limitados. Al eximir del IVA a estos bienes y servicios en tiempos de crisis, se reducirá la carga financiera sobre los Estados miembros y los ciudadanos, permitiéndoles destinar más recursos a la respuesta y recuperación en momentos críticos.

Además, esta propuesta buscaba maximizar la eficiencia de los fondos de la UE destinados a hacer frente a crisis como catástrofes naturales y emergencias de salud pública. Al eliminar el IVA en las adquisiciones durante una respuesta de emergencia, se optimiza el uso de los recursos financieros de la UE, asegurando que se destinen de manera efectiva al interés público y a la protección de la salud y seguridad de los ciudadanos.

Otra ventaja relevante de esta iniciativa es el fortalecimiento de los organismos encargados de gestionar catástrofes y crisis a nivel de la UE. Al eximir del IVA a los bienes y servicios adquiridos por estos organismos, se les proporciona un marco más favorable para llevar a cabo sus actividades y cumplir con su misión de protección y respuesta ante situaciones de emergencia. Esto incluye a entidades como la Unión Europea de la Salud y el Mecanismo de Protección Civil de la UE, que desempeñan un papel crucial en la coordinación y respuesta efectiva ante desafíos de gran magnitud.

Por lo tanto, la propuesta de eximir del IVA a los bienes y servicios proporcionados por la Comisión Europea y los organismos y agencias de la Unión Europea durante situaciones de crisis, ofrece una serie de ventajas significativas. No solo alivia la carga financiera sobre los presupuestos limitados, sino que también maximiza la eficiencia de los fondos de la Unión Europea y fortalece los organismos encargados de gestionar crisis y catástrofes a nivel de la Unión Europea.

4. El caso venezolano.

4.1. El régimen de las exoneraciones y exenciones impositivas antes del COVID-19.

En Venezuela, las exenciones tributarias son beneficios fiscales que eximen total o parcialmente a las personas o entidades del pago de ciertos impuestos. Estas exenciones están reguladas por la legislación tributaria y deben estar debidamente establecidas en la ley formal. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) establece en su artículo 317 que las exenciones deben ser establecidas por ley, lo que refuerza el principio de reserva legal tributaria. Esto

implica que solo el poder legislativo tiene la facultad de crear exenciones mediante la promulgación de leyes.

Existen diferentes tipos de exenciones en el sistema tributario venezolano. Por un lado, se encuentran las exenciones subjetivas, que se refieren a la exención de una persona o grupo de personas del pago de impuestos. Estas exenciones pueden estar dirigidas a ciertos sectores de la sociedad, como organizaciones sin fines de lucro, instituciones religiosas, fundaciones, entre otros. Por ejemplo, en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISLR) se establecen exenciones para las instituciones religiosas y las organizaciones sin fines de lucro que se dediquen exclusivamente a actividades de beneficio público.

Por otro lado, están las exenciones objetivas, que se refieren a la exención de ciertos bienes, servicios o transacciones del pago de impuestos. Estas exenciones pueden aplicarse a productos específicos, como alimentos básicos, medicamentos, libros, entre otros. También pueden extenderse a determinadas operaciones, como las exportaciones. Tal es el caso de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA)¹⁶, en la que se establecen exenciones para los alimentos básicos, medicamentos de uso humano, libros, entre otros bienes y servicios considerados de primera necesidad¹⁷.

Es importante destacar que las exenciones tributarias en Venezuela pueden tener una duración indefinida, siempre y cuando se mantengan las condiciones y requisitos establecidos en la ley. Sin embargo, también existe la posibilidad de que las exenciones sean temporales y tengan una vigencia limitada. En algunos casos, las exenciones pueden estar sujetas a revisiones periódicas para evaluar su

¹⁶ Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. Publicado en Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020

¹⁷ **Artículo 18.** Están exentas del impuesto previsto en esta Ley, las ventas de los bienes siguientes: (...)

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.

(...)

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

continuidad y pertinencia en función de las necesidades y objetivos del sistema tributario.

