

EL ORIGEN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y EL GRAVAMEN DE LAS VENTAS DE INMUEBLES

THE ORIGIN OF THE VALUED ADDED TAX AND THE TAXATION OF REAL ESTATE SALES

Luis Fraga-Pittaluga*

Abogado

Resumen: *Este trabajo relata de manera breve el origen y la historia del impuesto al valor agregado, desde su creación en Francia, pasando por su desarrollo en Europa y su recepción en Venezuela, para luego enfocarse en el problema de si este impuesto grava normalmente la venta de bienes inmuebles, con el objeto de analizar la modificación efectuada por Decreto Constituyente del 29 de enero de 2020, que autoriza gravar con una sobretasa las ventas de bienes inmuebles que sean pactadas y pagadas en moneda distinta a la de curso legal en el país, o criptomonedas o criptoactivos diferentes a los emitidos y respaldados por la República Bolivariana de Venezuela.*

Palabras Clave: *Impuesto al valor agregado, inmuebles, venta, sobretasa, hecho imponible, base imponible, reserva legal.*

Abstract: *This work briefly recounts the origin and history of the value added tax, from its creation in France, through its development in Europe and its reception in Venezuela, to then focus on the problem of whether this tax normally taxes the sale of real estate, in order to analyze the modification made by Constitutional Decree of January 29, 2020, which authorizes to tax with a surcharge the sales of real estate that are agreed and paid in a currency other than the legal tender in the country, or cryptocurrencies or crypto assets other than those issued and backed by the Bolivarian Republic of Venezuela.*

Key words: *Value added tax, real estate, sale, surcharge, taxable event, tax base, legal reserve.*

I. EL ORIGEN DEL IVA

El impuesto a las ventas, tipo valor agregado (*taxe sur la valeur ajoutée* o TVA), nació en Francia en 1954. Fue creado por Maurice Lauré, un joven francés de 37 años que nació en Marruecos en 1917, donde su padre trabajaba como expatriado, y murió en Neuilly-sur-Seine el 20 de abril de 2001, a la edad de 83 años. Lauré fue un brillante egresado de la prestigiosa École Polytechnique de Paris (L’X) –donde luego sería profesor– que inventó el impuesto al valor agregado mientras se desempeñaba como Director General Adjunto de Impuestos del

* Ex profesor en el postgrado de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB), ex profesor de Derecho Financiero en la Universidad Monteávila, ex profesor en el postgrado de Derecho Tributario de la Universidad Católica del Táchira y ex profesor en el Programa Avanzado de Gerencia Tributaria de la Universidad Metropolitana de Caracas. Miembro del Consejo de Redacción de la Revista de Derecho Público. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero, de la Asociación Venezolana de Derecho Administrativo y de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Ministerio de Finanzas francés.¹ Entre 1953 y 2001, publicó nueve libros que tuvieron gran influencia en materia fiscal, presupuestaria y económica, destacándose entre ellos sus dos primeros libros: *La taxe sur la valeur ajoutée*² y *Impôts et productivité*.³

Según las fuentes disponibles, el 29 de marzo de 1954, el presidente del Consejo, Joseph Laniel, y su ministro de finanzas y de asuntos económicos, Edgar Fauré, hicieron votar por la Asamblea Nacional un proyecto de ley sobre «la reforma fiscal» que sustituía el impuesto sobre la producción que existía hasta ese momento, remplazándolo por un «impuesto sobre el valor agregado percibido sobre los negocios». Paradójicamente este impuesto no fue impulsado para su aprobación por el Ministro de Finanzas de la época, Edgar Fauré, sino por el presidente de la Comisión de Finanzas de la Asamblea Nacional, Pierre Mendès France.⁴ Así, el 10 de abril de 1954, se promulgó la Ley N° 54-404 y de este modo nació el IVA.⁵

Los antecedentes inmediatos de este impuesto en Francia fueron el impuesto general a las ventas de bienes y servicios, que se instauró en 1917 y que se llamó “impuesto sobre los pagos” (*taxe sur les paiements*) aplicable a los consumidores; y luego en 1920, el impuesto sobre la “cifra de negocios” (*taxe sur la chiffre d'affaires*), aplicable a las empresas. Pero estos tributos tenían un gran defecto y es que, al no ser tipo valor agregado y plurifásicos, sino acumulativos, producían el denominado efecto *cascada* e incrementaban el precio del producto en cada etapa de la cadena de producción y comercialización, generando inflación y perjudicando en gran medida y de manera especial al consumidor final.

La creación de Lauré era sencillamente genial desde todo punto de vista, porque el impuesto gravaba toda la cadena de producción y comercialización, por el valor añadido en cada etapa, pero sin aumentar significativamente el precio pagado por el consumidor final, como ocurría con los impuestos acumulativos al consumo existentes hasta entonces.

El Fisco comenzaba a recaudar el tributo desde el momento mismo que el producto salía de la fábrica hacia el distribuidor y seguía recaudando porciones del impuesto hasta el consumidor final. La evasión era extraordinariamente difícil, puesto que cada eslabón de la cadena controlaba al anterior y al siguiente, gracias al sistema de traslación y de crédito y débito fiscal. Además, cada actor económico se convertía en un auxiliar del ente recaudador, garan-

* Ex profesor en el postgrado de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB), ex profesor de Derecho Financiero en la Universidad Monteávila, ex profesor en el postgrado de Derecho Tributario de la Universidad Católica del Táchira y ex profesor en el Programa Avanzado de Gerencia Tributaria de la Universidad Metropolitana de Caracas. Miembro del Consejo de Redacción de la Revista de Derecho Público. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero, de la Asociación Venezolana de Derecho Administrativo y de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

¹ Ver al respecto: Babeau, A. « Maurice Lauré: Une œuvre d'une grande originalité ». *La Jaune et la Rouge*. Août-Sep, 2002, N° 577 / Cozian, M – Deboissy, F. *Précis de Fiscalité des Entreprises*. Lexis-Nexis, Paris, 2014, 38 Édition, pp. 507 y ss. / DISCHAMPS, J.C. « Au secours de la T.V.A. (note bibliographique) » *Revue Economic*. Librairie Armand Colin, Paris, 1959, Vol. 10, N° 3, pp. 475-476 / TREFFEL, R. « La TVA une invention française ». *L'Economiste*. <https://www.leconomiste.eu/decryptage-economie/601-la-tva-est-une-invention-francaise.html>

² Librairie du recueil Sirey, Paris, 1953.

³ Librairie du Recueil Sirey, Paris, 1953.

