

MODIFICACIÓN DEL CRITERIO DCR-5-33945 SOBRE EL REGISTRO DE LAS OPERACIONES NO SUJETAS EN LOS LIBROS ESPECIALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado¹ dispone lo siguiente:

“Artículo 54: Los contribuyentes a que se refiere el artículo 5 de esta Ley están obligados a emitir facturas por sus ventas, por la prestación de servicios y por las demás operaciones gravadas. En ellas deberá indicarse en partida separada el impuesto que autoriza esta Ley...”.

“Artículo 56: Los contribuyentes deberán llevar los libros, registros y archivos adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales del caso para el control del cumplimiento de las disposiciones de esta Ley y de sus normas reglamentarias...”.

El Reglamento General de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado² señala:

*“Artículo 70: Los contribuyentes del impuesto además de los libros exigidos por el Código de Comercio, deberán llevar un Libro de Compras y otro de Ventas. En estos libros se registrarán cronológicamente y sin atrasos las informaciones relativas a sus operaciones en el mercado interno, importaciones y exportaciones, **documentadas mediante facturas emitidas y recibidas, documentos equivalentes de venta de bienes y servicios...**(Omissis)...”.*
(Resaltado de la Gerencia)

“Artículo 75: Los contribuyentes ordinarios del impuesto deberán registrar cronológicamente y sin atrasos en el Libro de Compras, los siguientes datos:

a) La fecha y el número de la factura, nota de débito o de crédito por la compra nacional o extranjera de bienes y recepción de servicios, y de la declaración de Aduanas, presentada con motivo de la importación de bienes o la recepción de servicios provenientes del exterior.

Asimismo, deberán registrarse iguales datos de los comprobantes y documentos equivalentes correspondientes a la adquisición de bienes y servicios.

b) El nombre y apellido del vendedor o de quien prestó el servicio, en los casos en que sea persona natural. La denominación o razón social del vendedor o prestador del servicio, en los casos de personas jurídicas, sociedades de hecho o irregulares, comunidades, consorcios y demás entidades económicas o jurídicas, públicas o privadas.

c) Número de inscripción en el Registro de Información Fiscal o Registro de Contribuyentes del vendedor o de quien preste el servicio, cuando corresponda.

d) El valor total de las importaciones definitivas de bienes y recepción de servicios discriminando las gravadas, exentas o exoneradas, registrando además el monto del crédito fiscal en los casos de operaciones gravadas.

En el caso de operaciones gravadas con distintas alícuotas, deberán registrarse dichas operaciones separadamente, agrupándose por cada una de las alícuotas.

e) El valor total de las compras nacionales de bienes y recepción de servicios discriminando las gravadas, exentas, exoneradas o no sujetas al impuesto o sin derecho a crédito fiscal, registrando además el monto del crédito fiscal en los casos de operaciones gravadas.

¹ Gaceta Oficial N° 38.632 del 26 de febrero de 2007.

² Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.363 del 12 de julio de 1999.

En el caso de operaciones gravadas con distintas alícuotas, deberán registrarse dichas operaciones separadamente, agrupándose por cada una de las alícuotas". (Resaltado de la Gerencia)

"Artículo 76: Los contribuyentes deberán registrar cronológicamente y sin atrasos en el Libro de Ventas, las operaciones realizadas con otros contribuyentes o no contribuyentes, dejando constancia de los siguientes datos:

a) La fecha y el número de la factura, comprobantes y otros documentos equivalentes, notas de débito o de crédito y de la guía o declaración de exportación.

b) El nombre y apellido del comprador de los bienes o receptor del servicio, cuando se trate de una persona natural. La denominación o razón social si se trata de personas jurídicas, sociedades de hecho o irregulares, comunidades, consorcios y otros entes económicos o jurídicos, públicos o privados.

c) Número de inscripción en el Registro de Información Fiscal o Registro de Contribuyentes del comprador de los bienes o receptor del servicio.

d) El valor total de las ventas o prestaciones de servicios discriminando las gravadas, exentas, exoneradas o no sujetas al impuesto, registrando además el monto del débito fiscal en los casos de operaciones gravadas.