En los últimos años, se ha observado en Venezuela un aumento en el uso de exenciones o exoneraciones tributarias como una medida para promover ciertos sectores económicos o estimular la inversión. Por ejemplo, se han implementado exoneraciones fiscales para incentivar la importación de productos y fomentar el comercio exterior. Estas exoneraciones pueden incluir impuestos de importación, IVA u otros tributos relacionados con las operaciones de comercio exterior, estas se han visto materializadas en la posterior creación de bodegones¹⁸.

5. Medidas dictadas por el Estado venezolano en materia de exoneraciones tributarias antes y durante el COVID-19.

5.1 Actos con rango, valor y fuerza de Ley.

Leyes y Decretos con Rango, Valor y Fuerza de Ley que prevén exenciones y exoneraciones, entre ellos los siguientes:

A. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta¹⁹.

El artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de Venezuela establece una serie de exenciones de impuestos. Estas exenciones incluyen a entidades públicas venezolanas, como el Banco Central de Venezuela y el Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela, así como otros Institutos Autónomos determinados por la ley. Los agentes y funcionarios diplomáticos extranjeros acreditados en Venezuela también están exentos de impuestos en relación con sus remuneraciones, siempre y cuando exista reciprocidad de exención en sus respectivos países.

¹⁸ Benedicte Bull, Manuel Sutherland, Antulio Rosales “Venezuela: lujo, desigualdades y «capitalismo bodegonero».” Nueva Sociedad, Marzo, 2022,

¹⁹ Decreto N° 2.163, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Publicado en Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015

Las instituciones benéficas y de asistencia social también gozan de exención de impuestos, siempre y cuando sus enriquecimientos se destinen exclusivamente a fines benéficos y no distribuyen ganancias o beneficios a sus fundadores o asociados. Los trabajadores y sus beneficiarios están exentos de impuestos por las indemnizaciones recibidas en relación con su empleo, así como por los intereses y productos de fideicomisos y fondos de retiro y pensiones.

Las indemnizaciones de seguros también están exentas de impuestos para los asegurados y sus beneficiarios, a menos que compensen pérdidas que hayan sido incluidas en el costo o las deducciones. Las pensiones de retiro, jubilación o invalidez están exentas de impuestos para los pensionados y jubilados, incluso si se transfieren a sus herederos. Las donaciones, herencias y legados también están exentos de impuestos para los donatarios, herederos y legatarios.

En cuanto a los ahorros y planes de retiro, los afiliados a cajas y cooperativas de ahorro están exentos de impuestos, al igual que las empresas que aportan a fondos o planes de retiro, jubilación e invalidez. Además, las personas naturales están exentas de impuestos por los intereses generados por diversos instrumentos de ahorro, y los rendimientos de inversiones en fondos mutuales o de inversión de oferta pública también están exentos de impuestos. Las instituciones de ahorro y previsión social, así como los fondos de ahorros, pensiones y retiro, también gozan de exención de impuestos por los enriquecimientos obtenidos en el ejercicio de sus actividades.

Las empresas estatales nacionales dedicadas a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas están exentas de impuestos por enriquecimientos extraordinarios provenientes del valor comercial reconocido por sus asociados a los activos relacionados con proyectos de asociación destinados a su desarrollo. También se encuentran exentos de impuestos los enriquecimientos provenientes de bonos de deuda pública nacional y los montos recibidos por estudiantes becados para cubrir gastos de manutención, estudios o formación.

En el caso de las instituciones benéficas y de asistencia social, estas exenciones se deben justificar ante la Administración Tributaria demostrando que

cumplen con las condiciones establecidas, de acuerdo con lo que establezca el Reglamento. La Administración Tributaria otorgará la calificación y registro correspondiente para la exención.

B. Decreto constituyente de reforma parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado²⁰.

La Ley de Impuesto al Valor Agregado contempla una serie de exenciones fiscales que se aplican a importaciones, ventas de bienes y prestaciones de servicios específicos. Así, en el caso de las importaciones, están exentas aquellas de bienes y servicios mencionados en el artículo 18 de la ley. También se encuentran exentas las importaciones realizadas por agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país, así como las efectuadas por instituciones u organismos internacionales a los que pertenezca Venezuela.