⁴ https://www.lemonde.fr/economie/article/2014/04/04/la-tva-une-invention-francaise_4395627_3234.html

⁵ *Vid.* Journal Officiel de la République Française, N° 3484, 11 avril 1954. https://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?id=JORFTEXT000000864818&pageCourante=03482

tizando el flujo seguro y constante de recursos para el Fisco. La posterior fiscalización y determinación de cualquier diferencia de impuesto o de ilícitos cometidos durante el proceso, era extremadamente simple, pues durante toda la cadena de producción y comercialización se generaban registros contables y documentos probatorios (*i.e.* facturas) que no podían ser ocultados o falsificados porque el control cruzado de evidencias no lo permitía o al menos lo hacía muy complicado y riesgoso.

En Francia, el IVA representa casi la mitad de la recaudación tributaria⁶ y actualmente está regulado en el Código General de Impuestos (artículo 256 y ss.)⁷ con una tarifa ordinaria del 20% y otras tarifas especiales, incrementadas o reducidas, según el caso.

II. LA EXPANSIÓN DEL IVA E EUROPA

Aunque el IVA fue inventado en Francia, su notable eficiencia recaudatoria pronto estimuló su aplicación en el resto de Europa. Ello se debió tal vez a que en el Tratado de Roma del 25 de marzo de 1957⁸, que instituyó el mercado común europeo, se previó la necesidad de una armonización tributaria entre los Estados miembros. Hasta hoy en día, el IVA es el impuesto más uniforme en toda la Unión Europea.

Un hito muy importante en el desarrollo del IVA a nivel europeo, que materializó el uso del exitoso *modelo francés*, comenzó con la Primera Directiva del 11 de abril de 1967⁹, en la que se impuso a los Estados miembros la obligación de adoptar el sistema del IVA y abandonar las otras variantes de imposición a las ventas.

Es muy importante rememorar el contenido de esa Directiva, porque en ella se definen las bases fundamentales del IVA moderno. La Directiva indicó que era conveniente una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre volumen de negocios con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia y de alcanzar en consecuencia el objetivo consistente en la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios comerciales, entre los Estados miembros.

Asimismo, señaló la Directiva que la armonización debía conducir a la desaparición de los sistemas de impuestos acumulativos en cascada, y a la adopción por todos los Estados miembros de un sistema común de impuesto sobre el valor añadido, que lograra un máximo de sencillez y de neutralidad a través de la mayor generalidad posible y extendiendo su ámbito de aplicación a la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y a la prestación de servicios, incluyendo la fase del comercio al por menor.

A partir de esas bases fundamentales, la Directiva ordenó:

“Artículo 1: Los Estados miembros sustituirán su sistema actual de impuestos sobre el volumen de negocios por el sistema común de impuesto sobre el valor añadido definido en el artículo 2. En cada Estado miembro, la ley que disponga esta sustitución se promulgará en el plazo más breve posible con el fin de que pueda entrar en vigor en la fecha que sea fijada por cada uno de ellos teniendo en cuenta la situación coyuntural, pero en ningún caso con poste-

⁶ <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/budget-comptes-etat/budget-etat/approfondir/recettes-etat/recettes-fiscales#.XtELaW5FySc>

⁷ https://www.legifrance.gouv.fr/telecharger_pdf.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577

⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:11957E/TXT>

⁹ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-X-1967-60005>

rrioridad al 1 de enero de 1970. A partir de la entrada en vigor de dichas leyes ningún Estado miembro podrá aplicar o dictar medida alguna de compensación a las importaciones o a las exportaciones en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios en los intercambios entre los Estados miembros.”

“Artículo 2: El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen. En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta. No obstante lo anterior, hasta la fecha en que se haga efectiva la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, estos últimos dispondrán de la facultad, previo ejercicio de la consulta prevista en el artículo 5, de aplicar este sistema sólo hasta la fase de comercio al por mayor, incluida, y de aplicar, en su caso, a la fase de comercio minorista, o anterior a ésta, un impuesto complementario autónomo.”

El desarrollo del IVA en Europa prosiguió, lento pero seguro, y a través de la Sexta Directiva de la CEE del 17 de mayo de 1977¹⁰ se dictó el sistema común de impuesto al valor añadido, regulando detalladamente el ámbito de aplicación, los sujetos pasivos, el hecho imponible, la base imponible, el devengo y exigibilidad del impuesto, los tipos impositivos, los supuestos de no sujeción, las exenciones internas y externas, las deducciones, los responsables tributarios, los deberes formales, los regímenes especiales, entre otras cosas. A esta segunda Directiva suele calificársele como el “Código Europeo del IVA”.

El 28 de noviembre de 2006, fue dictada la Directiva 2006/112/CE¹¹, que sustituyó la Sexta Directiva, y estableció el Sistema Común del Impuesto al Valor Agregado, con 414 artículos y 12 anexos.

Esta Directiva recoge todas las enmiendas que se hicieron a la Sexta Directiva y es en la actualidad la que regula el IVA en la Unión Europea.

3. *La recepción del IVA en Venezuela*

El IVA llegó tardíamente a Venezuela, cuando ya la mayoría de los países de Latinoamérica lo habían puesto en funcionamiento¹². Según relata el recordado profesor Armando Montilla (uno de los fundadores del Derecho tributario moderno en Venezuela) en 1983 la Comisión de Estudio y Reforma Fiscal creada por el Decreto N° 550 de marzo de 1980¹³

¹⁰ <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1977L0388:20060101:ES:PDF>

¹¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=ES>

¹² Como lo afirma el profesor Eusebio González, países como Colombia (1963), Brasil (1965) y Uruguay (1967) adoptaron prontamente la incorporación del IVA a sus sistemas tributarios. González, E. “La moderna rehabilitación de ciertas formas de imposición indirecta: Especial referencia a los problemas que suele plantear la introducción del IVA”. *III Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 1989, p. 40. Nótese que en Colombia, Brasil y Uruguay el IVA fue introducido antes de que el IVA tuviera una regulación uniforme en Europa.

¹³ G.O. N° 31.948 del 20 de marzo de 1980.

