

Exenciones del Impuesto Al Valor Agregado

Nº de Consulta 27.359

Fecha: 13/06/06

Me dirijo a usted, en la oportunidad de dar respuesta a su comunicación, mediante la cual, solicita la exención del impuesto al valor agregado para la venta de los siguientes productos:

- ✓ Especies avícolas.
- ✓ Huevos fértiles de gallina.
- ✓ Pollitos, pollitas y pollonas para la cría, reproducción y producción de carne de pollo y huevos de gallina.
- ✓ Carnes en su estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera.
- ✓ Mortadela.
- ✓ Salchicha.
- ✓ Jamón endiablado.
- ✓ Productos del reino vegetal en su estado natural, considerados alimentos para el consumo humano.
- ✓ Semillas certificadas en general para el sector agrícola y pecuario.
- ✓ Arroz.
- ✓ Harina de origen vegetal, incluidas las de sémolas.
- ✓ Pan.
- ✓ Pastas alimenticias.
- ✓ Atún y sardinas enlatados o envasados.

Al respecto, esta Gerencia se pronuncia en los términos siguientes:

Entre los aspectos que caracterizan al impuesto al valor agregado se encuentran aquellos referido a su calidad indirecta y objetiva. El impuesto al valor agregado es un impuesto de tipo indirecto por las razones siguientes: En primer lugar, es un tributo que no se causa directamente en cabeza de una persona determinada, a diferencia del impuesto sobre la renta, cuya imposición recae sobre el enriquecimiento neto que haya obtenido un contribuyente en el ejercicio de un año fiscal. En este sentido, el contribuyente del impuesto al valor agregado no es quien realmente soporta la carga económica del tributo, sino el que está obligado a trasladar el impuesto al consumidor quien es al final el soportador económico del tributo, para luego enterarlo a la República. De esta última idea se deriva el carácter objetivo del impuesto, por cuanto lo que grava son operaciones comerciales calificadas en la Ley como hecho imponible, (venta e importación de bienes muebles, prestación y exportación de servicios) realizas por aquellos sujetos calificados de igual manera por la Ley, como contribuyentes ordinarios.

Siguiendo este mismo orden de ideas, siendo el hecho imponible del impuesto operaciones comerciales, los beneficios fiscales en esta materia se encuentran dirigido a las actividades y no a los sujetos que la realizan, consecuencia esta que se deriva del carácter objetivo del impuesto explicado en el párrafo anterior. Es por ello que la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.435 de fecha 12 de mayo de 2006, exceptúa del pago del impuesto en sus artículos 17, 18, 19 y 64, algunas importaciones y venta de bienes, y prestaciones de servicios, calificadas como hecho imponible por la Ley.

Ahora bien, estimamos oportuno realizar unas breves consideraciones en relación a la naturaleza jurídica y al régimen normativo aplicable a los beneficios fiscales.

El artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra el principio de legalidad tributaria, en virtud del cual no podrán cobrarse impuestos, tasas y contribuciones especiales que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos en las leyes.

Dicho principio es recogido por la norma rectora e integradora del Derecho Tributario en Venezuela como es el Código Orgánico Tributario, en cuyo artículo 3 se consagra lo siguiente:

“Artículo 3. Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

1.- Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.

2.- Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.

3.- Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales...”

De esta manera, el artículo 73 del citado Código, establece lo que debe entenderse por exenciones y exoneraciones, y a tal efecto dispone:

“Artículo 73. Exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la ley.

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.”

El Legislador al conceder dispensas del pago de impuestos, impone un sacrificio fiscal al Estado, que constituye una excepción a los principios de igualdad y de generalidad. Por lo tanto su aplicación debe ceñirse a los preceptos de la Ley y para su otorgamiento es necesario que se cumplan estrictamente los requisitos que en las disposiciones tributarias se establecen para gozar del beneficio.

La distinción entre exención y exoneración estriba, en que la primera es concedida por la ley, por lo tanto opera de pleno derecho y en forma automática, mientras que la exoneración, es otorgada por el Ejecutivo Nacional sólo en los casos en que el ordenamiento legal lo autoriza para ello.

Resulta claro que la voluntad del legislador ha sido la de establecer el principio de legalidad tributaria en materia de beneficios fiscales, sujetando su concesión, en todo caso, a una norma de carácter legal que disponga su otorgamiento.

En este sentido, el artículo 5 del Código antes mencionado, nos establece la interpretación restrictiva de las normas tributarias, disponiendo lo siguiente:

“Artículo 5: Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias.

Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva.
(Subrayado Nuestro)

En respuesta a la consulta formulada, el artículo 18, numeral 1° de la Ley en estudio, establece los siguientes supuestos de exención:

“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 ...

- 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 las de sémolas.*
- e) *Pan y pastas alimenticias.*
- f) *Huevos de gallinas.*

(…)

- j) *Mortadela*
- k) *Atún enlatado en presentación natural.*
- l) *Sardinas enlatadas con presentación cilíndrica hasta ciento setenta gramos (170 gr.).*

(…)

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

A continuación, esta Gerencia procederá a explicar el contenido de las exenciones anteriormente señaladas:

Productos del reino vegetal en su estado natural, considerados alimentos para el consumo humano: Es procedente traer a colación lo previsto en la Resolución N° SG-081, de fecha 11 de Marzo de 1996, publicada en Gaceta Oficial N° 35.921, del 15 de Marzo de 1996, contentiva de las Normas Complementarias del Reglamento General de Alimento, la cual en su artículo 3, literal a, dispone lo siguiente:

"Artículo 3. A los fines previstos en estas normas y en el Reglamento General de Alimentos, se establecen las siguientes definiciones:
Omissis...