Asimismo, gozan de exención las importaciones realizadas por instituciones u organismos que estén exentos de impuestos según tratados internacionales suscritos por Venezuela, así como las realizadas por viajeros, pasajeros y tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos cuando se encuentren bajo régimen de equipaje. Los inmigrantes que cumplan con la legislación especial y sean elegibles para franquicias aduaneras también gozan de esta exención.

Lo propio sucede con las importaciones de bienes donados en el extranjero a instituciones, corporaciones y fundaciones sin fines de lucro, así como a las universidades para el cumplimiento de sus fines. También están exentas las importaciones de billetes, monedas y materiales o insumos para su elaboración realizadas por el Banco Central de Venezuela, así como las importaciones de equipos científicos y educativos requeridos por instituciones públicas dedicadas a la investigación y docencia, y los equipos médicos de uso ambulatorio y hospitalario del sector público o instituciones sin fines de lucro, siempre que no repartan ganancias o beneficios a sus miembros y se cumplan los requisitos establecidos por la Administración Tributaria. Además, las ventas de bienes y servicios realizadas en zonas especiales como el Puerto Libre del Estado Nueva Esparta, la Zona Libre

²⁰ Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. Publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.507 en fecha 29 de enero de 2020.

para el Fomento de la Inversión Turística en la Península de Paraguaná del Estado Falcón, la Zona Libre Cultural, Científica y Tecnológica del Estado Mérida, el Puerto Libre de Santa Elena de Uairén y la Zona Franca Industrial, Comercial y de Servicios Atuja (ZOFRAT) también están exentas, de acuerdo con las leyes o decretos de creación de dichas zonas.

En relación a las ventas de bienes exentas, el artículo 18 de la ley establece diversas categorías de productos que gozan de esta exención. Entre ellos se encuentran alimentos y productos para consumo humano, fertilizantes, medicamentos, vehículos adaptados para personas con discapacidad, diarios y periódicos, libros y revistas, entre otros.

Por último, el artículo 19 de la ley menciona una serie de servicios que están exentos del impuesto, como el transporte terrestre y acuático nacional de pasajeros, servicios educativos, servicios de hospedaje y alimentación para ciertos grupos de personas, servicios médicos y odontológicos, servicios de espectáculos artísticos y deportivos, entre otros.

Es importante tener en cuenta que algunas de estas exenciones están sujetas a condiciones y requisitos establecidos por la Administración Tributaria. Además, se indica que las exenciones aplican cuando no haya suficiente producción nacional de los bienes objeto del beneficio, lo cual debe ser certificado por el ministerio correspondiente.

C. Decreto Constituyente de reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas.²¹

²¹ Decreto Constituyente de reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas. Publicado en Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020.

Artículo 125. Están exentos del pago de gravámenes aduaneros los efectos pertenecientes al Presidente de la República. Las exenciones de gravámenes, impuestos o contribuciones en general y las de gravámenes aduaneros, que puedan estar previstas en las leyes especiales, se regirán por estas últimas y por las normas que al efecto señala el artículo siguiente.

Las mercancías que ingresen a zonas, puertos, almacenes libres o francos o almacenes aduaneros (In bond) estarán exentas de impuestos de importación. Sólo podrán ingresar bajo este régimen las mercancías que hayan cumplido previamente con la obtención de los permisos, certificados y registros establecidos en la legislación sanitaria agrícola y pecuaria, sustancias estupefacientes y psicotrópicas y productos esenciales, armas y explosivos, cuando sea procedente.

El presente instrumento también establece casos en los que se pueden conceder exoneraciones totales o parciales de impuestos aduaneros. Estas exoneraciones incluyen bienes destinados a la Administración Pública, funcionarios diplomáticos y consulares, misiones acreditadas, funcionarios del servicio exterior, instituciones religiosas, obras de utilidad pública, sectores específicos como la industria y la agricultura, y casos previstos por la ley o contratos aprobados por la Asamblea Nacional.

En algunos casos, la exoneración se aplica a los gravámenes por exportación y tránsito de bienes de uso personal. Sin embargo, no se concede exoneración si existe suficiente producción nacional, a menos que haya circunstancias justificadas. Los bienes declarados como de primera necesidad y los de la cesta básica también están exentos, siempre que haya desabastecimiento debido a falta de producción o circunstancias que afecten el bienestar social.