(presidida nada menos y nada más que por el ilustre Don Tomás Enrique Carrillo-Batalla) presentó un informe en el cual recomendó la introducción en el país de un impuesto general a las ventas, que sería el paso intermedio para la promulgación posterior de un impuesto al valor agregado.¹⁴

En un ambiente propicio para la reforma del sistema tributario venezolano, impulsada por las recomendaciones del Departamento de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional, fueron celebradas en Caracas, en noviembre de 1989, las III Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, y en ellas un trabajo de José Rafael Bermúdez da cuenta de dos proyectos de ley presentados en agosto de 1989, por el Ministerio de Hacienda en relación a la reforma del Impuesto sobre la Renta y la introducción del Impuesto al Valor Agregado.¹⁵

Desafortunadamente y como lo explica Leonardo Palacios Márquez, el programa maestro de reformas tributarias fue definido, pero no ejecutado durante el período de gobierno comprendido entre 1989 y 1993, que culminó intempestivamente con la salida del Presidente de entonces Sr. Carlos Andrés Pérez.¹⁶

Llegamos así a la promulgación de la primera Ley de Impuesto al Valor Agregado en Venezuela, por el Presidente de la República Sr. Ramón J. Velázquez, mediante Decreto N° 3.145 del 16 de septiembre de 1993¹⁷. En esta primera Ley, el hecho imponible comprendía, conforme a su artículo 8: La venta de bienes *muebles* corporales, incluidas la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como los retiros o desincorporación de bienes muebles; la importación definitiva de bienes muebles; la importación de servicios gravados por esta Ley; la prestación de servicios independientes en el país, a título oneroso, en los términos de la Ley y el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refería el numeral 3° del artículo 9 de la Ley¹⁸.

Este impuesto causó un impacto importante en la población, por lo que rápidamente fue derogado y sustituido por un tributo idéntico, pero con otro nombre, que transmitía la falsa

¹⁴ Montilla Varela, A. "Introducción del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela". *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 1991, N° 53, p. 69.

¹⁵ Bermúdez, J.R. "La introducción de un impuesto al valor agregado en Venezuela". *III Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 1989, p. 275.

¹⁶ Palacios Márquez, L. "Los efectos del IVA en la economía". *Imposición al valor agregado (IVA) en Venezuela*. (Coordinador Jesús Sol). AVDT, Caracas, 2004, p. 75. Del mismo autor consúltese: "Anotaciones para la sinceración del impuesto general al consumo tipo valor agregado en Venezuela". *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, N° 82, pp. 61 y ss.

¹⁷ G.O. N° 35.304 del 24 de septiembre de 1.993.

¹⁸ Artículo 9, numeral 3: "Retiro o desincorporación de bienes muebles: los retiros o desincorporaciones de bienes muebles propios del objeto, giro o actividad de la empresa, efectuados por los contribuyentes ordinarios con destino al uso o consumo propio, de los socios, de los directores o del personal de la empresa, o a cualquier otra finalidad distinta, tales como rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales y, en general, por cualquier causa distinta de su disposición normal por medio de la venta o entrega a título oneroso. Se consideran retirados o desincorporados, y por lo tanto, gravables, los bienes que falten en los inventarios y cuya salida no puedan ser justificada por el contribuyente, a juicio de la Administración Tributaria. No constituirán hechos imposables los retiros de bienes muebles, cuando sean destinados a ser utilizados o consumidos en el objeto, giro o actividad del negocio, a ser trasladados al activo fijo del mismo o a ser incorporados a la construcción o reparación de un inmueble destinado al objeto, giro o actividad de la empresa.

idea a la población de que solamente se aplicaba al consumo suntuario o de bienes de lujo y a las ventas al mayor: “El Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor” promulgado mediante Decreto N° 187 del 25 de mayo de 1994.¹⁹

Además de esta manipulación semántica, el nuevo tributo no ordenaba discriminar el monto del impuesto en la factura respectiva²⁰, con lo que, como bien afirma Jesús Sol Gil, se encubría: “...el traslado de la carga fiscal dentro del precio de los bienes y servicios a quienes, en definitiva, eran los contribuyentes económicos del impuesto, presentando un efecto que podemos definir como ‘Anestesia’, como fase de lo que denominamos primera fase de cultura tributaria de esta exacción”.²¹

Luego de cinco (5) años de *anestesia fiscal*, el impuesto al valor agregado en Venezuela retomó su verdadero nombre, con el Decreto con Rango y Fuerza de Ley N° 126 del 5 de mayo de 1.999²² y así permanece hasta la fecha²³.

En *ninguna* de las veinte (20) leyes de impuesto al valor agregado que estuvieron en vigencia en Venezuela desde 1993 y hasta la última reforma proveniente del Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, del 17 de agosto de 2018²⁴, se contempló la venta de bienes *inmuebles* como hecho imponible de este tributo y, de hecho, el Decreto Constituyente del 29 de enero de 2020 (en adelante la “LIVA”)²⁵ no incluye la venta de inmuebles dentro de los hechos imponibles definidos en su artículo 3. La doctrina ha entendido siempre, de manera pacífica, que las transacciones que involucrasen bienes inmuebles estaban fuera del ámbito de aplicación objetivo del IVA.²⁶

IV. EL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS EN FRANCIA

Siendo que el IVA es un invento francés, es válido acudir a la fuente original para saber cómo regula dicho impuesto las transacciones inmobiliarias. Aunque el IVA evolucionó de distinta forma en los países donde fue adoptado, consultar la concepción original del tributo, es sin duda un dato relevante.

En sus orígenes y como se desprende de la interpretación conjunta de la Ley 54-404 del 10 de abril de 1954 y de los artículos 256 y 277 del Código General de Impuestos aplicable

¹⁹ G. O. Extraordinario N° 4.727 del 27 de mayo de 1994

²⁰ Aunque el artículo 27 de la Ley preveía que el monto del débito fiscal debía ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes fungiesen como adquirentes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes estarían obligados a soportarlos, se dejaba específicamente establecido que: “Solo en los casos de operaciones entre contribuyentes ordinarios del impuesto deberá indicarse separadamente el débito fiscal en la factura o documento equivalente emitido por el vendedor o prestador de servicios. En los demás casos el impuesto formará parte del precio.”

²¹ Sol Gil, J. “Clasificación de los impuestos y el impuesto tipo valor agregado”. *Imposición al valor agregado (IVA) en Venezuela*. (Coordinador Jesús Sol). AVDT, Caracas, 2004, p. 94-95.

²² G.O. N° 5.341 Extraordinario del 5 de mayo de 1999.

²³ G.O. N° 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020.

²⁴ G.O N° 6.396 Extraordinario del 21 de agosto de 2018.

²⁵ G.O. N° 6.507 del 29 de enero de 2020.