4.- Alimento Natural: Se consideran alimentos naturales:

a.- Los alimentos de origen vegetal, animal o mineral para cuyo consumo se requiera sólo de la remoción de las partes no comestibles o de los tratamientos adecuados para su perfecta higienización y conservación."

Conforme al contenido de la norma parcialmente transcrita, los productos del reino vegetal considerados alimentos para consumo humano, son alimentos naturales que no han sufrido ningún tipo de proceso químico o transformación de cualquier índole, y además, no contienen componentes o algún preparado artificial que pueda alterar su esencia.

Semillas certificadas en general: La Ley de Semillas, Material para la Reproducción Animal e Insumos Biológico¹, establece en su artículo 4 los siguientes conceptos:

"Artículo 4. A los efectos de la presente Ley se entiende por:

(…)

13. Certificación de semilla y material de reproducción animal: Es la declaratoria de certeza del Estado, determinando el origen, la identidad genética, calidad y el desempeño agroproductivo, de todo material apto para la reproducción de cultivares y razas, debidamente individualizados y distintos, susceptibles de aprovechamiento económico, obtenido mediante un proceso integralmente controlado y supervisado según las disposiciones de la presente Ley.

(…)

¹ Gaceta Oficial N° 37.552, de fecha 18 de octubre de 2002.

41. Semilla: Toda estructura botánica destinada a la reproducción sexual o asexual de una especie.”

En este sentido, las semillas certificadas son estructuras botánicas destinadas a la reproducción sexual o asexual de una especie, las cuales han sido objeto de una declaración de certeza por parte del Estado a través de un proceso controlado y supervisado en el cual se determina su origen, identidad genética, calidad y desempeño agroproductivo, que hace de las mismas un material idóneo para la reproducción de cultivares y razas susceptibles de aprovechamiento económico.

Determinado así el ámbito de aplicación de las normas citadas, se revisará la procedencia del beneficio en cada caso concreto:

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: El contenido del beneficio de exención para la venta de especies avícolas comprende todas las aves en general, igualmente los huevos fértiles, pollitos, pollitas, pollonas y huevos de gallina necesarios para la reproducción y producción de carne de pollo, siempre que sean destinados para consumo humano.

Arroz y Harina de origen vegetal, incluidas las de sémolas: La eximente del impuesto *in comento* comprende las importaciones y venta del arroz y la harina de origen vegetal, incluyendo las sémolas, entendiendo por esta última el polvo resultante de la molienda del trigo o de otras semillas.

Pan y pastas alimenticias: El Diccionario de la Real Academia Española, define al pan de la siguiente manera:

“Pan: Porción de masa de harina y agua, de figura comúnmente chata y redonda que después de fermentada y cocida en el horno, sirve de principal alimento al hombre.”

Igualmente, la norma venezolana COVENIN 226-88, PAN, define pan en los términos siguientes:

“Pan Común: Es el producto definido en 3, de migas blancas, cuya masa se ha elaborado a base de harina de trigo, agua potable, levadura, sal y/o azúcar y/o grasa.”

Conforme a las definiciones antes citadas, el pan es el resultado de la mezcla de harina de trigo, sal, agua potable y levadura, sin ningún tipo de relleno o aditamento especial que cambie su esencia. Siendo así, el beneficio de exención está dirigido exclusivamente para el pan común.

Las pastas alimenticias comprenden toda masa preparada con harina utilizada para hacer fideos, tallarines, macarrones, raviolis y todas las variedades pertenecientes a este conjunto de alimentos, sin aditamentos especiales.

Mortadela: La mortadela es un embutido fabricado con carne de cerdo y res, condimentada con varias especias.

Atún enlatado en presentación natural: La exención prevista en el artículo 18, numeral 1, literal “K”, se refiere al atún enlatado en agua. En este sentido, el atún en aceite vegetal, en aceite de oliva o en algún tipo de salsa, o acompañado con otros ingredientes, se encuentra gravado con el impuesto en estudio.

Sardinas enlatadas con presentación cilíndrica hasta ciento setenta gramos (170 gr.): En este caso en particular, el legislador previó elementos concurrentes para la procedencia del beneficio fiscal en análisis, a saber, las sardinas enlatadas, su particular presentación y su peso, por lo que cualquier otra presentación del producto que difiera de los parámetros expuestos, queda excluida del beneficio fiscal.

Carne de pollo en estado natural, refrigerada y congelada: Este supuesto se refiere a la carne de pollo sin ningún tipo de aditivo químico o que no haya sido sometida a un proceso industrial para su conservación.

Conforme con lo anteriormente expuesto, la venta de los productos a los que hemos hecho referencia previstos en el artículo 18, numeral 1, destinados al consumo humano y que cumpla con las condiciones antes señaladas, se encuentra exenta del pago del impuesto al valor agregado. Por otra parte, al no estar previsto dentro de los mencionados supuestos la venta de productos como la salchicha y el jamón endiablado, la misma se encuentra gravada con la alícuota general del catorce por ciento (14%).

Por último, en cuanto a las carnes en su estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera, la Ley en estudio no prevé la exención para este producto, sin embargo su regulación se encuentra establecida de la siguiente manera:

“Artículo 63. Hasta tanto entre en vigor la Ley de Presupuesto que establezca una alícuota distinta, la alícuota impositiva aplicable a las siguientes operaciones será del ocho por ciento (8 %):

- 1. Las importaciones y ventas de los alimentos y productos para consumo humano que se mencionan a continuación:
(...)*
- c) Carnes en estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera.*

De acuerdo con el supuesto señalado en el artículo 63, numeral 1, literal “c” de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, la venta de carnes en estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera, salvo la venta de carne de pollo por encontrarse exenta en el artículo 18 antes analizado, se encuentra gravada con la alícuota reducida del ocho por ciento (8%).