Las exoneraciones pueden abarcar tasas y otras cantidades establecidas en la ley de aduanas en circunstancias justificadas. Los beneficiarios deben utilizar los bienes exonerados exclusivamente para los fines establecidos, salvo excepciones.

D. Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras.²²

La Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras en Venezuela, en su artículo 8, establece una serie de exenciones que aplican al pago de este impuesto. Estas exenciones abarcan diferentes entidades y operaciones financieras, y son de suma importancia para comprender el alcance y las excepciones relacionadas con este impuesto.

En primer lugar, se encuentran exentos del pago del impuesto a las grandes transacciones financieras la República y demás entes político territoriales. Esto significa que el gobierno central y las entidades territoriales no están sujetos a este impuesto en sus transacciones financieras. Asimismo, el Banco Central de

²² Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras. Publicado en Gaceta Oficial No, 6.687 Extraordinario, del 25 de febrero de 2022.

Venezuela (BCV) también goza de esta exención, pues como entidad central en el sistema financiero del país, el BCV está exonerado de pagar el impuesto a las grandes transacciones financieras en sus operaciones.

Las entidades de carácter público, ya sean con o sin fines empresariales, y calificadas como sujetos pasivos especiales, también se benefician de esta exención. Esto implica que ciertas entidades del sector público, independientemente de su objetivo empresarial, no están sujetas al pago del impuesto en cuestión.

Otra exención relevante se refiere a las operaciones cambiarias realizadas por operadores cambiarios debidamente autorizados. Estas operaciones, que implican el intercambio de monedas extranjeras, están exentas del impuesto a las grandes transacciones financieras.

Una excepción adicional se aplica al primer endoso que se realice en cheques, valores, depósitos en custodia pagados en efectivo y cualquier otro instrumento negociable. Esto significa que la primera transferencia de estos instrumentos financieros está exenta del impuesto.

En relación con los títulos valores emitidos o avalados por la República o el Banco Central de Venezuela, así como los títulos negociados en la bolsa agrícola y la bolsa de valores, se establece una exención para los débitos que generen la compra, venta y transferencia de la custodia, así como los débitos o retiros relacionados con la liquidación del capital o intereses de los mismos.

Las operaciones de transferencias de fondos realizadas entre cuentas del titular en bancos o instituciones financieras constituidas y domiciliadas en Venezuela también están exentas de este impuesto. Sin embargo, es importante tener en cuenta que esta exención no aplica a las cuentas con más de un titular. Del mismo modo, las cuentas corrientes de misiones diplomáticas o consulares y de sus funcionarios extranjeros acreditados en Venezuela también gozan de una exención del impuesto a las grandes transacciones financieras. Esto significa que los débitos en estas cuentas no están sujetos al pago del impuesto. Además, los débitos en cuenta por transferencias o emisión de cheques personales o de gerencia para el pago de tributos cuyo beneficiario sea el Tesoro Nacional están exentos de este impuesto.

En el ámbito de la banca, los débitos o retiros realizados en las cuentas de la Cámara de Compensación Bancaria, las cuentas de compensación de tarjetas de crédito, las cuentas de corresponsalía nacional y las cuentas operativas compensadoras de la banca también están exentos del pago del impuesto. Por último, se establece una exención para la compra-venta de efectivo en la cuenta única mantenida en el Banco Central de Venezuela por los bancos y otras instituciones financieras.

Es importante destacar que estas exenciones aplican exclusivamente a las transacciones realizadas en moneda de curso legal o en criptomonedas o cripto activos emitidos por la República Bolivariana de Venezuela. Estas excepciones permiten comprender el alcance y las situaciones en las que el impuesto a las grandes transacciones financieras no es aplicable, beneficiando a ciertos actores y operaciones en el ámbito financiero del país.

5.2 Actos reglamentarios

Decretos de exoneraciones del pago del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Importación y la Tasa por Determinación del Régimen Aduanero, a las importaciones de bienes muebles corporales²³.