²⁶ ESCALANTE, X. *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Tema XI, Impuesto al Valor Agregado. AVDT, Caracas, 2013, T. II, p.

en razón del tiempo²⁷, la venta de inmuebles no fue gravada con el IVA en Francia. Actualmente el IVA (*i.e.* la TVA) se aplica en Francia a las transacciones inmobiliarias, pero dentro de unas circunstancias muy específicas. El IVA inmobiliario presenta varias particularidades en relación con el IVA de derecho común y por eso se dice que es más próximo en su regulación a los llamados *derechos de mutación a título oneroso*, que del IVA.²⁸

Para que el IVA pueda ser aplicado en las transacciones inmobiliarias, debe tratarse de una operación que se haya hecho en el marco de una actividad económica por una persona que tenga la condición de contribuyente ordinario del impuesto²⁹. Es decir se trata de transacciones inmobiliarias efectuadas por personas cuya actividad consiste, precisamente en comprar y vender terrenos para ser construidos o inmuebles en construcción, o inmuebles que no tengan más de cinco años de construidos.³⁰

De modo pues que, si una persona que no es contribuyente ordinario del impuesto vende un terreno o un inmueble, nuevo o usado, la transacción respectiva no está sujeta al IVA. La única excepción a este principio general es el caso en el cual una persona que es arrendatario de un inmueble, se hace propietario del mismo dentro del programa de los llamados *dispositivos de accesión social*, aplicándose en este caso una tarifa reducida de IVA del 5,5%.

V. EL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS EN LATINOAMÉRICA

No hemos analizado la totalidad de las leyes de IVA Latinoamericanas, sino sólo algunos ejemplos que, arbitrariamente, hemos considerado representativos por ser países pioneros en la introducción de este impuesto. Este examen aleatorio, por supuesto, no representa el estado actual de la cuestión en América Latina; para ello sería necesario un estudio más exhaustivo de derecho comparado, el cual desborda con creces los propósitos de estas breves notas.

Brasil tiene uno de los sistemas tributarios más complejos de toda América Latina. Existen cuatro tipos de impuestos al consumo: El IVA estatal (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, ICMS), el IVA federal (Imposto sobre Produtos Industrializados, IPI) el Impuesto de Servicio Municipal (ISS), y las contribuciones sobre ingresos brutos (PIS-PASEP y COFINS). Ni el ICMS ni el IPI, gravan la venta de bienes inmuebles. El PIS y el COFINS sí pero cuando la venta del inmueble es parte de la actividad económica del vendedor.³¹

En Chile, que fue una de las legislaciones de IVA seguidas como modelo por Venezuela, este tributo grava la venta de *inmuebles*, según se desprende del texto expreso de los artículos 2.1 y 4 del Decreto Ley N° 825³², pero dentro de ciertas condiciones. Si se trata de un inmueble nuevo, se causa el impuesto, pero si el precio de la vivienda es inferior a determinado monto, se concede una rebaja. Si la vivienda se adquiere con un subsidio habitacional,

²⁷ <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000305639&categorieLien=id>

²⁸ Cozian, M – Deboissy, F. *Précis de Fiscalité... Cit.*, 621.

²⁹ Artículo 256 y ss, del Code Général des Impôts: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>

³⁰ La “construcción” a la que se refiere el Código General de Impuestos, no necesariamente es un inmueble que va a servir de vivienda, sino que abarca la construcción de cualquier obra: edificios, carreteras, autopistas, estacionamientos, puentes, túneles, diques, etc.).

³¹ <http://www.portalfederativo.gov.br/>

³² <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6369&idVersion=2020-03-01>

la operación estará exenta. Si se trata de la adquisición de un inmueble usado, no se causa el IVA, salvo que sea para su reventa, porque en ese caso se entiende que la actividad es parte del giro comercial del vendedor y, por lo tanto, se trata de un contribuyente del IVA.

En Colombia, la venta de bienes *inmuebles* usados no es gravada con el IVA³³; se aplica el IVA cuando la venta de inmuebles es parte del giro de negocio del vendedor, es decir, cuando se trata de una transacción hecha por un contribuyente ordinario de dicho impuesto. En el caso de las viviendas nuevas, se aplica el IVA si el precio de la vivienda supera el monto establecido en el Estatuto Tributario (artículo 420 y ss).

La Ley de IVA de Uruguay, es realmente compleja de analizar. Sin embargo, pareciera claro que la venta de inmuebles nuevos sí está gravada con el IVA, pero con la tarifa mínima aplicable; mientras que la venta de inmuebles usados no está gravada, a menos que se trate de inmuebles sobre los cuales sea han hecho refacciones o reciclajes significativos, que sean vendidos por empresas constructoras o promotoras.³⁴

VI. EL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS EN VENEZUELA: ¿NUEVO TRIBUTO O AMPLIACIÓN ENCUBIERTA DEL HECHO IMPONIBLE DEL IVA?

La LIVA establece en su artículo 62.3, que cuando se realicen *ventas de bienes inmuebles* que sean pactadas y pagadas en moneda distinta a la de curso legal en el país, o criptomonedas o criptoactivos diferentes a los emitidos y respaldados por la República Bolivariana de Venezuela, se aplicará la alícuota impositiva establecida en el tercer aparte del artículo 27 de la Ley, es decir, la tarifa que fijará el Ejecutivo Nacional mediante Decreto y que estará comprendida entre un límite mínimo de cinco por ciento (5%) y un máximo de veinticinco por ciento (25%).

La norma indica que los registradores deberán solicitar, previo al registro del documento de compraventa, el o los documentos que demuestren el pago del inmueble en bolívares, o en criptomoneda o criptoactivo emitidos y respaldados por la República Bolivariana de Venezuela y que, en su defecto, deberá exigir el comprobante de pago de la obligación tributaria a la que se refiere el artículo 62.

Tratando de encontrar algún sentido a esta nueva regulación, expertos tributarios han asumido, en foros y conferencias, dos posiciones: (i) se trata de un nuevo tributo que no grava el consumo de bienes y servicios sino la forma de pago (entre otros, Alessandra Montagna³⁵); (ii) se trata del mismo tributo, sólo que el hecho imponible no sólo es el definido ahora en el artículo 3 de la Ley, sino también el definido en el artículo 62.3 (Juan Carlos Fermín³⁶).