En el caso de operaciones gravadas con distintas alícuotas, deberán registrarse dichas operaciones separadamente, agrupándose por cada alícuota.

e) El valor FOB del total de las operaciones de exportación". (Resaltado de la Gerencia)

La Providencia Administrativa N° 0257 establece en su artículo 3 lo siguiente:

"Artículo 3: Están excluidas de la aplicación de esta Providencia las siguientes operaciones:

1. Las ventas de bienes inmuebles.
2. Las importaciones no definitivas de bienes muebles.
3. Las operaciones y servicios en general realizados por los bancos, institutos de créditos o empresas regidas por el Decreto N° 6287 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras, incluidas las empresas de arrendamiento financiero y los fondos del mercado monetario...
4. Las operaciones realizadas por las bolsas de valores y las bolsas agrícolas, así como la comisión que los puestos de bolsas agrícolas cobren a sus clientes por el servicio prestado por la compra de productos y títulos de origen o destino agropecuario.
5. Los servicios prestados bajo relación de dependencia de conformidad con la Ley Orgánica del Trabajo.
6. Las actividades y operaciones realizadas por los entes creados por el Ejecutivo Nacional de conformidad con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario, con el objeto de asegurar la administración eficiente de los tributos de su competencia; así como las realizadas por los entes creados por los Estados o Municipios para los mismos fines.
7. Los servicios de transporte público nacional de personas por vía terrestre.
8. Los servicios médico-asistenciales y odontológicos, de cirugía y hospitalización, prestados por entes públicos.
9. Las actividades realizadas por los parques nacionales, zoológicos, museos, centros culturales e instituciones similares, cuando se trate de entes sin fines de lucro exentos de impuesto sobre la renta.
10. Los servicios educativos prestados por entes públicos.
11. Los servicios de hospedaje, alimentación y sus accesorios, a estudiantes, ancianos, personas con discapacidad, excepcionales o enfermas, cuando sean

prestados dentro de una institución destinada exclusivamente a servir a estos usuarios, siempre que esté exenta del impuesto sobre la renta...".

Las operaciones no sujetas constituyen operaciones no gravadas, pues respecto a ellas no se verifica el hecho generador del impuesto; contrario a las operaciones denominadas por la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado como exentas y exoneradas, las cuales sí son operaciones gravadas, pero en ellas el pago del impuesto ha sido dispensado por Ley o por el Ejecutivo Nacional autorizado por Ley.

En efecto, el hecho imponible se encuentra definido en el artículo 36 del Código Orgánico Tributario³ como el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Partiendo de esta definición, se colige que todo hecho que no encuadre dentro de los supuestos legales previstos en la norma, evidentemente no origina el nacimiento de la obligación tributaria, como es el caso de las operaciones calificadas como no sujetas.

Ahora bien, ante la situación planteada, relativa al registro de las operaciones no sujetas, y una vez examinados los requisitos establecidos en los artículos 75 y 76 del Reglamento General de la Ley *in comento*, se desprende de ellos la obligatoriedad de registrar todas las facturas, notas de débito y de crédito, que emita o reciba un contribuyente ordinario del impuesto con ocasión a sus operaciones de compra y venta, pudiendo estas referirse a operaciones gravadas, exentas, exoneradas o no sujetas al impuesto.

Tal interpretación deviene del análisis concordado de las disposiciones contenidas en los literales a) y d) de los citados artículos del Reglamento *ejusdem*, razón por la cual opina esta Gerencia que deben registrarse en los Libros de Compras y de Ventas únicamente aquellas operaciones exentas, exoneradas o no sujetas que deban ser documentadas mediante facturas, notas de débito o de crédito, en virtud de las disposiciones dictadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en materia de emisión de facturas y otros documentos. De esta manera, no existiría obligación de registrar en los señalados libros especiales las operaciones exentas, exoneradas o no sujetas que no deban ser documentadas en facturas y otros documentos, por disposición expresa del SENIAT.

De los anteriores planteamientos se deduce que la contraprestación de los servicios prestados bajo relación de dependencia, según lo dispuesto en la Ley Orgánica del Trabajo, no debe registrarse en los Libros Especiales del IVA, debido a que tal operación está excluida de la aplicación de la Providencia Administrativa N° 0257, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 numeral 5 *ejusdem*.

Sobre la base de las consideraciones anteriores, se modifica el criterio emanado de esta Gerencia en el dictamen DCR-5-33945 Memo 993 del 05 de junio de 2008, de conformidad con lo establecido en el artículo 11 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos⁴.

³ Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.

⁴ Gaceta Oficial N° 2.818 del 01 de julio de 1981.