El Decreto N° 4.080 establece una exoneración del pago del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Importación y la Tasa por Determinación del Régimen Aduanero, hasta el 30 de junio de 2020, para las importaciones definitivas de bienes muebles corporales, ya sean nuevos o usados. Esta exención aplica a los órganos y entes de la Administración Pública Nacional, así como a las personas naturales o jurídicas que realicen importaciones con recursos propios, siempre y cuando se cumplan los términos y condiciones establecidos en el Decreto.

El Ministro del Poder Popular con competencia en materia de Economía y Finanzas tiene la facultad de modificar, a través de una Resolución, los códigos

²³ Decreto N° 4.080, mediante el cual se exonera hasta el 30 de junio de 2020, del pago del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Importación y la Tasa por Determinación del Régimen Aduanero, en los términos y condiciones previstos en este Decreto, a las importaciones definitivas de bienes muebles corporales, nuevos o usados, en cuanto sea aplicable, realizadas por los órganos y entes de la Administración Pública Nacional, así como las realizadas con recursos propios, por las personas naturales o jurídicas (...). Publicado en Gaceta Oficial N° 6.497 Extraordinario del 26 de diciembre de 2019)

arancelarios correspondientes a los bienes y productos que son objeto de este Decreto. Esto permite ajustar y especificar los productos que se benefician de la exoneración.

Además, se establece que la exoneración aplica tanto a los bienes importados en su totalidad como a aquellos que se importen en piezas completas o desarmadas, incluyendo sus partes y componentes. Esto se rige por las Reglas Generales Interpretativas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

6. Consideraciones finales

Finalmente, en líneas generales se podrían establecer cierta relación entre ambos ordenamientos, principalmente en cuanto al objeto y el ámbito de aplicación de las exenciones se refiere (por ejemplo: ambos prevén exenciones al Impuesto al Valor Agregado), aun así, es necesario precisar la existencia de diferencias sustanciales en cuanto al alcance de estos beneficios fiscales y los motivos jurídicos -e incluso intereses políticos- que existen detrás del establecimiento de estas medidas (como el caso de las exoneraciones que buscaban incentivar las compras privadas de bienes en virtud de las sanciones impuestas a Venezuela).

Como ha sido observado a lo largo del presente trabajo, dentro del ordenamiento jurídico venezolano se han implementado exenciones tributarias para ciertos bienes y servicios considerados de primera necesidad, como alimentos básicos, medicamentos y libros. También se han utilizado exoneraciones fiscales para estimular sectores económicos específicos y fomentar la inversión, como la importación de productos y el comercio exterior, medidas que se realizan en principio para promover el acceso a bienes esenciales y estimular la actividad económica en el país.

En la Unión Europea, existen exenciones de impuestos al consumo para bienes personales que se introducen de forma permanente desde otro país de la Unión Europea, siempre y cuando no tengan una naturaleza comercial ni estén destinados a actividades económicas. Además, se permite la deducción del IVA soportado en transacciones gravadas realizadas en el Estado miembro correspondiente. En el contexto de la crisis del COVID-19, se ha propuesto eximir del IVA a los bienes y

servicios proporcionados y enunciados dentro de la Directiva que regulaba este supuesto, esto con el objeto aliviar la carga financiera en los Estados miembros y permitir una mayor asignación de recursos a la respuesta y recuperación en momentos críticos.

De lo anterior se puede inferir que tanto en Venezuela como en la Unión Europea, las exenciones tributarias buscan cumplir con un fin amplísimo de promover el acceso a bienes esenciales, estimular sectores económicos y aliviar la carga financiera en situaciones de crisis, como el caso de la pandemia, donde en ambos casos dieron lugar una serie de actos que buscaban contrarrestar los efectos adversos del COVID-19 en la economía.

Sin embargo, y más allá de realizar una especie de paralelismo en cuanto a la aplicación de beneficios fiscales, principalmente en cuanto al objeto de los mismos, no hay que dejar de contemplar las particularidades que lógicamente se desprenden de ambos ordenamientos jurídicos, al no ser equiparables bajo ningún concepto muchos de los procedimientos, como el caso de las fuentes del Derecho que varían en gran medida, lo que motiva a que el objeto de la comparación sea meramente relacionada a las existentes en el ámbito de aplicación de dichas medidas.