Entendemos perfectamente la necesidad de convivir con una regulación que es una realidad de la cual resulta prácticamente imposible escapar, en un sistema donde la tutela judicial efectiva de los derechos y garantías de los ciudadanos es un espejismo. Además, el

³³ <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/fiscal/Deloitte-ES-DeloitteLegal-libro-IVA-2019.pdf>

³⁴ <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,beneficios-fiscales-98,preguntas-frecuentes-ampliacion,O,es,0,PAG;CONC;1017;8;D;esta-gravada-por-el-iva-la-enajenacion-de-inmuebles;2;PAG;>

³⁵ Según ponencia expuesta en el Foro “Actualidad Tributaria” organizado por VENAMCHAM en Caracas (hotel Marriott®), el día 4 de marzo de 2020: <http://www.venamcham.org/>

³⁶ Según ponencia presentada en el Foro “Actualidad Tributaria 2020”, organizado por la AVDT en Caracas, el día 27 de febrero de 2020.

exigir que los registradores soliciten, previo al registro del documento de compraventa, el o los documentos que demuestren el pago del inmueble en bolívares, o en criptomoneda o criptoactivo emitidos y respaldados por la República Bolivariana de Venezuela o, en su defecto, exigir el comprobante de pago de la obligación tributaria, se crea un mecanismo de presión para arrinconar a los contribuyentes en un callejón sin salida.

Sin embargo, más allá de esa visión pragmática, que es completamente realista y justificada, creemos importante analizar si el legislador podía hacer lo que hizo y de poder hacerlo, si lo hizo bien.

a) *Si es un nuevo tributo*

Una de las explicaciones que se ha intentado dar a la sobretasa de IVA para las transacciones inmobiliarias pactadas y pagadas en moneda extranjera, es que se trata de un tributo distinto al IVA que grava los pagos por medios diferentes a la moneda de curso legal o las criptomonedas o criptoactivos respaldados por la República. Estamos persuadidos de que esta interpretación es un intento justificado de encontrar alguna explicación racional a la inclusión de esta sobretasa, pero desafortunadamente la misma plantea una serie de inconvenientes.

En primer lugar y desde la perspectiva del genuino respeto al principio de la legalidad tributaria, habría que convenir que esta no es, sin duda alguna, la forma de crear un nuevo tributo, porque no se satisfacen las exigencias del principio de reserva legal tributaria cuando se introduce de contrabando una exacción en la ley que regula otro tributo, sin que se describa con claridad y detalle, cuál es el objeto del nuevo impuesto, el hecho imponible, la base imponible, los sujetos pasivos, entre otras cosas.

La ausencia de una pormenorizada regulación en la Ley de este supuesto nuevo tributo, no permite determinar, por ejemplo, si el mismo entra dentro de los ramos rentísticos que corresponden al Poder Nacional y si es un tributo que satisface las exigencias establecidas en los artículos 133, 316 y 317 de la Constitución, en cuanto a su conformidad con los principios constitucionales de generalidad, capacidad contributiva, progresividad, justicia o equidad tributaria y la interdicción de los efectos confiscatorios de los tributos.

Por otro lado, no es congruente esta interpretación con el hecho de que el artículo 27, tercer aparte, de la LIVA, al que remite el artículo 62.3, *ejusdem*, se refiere a una alícuota *adicional* a la que grava las transacciones, operaciones y actividades que son objeto del IVA; es decir, es una tarifa que se añade a la tarifa ordinaria del IVA, de modo que pareciera claro que la intención del legislador no ha sido consagrar un nuevo tributo, sino incrementar la tarifa del que ya está regulado en la Ley, cuando la transacción es pactada y pagada en moneda extranjera, o criptomonedas o criptoactivos diferentes a los emitidos y respaldados por la República Bolivariana de Venezuela.

Finalmente, si estamos frente a un nuevo tributo que no es el IVA sino un gravamen a los pagos por medios distintos a la moneda de curso legal, las criptomonedas o criptoactivos emitidos y respaldados por la República Bolivariana de Venezuela, se trataría de una operación ajena al procedimiento de determinación de la cuota tributaria liquidable del IVA, de acuerdo con los artículos 28 al 31 de la LIVA.

b) *Si es el mismo impuesto*

Las transacciones inmobiliarias no pueden ser gravadas con una “sobretasa” de Impuesto al Valor Agregado, porque las transacciones inmobiliarias no constituyen hecho imponible en este impuesto, ni antes de la reforma ni después de la reforma.

Las transacciones de venta de inmuebles nuevos o usados jamás han sido hecho imponible desde que el Impuesto al Valor Agregado fue introducido en Venezuela en 1993, y no lo son en el país de origen de este tributo, sino dentro de las muy específicas limitaciones a las que ya se hizo referencia, que excluyen con toda claridad la venta de inmuebles nuevos o usados entre personas que no son contribuyentes ordinarios del impuesto.

Por otro lado, y como resulta evidente de la simple lectura de los artículos 1 y 3 de la LIVA, la compra-venta de bienes inmuebles, cualquiera que sea la forma de pago, no es hecho imponible en este tributo. El artículo 1 de la LIVA establece que el Impuesto al Valor Agregado es un tributo que grava: (i) la enajenación de bienes muebles, (ii) la prestación de servicios y (iii) la importación de bienes. Por su parte, el artículo 3 de la LIVA, en forma más pormenorizada, regula claramente cuáles son las actividades, negocios jurídicos y operaciones que constituyen hecho imponible en del IVA, a saber:

- a. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles, realizado por los contribuyentes de este impuesto;
- b. La importación definitiva de bienes muebles;
- c. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquéllos que provengan del exterior, en los términos de la LIVA y el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4 de la LIVA;
- d. La venta de exportación de bienes muebles corporales; y
- e. La exportación de servicios.

Luego, el artículo 4 de la LIVA ofrece una definición auténtica, de cada uno de los elementos que integran los hechos imponibles definidos en el artículo 3, a los fines del Impuesto al Valor Agregado.

Obsérvese que, siguiendo la regla adoptada por la mayoría de los países, el IVA grava como prestación de servicios a los contratos de *obras inmobiliarias*, incluso cuando el contratista aporta los materiales, pero no grava la venta posterior del inmueble.³⁷

Ninguna de las normas precitadas, ni alguna otra de la LIVA, salvo por lo que respecta al artículo 62.3 ya mencionado, prevé la venta o cualquier otro negocio jurídico que tenga por objeto un bien inmueble, como hecho imponible a los fines del Impuesto al Valor Agregado, salvo el caso de los arrendamientos y las cesiones de uso.

³⁷ Artículo 4. LIVA: “A los efectos de esta Ley, se entenderá por: (...) Servicios: Cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se consideran servicios los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales; los suministros de agua, electricidad, teléfono y aseo; los arrendamientos de bienes muebles, arrendamientos de bienes inmuebles con fines distintos al residencial y cualesquiera otra cesión de uso, a título oneroso, de tales bienes o derechos, los arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a fondo de comercio situados en el país, así como los arrendamientos o cesiones para el uso de bienes incorporales tales como marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica. Igualmente, califican como servicios las actividades de lotería, distribución de billetes de lotería, bingos, casinos y demás juegos de azar. Asimismo, califican como servicios las actividades realizadas por clubes sociales y deportivos, ya sea a favor de los socios o afiliados que concurren para conformar el club o de terceros.”

Por esa razón, la “sobretasa” introducida por el artículo 62.3, en concordancia con el tercer aparte del artículo 27 de la LIVA, es inconstitucional porque viola el principio de la reserva legal tributaria (artículo 317 de la Constitución); y es ilegal porque es una ampliación clandestina y encubierta del hecho imponible definido en la Ley, que atenta contra el artículo 3 del Código Orgánico Tributario y los artículos 1 y 3 de la propia LIVA.

Como es bien sabido, la tarifa o alícuota es un elemento estructural del tributo que, aplicado a la base imponible, da como resultado el *quantum* de la obligación tributaria o cuota tributaria liquidable. La tarifa o alícuota de un tributo (sea ordinaria o incrementada), no puede aplicarse sino únicamente a las cantidades que conforman la base imponible del tributo respectivo y la base imponible sólo puede estar integrada por el producto económico del hecho imponible (e.g. renta, líquido hereditario, importe de la donación, precio del servicio o del bien vendido, ingresos brutos derivados de la actividad económica en el Municipio, etc.).

Por su parte, el hecho imponible es el presupuesto hipotético y condicionante previsto en la ley, en el cual se describen de manera típica ciertos actos o hechos cuya realización por o con respecto a un sujeto determinado (contribuyente), en un lugar y en un tiempo concreto, origina el nacimiento de la obligación tributaria y por tanto, legitima al ente titular de la potestad tributaria para determinar, liquidar y recaudar el tributo. Volviendo a los conceptos fundamentales del Derecho, tenemos que el hecho imponible es el supuesto de hecho de la norma tributaria o la hipótesis normativa y la obligación tributaria es la consecuencia jurídica de la verificación de ese supuesto de hecho.

Señalan Pérez de Ayala y González que: “La ley tributaria, como toda norma jurídica, al establecer un mandato ha de ligar la producción del efecto jurídico deseado a la realización de un determinado hecho, que en la doctrina recibe el nombre de supuesto de hecho. Ese supuesto de hecho o supuesto fáctico (también denominado riqueza gravada u objeto material del tributo) constituye, naturalmente, un elemento de la realidad social, que conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que el mismo es contemplado por el legislador tributario y transportado a la norma, convirtiéndolo así en un supuesto normativo, esto es, en un hecho jurídico, que en esta rama del derecho recibe, más específicamente, el nombre de hecho imponible”.³⁸

Por eso afirma el maestro Dino JARACH que el hecho imponible es un hecho jurídico al que la ley vincula el nacimiento de la obligación y que la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible que puede subsumirse en la definición legal; y agrega que esa conexión entre el hecho imponible y la norma que es fuente de la obligación, tiene como consecuencia insalvable que el hecho imponible es un “hecho jurídico”, esto es, un hecho productivo de efectos jurídicos por voluntad de la ley.³⁹

El artículo 36 del Código Orgánico Tributario dice que: “El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Esa *tipificación* está hecha en la LIVA en su artículo 3, en el cual claramente se indica que: “Constituyen hechos imponibles a los fines de esta ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones...”.

La enumeración contenida en el artículo 3 de la LIVA, no es *enunciativa*, sino *taxativa*, de modo que no incluye cualquier otra actividad, negocio jurídico u operación, no indicado

³⁸ Pérez de Ayala, J.L.-González, E. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1991, pp. 209-210.

³⁹ Jarach, D. *Curso de Derecho Tributario*. CIMA, Buenos Aires, 1980, p. 141.

expresamente en la norma. Como es consustancial a la definición del hecho imponible, sólo generan la obligación de pagar el tributo los hechos claramente definidos por el legislador. No pueden introducirse *otros hechos generadores* de manera *furtiva* en distintas disposiciones de la Ley. Precisamente por ello el legislador se ocupa de establecer en una única norma qué es lo que constituye hecho imponible; de lo contrario, habría que convenir que el artículo 3 es una mera referencia, y eso es cohonestar un fraude escandaloso al principio de la reserva legal tributaria.

Ahora bien, en los tributos variables y a diferencia de aquellos en los cuales la ley fija de una vez el importe tributario a pagar (tributos fijos), la ocurrencia del hecho imponible por sí sola no es suficiente para determinar el alcance cuantitativo de la obligación tributaria; es decir, la simple realización por parte del o con respecto al contribuyente, de los hechos o actos descritos por el legislador como generadores de la obligación de pagar un impuesto, una tasa o una contribución especial, no bastan para precisar en términos concretos el *quantum* de dicha obligación, porque el hecho imponible no contiene los elementos necesarios para precisar *la cuantía* del importe tributario.

Por tanto, en este supuesto, el hecho imponible debe ser reducido a una cifra económica, o mejor dicho, debe ser susceptible de ser cuantificado o expresado numéricamente. Recuérdese que la obligación tributaria, en la casi totalidad de los supuestos posibles, involucra una prestación de dar que, también en la generalidad de los casos, supone la entrega de una suma de dinero o al menos de bienes evaluables económicamente.

De esta forma, la precisa delimitación de esa prestación de dar, que como advertimos suele consistir en la entrega de una suma de dinero, exige una representación económicamente relevante del hecho imponible. Así, por ejemplo, el gravamen con el impuesto al valor agregado de una prestación de servicios no es posible sino en tanto y en cuanto, dicha prestación de servicios sea onerosa y exista por ende una magnitud económica —en este caso el precio pagado por el servicio— sobre la cual aplicar el impuesto correspondiente. Precisamente esa magnitud económica en que se traduce el hecho imponible y que hace posible cuantificar el importe tributario en los tributos variables, es la base imponible, también denominada base de medición.

De acuerdo con Ferreiro Lapatza: “...podemos definir la base imponible como la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa (...) la base es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible, pues, en pura lógica, si el tributo se paga en relación con la base imponible, si no hay base imponible no hay cuota, no nace la obligación tributaria. Para que nazca la obligación tributaria es necesario que se dé el hecho imponible en todas sus partes completamente, y una de sus partes o elementos necesarios para que nazca la obligación tributaria es aquel cuya magnitud se toma como base”⁴⁰.

En la doctrina patria, el profesor Romero-Muci expresa que la: “...la base imponible es el parámetro legal al que se aplica el tipo imponible a fin de cuantificar, caso por caso, el importe de la prestación tributaria. La base imponible se convierte en la plataforma, en la magnitud sobre la cual opera el tipo de gravamen”⁴¹.

⁴⁰ Ferreiro Lapatza, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 403.

⁴¹ Romero-Muci, H. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local* (1.936-1.996). EJV, Caracas 1.997, T. I, p. CXII.

La jurisprudencia, siguiendo la doctrina clásica del Derecho Tributario –concretamente a Jarach– entiende la base imponible o base de medición como: “...la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación”⁴². Como se advierte, la jurisprudencia patria ratifica la estrecha vinculación que existe entre el hecho imponible y la base imponible, en tanto esta última constituye el parámetro de valoración cuantitativa de aquél.

Si como hemos dicho la base imponible supone la reducción del hecho imponible a una expresión numérica que se convierte en expresión económica de la parte de riqueza que, por mandato de la ley, las personas deben aportar para dar cumplida satisfacción a su deber constitucional de coadyuvar al sostenimiento de los gastos públicos, mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, *ex* artículo 133 de la Constitución, podemos entonces establecer las siguientes características generales de la misma:

(i) *Elemento estructural del tributo*

La base imponible es un elemento estructural propio de los tributos variables, en los cuales el importe tributario no viene fijado de una vez por la ley, sino que requiere la aplicación de una alícuota sobre una base económica, en forma proporcional⁴³ o progresiva⁴⁴, según el caso.

(ii) *Magnitud económica*

La base imponible siempre es una magnitud económica perfectamente mensurable o cuantificable, como por ejemplo la renta, el ingreso bruto, el monto de la venta, el líquido hereditario, entre otras.

(iii) *Elemento cuantificador de la obligación tributaria*

En los tributos variables, la base imponible es uno de los elementos cuantificadores de la obligación tributaria, simple y llanamente porque la cuantía de ésta será el resultado aritmético de aplicar la tasa o alícuota del tributo sobre el monto de la base imponible.

(iv) *Materia propia de la reserva legal tributaria*

Como elemento estructural del tributo, la definición de la base imponible es materia de la más estricta reserva legal, como claramente lo establece el artículo 3 del Código Orgánico Tributario⁴⁵. En consecuencia, actos normativos distintos a las leyes no pueden intervenir en

⁴² Cf. S. TSJ/SC, 21.11.2000, caso Heberto Contreras Cuenca vs. Ley del IVA.

⁴³ Si el tipo de gravamen o alícuota es fijo independientemente de la variación de la base (*i.e.* IVA).

⁴⁴ Si el tipo de gravamen o alícuota varía según aumente o disminuya el monto de la base (ISLR, ISSDRC, etc.).

⁴⁵ Artículo 3, COT: 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. 4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código. Parágrafo Primero. Los órganos legislativos nacional, estatales y municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios, rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva, la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal. Asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría con las que cuenten. Parágrafo Segundo. En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tri-

modo alguno en la definición de la base imponible de un tributo determinado, ni puede el legislador abdicar de hacerlo en un caso concreto, delegando dicha definición en el reglamentista, como también lo dispone con claridad el párrafo segundo del mencionado artículo 3 del Código Orgánico Tributario.

Por otra parte, en mérito de la vinculación estrecha que debe existir entre el hecho imponible y la base imponible, debemos señalar, siguiendo al profesor VILLEGAS, que el “...elemento cuantificante debe ser seleccionado por el legislador tan cuidadosamente como seleccionó los hechos imponibles. Ello por una razón muy simple. La 'cuantía' que resulte asignada a cada deuda tributaria debe ser abstractamente idónea para reflejar qué valor se atribuyó a cada hecho imponible como factor demostrativo de capacidad contributiva (...) el elemento cuantificante debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó 'aprehender' al construir un cierto hecho imponible”⁴⁶.

(v) *Índice de capacidad contributiva*

En tanto la base imponible representa la porción de riqueza sobre la cual recae el tributo y por tanto es el índice de la capacidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que ha sido seleccionada por el legislador, ella representa uno de los datos esenciales a consultar a los fines de determinar hasta dónde una exacción es razonable y proporcionada y, por contra, cuando la misma se torna confiscatoria.

(vi) *Intimamente conectado al hecho imponible*

La magnitud económica que representa la base imponible está indisolublemente ligada o asociada a lo que el legislador ha definido como hecho imponible, en tanto se trata de la expresión cuantitativamente relevante del mismo. Puede decirse entonces que la base imponible guarda con el hecho imponible una relación de *instrumentalidad*.

De acuerdo con el profesor Héctor Villegas, luego de aclarar que la base imponible o elemento cuantificante de la relación jurídica tributaria, como él lo llama, no es parte del hecho imponible: “...es ahora posible acentuar la necesidad de que el elemento cuantificante sea adecuadamente coherente con el hecho imponible. Tal adecuación es esencial, so pena de distorsionar el tributo. Veamos: El hecho imponible debe ser siempre reducible a una expresión numérica que lo convierta en expresión económica de la parte de riqueza con la cual las personas deben soportar el gasto público. Para que eso sea razonablemente cierto, el

buto así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Párrafo Tercero de este artículo. No obstante, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar al Ejecutivo Nacional para que proceda a modificar la alícuota del impuesto, en los límites que ella establezca. Párrafo Tercero. Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria Nacional reajustará el valor de la Unidad Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código. En los casos de tributos que se liquiden por períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente al cierre del ejercicio fiscal respectivo. Para los tributos que se liquiden por períodos distintos al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período. La unidad tributaria solo podrá ser utilizada como unidad de medida para la determinación de los tributos nacionales cuyo control sea competencia de la Administración Tributaria Nacional, no pudiendo ser utilizada por otros órganos y entes del Poder Público para la determinación de beneficios laborales o tasas y contribuciones especiales derivadas de los servicios que prestan.

⁴⁶ Villegas, H. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1980, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1980, T. I, pp. 251-252.

legislador debe encontrar una congruente vinculación entre la acción del destinatario legal tributario previamente hipotetizada en la norma, y el importe del tributo que debe pagar ante la realización de esa acción⁴⁷.

Por esa razón, cuando existe un divorcio o una desconexión entre los hechos que el legislador ha seleccionado como hipótesis de incidencia y la dimensión económica que va a servir para cuantificar la obligación tributaria, se produce un fenómeno muy particular que consiste en gravar de manera encubierta y oblicua una manifestación de riqueza que no fue la seleccionada por el legislador al definir el hecho imponible, violándose así el principio de la legalidad tributaria y la garantía constitucional de que los tributos deben recaer sobre la verdadera capacidad contributiva.

Esto es, precisamente, lo que ocurre con el artículo 62.3 de la LIVA, donde al margen de los hechos definidos en la ley como generadores de la obligación de pagar el impuesto, se crea una sobretasa que se aplica además sobre una magnitud económica que en ningún caso – de acuerdo con la voluntad del legislador- puede formar parte de la base imponible del tributo en cuestión.

Se trata pues de una forma de imposición clandestina, como afirma Romero-Muci, para quien: “...la necesaria operación de transformar el hecho imponible en una magnitud mensurable puede utilizar múltiples criterios, pero esos criterios deben siempre responder al principio constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada quien, la cual se frustraría si se rompe el hilo lógico y jurídico que debe ligar la capacidad económica del contribuyente con la cuantía de la prestación tributaria, precisamente por desconexión del cauce formal ofrecido por la correspondiente definición legal del hecho imponible y de la base tributaria”⁴⁸.

Entonces, resulta claro que no pueden incluirse en la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, ni de ningún otro tributo, magnitudes económicas que no tienen relación alguna con los hechos definidos en la ley como gravables. Por lo tanto, si como hemos dicho, las transacciones inmobiliarias no están descritas en el artículo 3 de la LIVA como hecho imponible, el importe de la respectiva transacción no puede formar parte de la base imponible de este tributo y por ende, no es constitucional ni legalmente posible aplicar ninguna tarifa o sobretasa de IVA en estas transacciones.

Por último, aunque no menos importante, no debe olvidarse que sólo pueden ser contribuyentes ordinarios del IVA, de acuerdo con el artículo 5 de la LIVA, los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios y, en general, toda persona natural o jurídica que *como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imponibles de conformidad con el artículo 3 de la Ley*. Además de los contribuyentes ordinarios, están los contribuyentes ocasionales, que son específicamente señalados en el artículo 6 de la LIVA, a saber, los importadores no habituales de bienes muebles corporales.

En ninguna de estas categorías puede ser incluida la persona, natural o jurídica, que vende (pacta y cobra) un inmueble en moneda distinta a la de curso legal en el país, o criptomonedas o criptoactivos diferentes a los emitidos y respaldados por la República Bolivariana de Venezuela, sin que la venta de inmuebles sea parte *de su giro, objeto u ocupación*. Adicionalmente, y como ya se ha dicho, aunque la venta de inmuebles fuere parte del *giro, obje-*

⁴⁷ Villegas, H. *Curso de finanzas...Cit.*, T. I, p. 252.

⁴⁸ Romero-Muci, H. *Jurisprudencia...Cit.*, T. I, p. CXIII.

to u ocupación de la persona natural o jurídica, la misma *no es* una actividad, negocio jurídico u operación que constituya hecho imponible de conformidad con el artículo 3 de la Ley, como lo indica el artículo 5 de la LIVA.

VI. CONCLUSIÓN

Desde su creación en Francia en 1954, el IVA ha sido un tributo cuya vocación principal es gravar el consumo de bienes y servicios. En el caso de los bienes, la regla ha sido siempre gravar la venta de bienes *muebles* corporales. Excepcionalmente, la venta de bienes *inmuebles* está sujeta al IVA en algunas legislaciones, como la francesa, cuando se trata, por ejemplo, de bienes inmuebles nuevos, de bienes usados que han sufrido una remodelación o refacción considerable para su reventa, o de bienes inmuebles nuevos o usados que son vendidos por contribuyentes del impuesto y la operación forma parte de su giro comercial ordinario.

En el caso venezolano, no creemos que la LIVA haya creado de manera encubierta un nuevo tributo que grava la *forma de pago* de ciertos bienes; lo que en nuestra opinión ha ocurrido es que, de manera clandestina y en franca violación de los artículos 316 y 317 de la Constitución, 3 del Código Orgánico Tributario y 3, 4 y 5 de la propia LIVA, el Decreto Constituyente del 29 de enero de 2020, amplió ilegítimamente el hecho imponible del IVA para incluir las transacciones inmobiliarias y gravarlas con una sobretasa, cuando esta operación fuese pactada y pagada en moneda distinta a la de curso legal en el país, o criptomonedas o criptoactivos diferentes a los emitidos y respaldados por la República Bolivariana de Venezuela.

BIBLIOGRAFIA

Babeau, A. “Maurice Lauré: Une œuvre d’une grande originalité”. *La Jaune et la Rouge*. N° 577. Août-Sep, 2002.

Bermúdez, J.R. “La introducción de un impuesto al valor agregado en Venezuela”. *III Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 1989.

Cozian, M – Deboissy, F. *Précis de Fiscalité des Entreprises*. 38 Édition. Lexis-Nexis, Paris, 2014,

Dischamps, J.C. “Au secours de la T.V.A. (note bibliographique)”, *Revue Economic*. Librairie Armand Colin, Vol. 10, N° 3, Paris, 1959,

González, E. “La moderna rehabilitación de ciertas formas de imposición indirecta: Especial referencia a los problemas que suele plantear la introducción del IVA”. *III Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 1989, p. 40. Nótese que en Colombia, Brasil y Uruguay el IVA fue introducido antes de que el IVA tuviera una regulación uniforme en Europa.

Escalante, X. *Manual Venezolano de Derecho Tributario. Tema XI, Impuesto al Valor Agregado*. T. II. AVDT, Caracas, 2013.

Ferreiro Lapatza, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons, Madrid, 1996.

Jarach, D. *Curso de Derecho Tributario*. CIMA, Buenos Aires, 1980.

Montilla Varela, A. “Introducción del Impuesto al Valor Agregado en Venezuela”. *Revista de Derecho Tributario*. N° 53. AVDT, Caracas, 1991.

Palacios Márquez, L. “Los efectos del IVA en la economía”. *Imposición al valor agregado (IVA) en Venezuela*. (Coordinador Jesús Sol). AVDT, Caracas, 2004.

_____, “Anotaciones para la sinceración del impuesto general al consumo tipo valor agregado en Venezuela”. *Revista de Derecho Tributario*. N° 82, AVDT, Caracas.

Pérez De Ayala, J.L.-González, E. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1991.

Romero-Muci, H. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local* (1.936 – 1.996). T. I. EJV, Caracas 1.997.

Sol Gil, J. “Clasificación de los impuestos y el impuesto tipo valor agregado”. *Imposición al valor agregado (IVA) en Venezuela*. (Coordinador Jesús Sol). AVDT, Caracas, 2004.

Treffel, R. “La TVA une invention française”. *L’Economiste*. <https://www.leconomiste.eu/decryptage-economie/601-la-tva-est-une-invention-francaise.html>

Villegas, H. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1980, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. T. I. Depalma, Buenos Aires, 1980.