

**LEGISLACIÓN SOBRE LA RECUPERACIÓN DE LOS CREDITOS FISCALES EN
MATERIA DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
EN EL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO**

Liliana Correia Pires

Docente de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Universidad de Carabobo

Ana María de Celli

Colaboración especial

Legislación sobre la recuperación de los créditos fiscales en materia de impuesto al valor agregado en el sistema tributario venezolano

LEGISLACIÓN SOBRE LA RECUPERACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES EN MATERIA DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO

RESUMEN

El sistema tributario venezolano tiene la necesidad de buscar alternativas fiscales para la obtención de los ingresos que le permitan dar cobertura a los gastos presupuestados. En este sentido, el impuesto al Valor Agregado (IVA) constituye una de las principales fuentes de ingreso, ya que grava las múltiples etapas de producción y comercialización de bienes y servicios en todo el aparato productivo. La administración del IVA presenta distintas fases operativas que requieren la intervención normativa para su regulación, de esta manera se establecen mediante leyes, decretos, providencias y resoluciones, los lineamientos procedentes para la compensación, cesión o reintegro de los excedentes de créditos fiscales. En la práctica, la recuperación de los créditos se concibe como un procedimiento administrativo moratorio que disminuye el flujo de efectivo de los contribuyentes. Y las políticas fiscales implementadas por el Poder Ejecutivo a través de los procedimientos administrativos y las Leyes, Reglamentos y Providencias emanadas del Servicio Integrado de Administración Aduanera y Tributaria de corrientes doctrinales "*in dubio pro fisco*", incrementan mediante prácticas dilatorias la espera de los contribuyentes en el pronunciamiento y emisión de sus resoluciones. El Estado dentro de sus funciones, debe más bien propiciar competencias e incentivos fiscales a los contribuyentes que permita reactivar el aparato productivo y mantener el equilibrio del sistema financiero.

Palabras clave: Sistema Financiero, Impuesto al Valor Agregados y Recuperación de los Créditos Fiscales

ABSTRACT

Venezuelan tax system is the need to seek alternatives for obtaining tax revenues to enable it to cover budgeted expenditures. In this sense, the Value Added Tax (VAT) is one of the main sources of income, and taxing the various stages of production and marketing of goods and services throughout the productive apparatus. VAT administration has different operational stages that require policy intervention to control, so are determined by laws, decrees, orders and resolutions, guidelines for compensation from, transfer or refund of surplus tax credits. In practice, the recovery of claims is seen as an administrative moratorium weakening the cash flow of taxpayers. In practice, recovery of loans is seen as an administrative proceeding moratorium which decreases the flow of cash from taxpayers. And fiscal policies implemented by the Executive through the administrative procedures and the Laws, Regulations and Orders issued by the Integrated Service of Customs and Tax Administration doctrinal currents "*in dubio pro fisco*" delaying tactics increase by waiting for taxpayers in the declaration and issuance of its resolutions. This decision, further compromises the fiscal policies implemented by extending the wait for taxpayers in the issuance and issuance of decisions. The state within its functions must be more tax incentives to encourage taxpayers opportunity to reactivate the productive apparatus and maintain the balance of the financial system.

Keywords: Financial System Tax, Value Added and Recovery of Tax Credits

SUMARIO

INTRODUCCIÓN.

ANÁLISIS.

- I. .EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO FUENTE DE INGRESOS PARA EL ESTADO VENEZOLANO.**
- II. EL PROCEDIMIENTO DE RECUPERACIÓN DE TRIBUTOS.**
- III. .LAS SOLICITUDES DE RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES PARA EXPORTADORES.**
- IV. SOLICITUDES DE RECUPERACIÓN DE RETENCIONES ACUMULADAS.**

CONCLUSIONES.

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA.

Legislación sobre la recuperación de los créditos fiscales en materia de impuesto al valor agregado en el sistema tributario venezolano

LEGISLACIÓN SOBRE LA RECUPERACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES EN MATERIA DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO

INTRODUCCIÓN

El Estado Venezolano entre sus múltiples funciones, cuenta con el deber de administrar el sistema tributario y fiscal con el objeto de obtener recursos que satisfagan las necesidades de la comunidad. Esta función se encuentra consagrada en el artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) vigente, en el que se atribuye como competencia del Poder Público Nacional, garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias establecidas en los numerales 12 y 13 de la referida Carta Magna:

“12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas; de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios; de los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco; y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los

Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley.

13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias; para definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales; así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial.”

En el cumplimiento a las funciones de orden constitucional, y con el fin de crear un sistema financiero más moderno y efectivo, el presidente de la República Bolivariana de Venezuela aprueba el 21 de diciembre de 1999 el Decreto N° 594: Reglamento de Reorganización del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) con el objeto regular la organización, atribuciones y funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, cuyo nombre fue modificado a Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, conservando las mismas siglas (SENIAT);

confiriendo la potestad de administración de los recursos en el sistema tributario venezolano tal como reza en el artículo 3 de este Reglamento:

Corresponde al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el ejercicio de todas las funciones y potestades atribuidas para la gestión integrada del sistema tributario y la administración aduanera, conforme al ordenamiento jurídico; así como el otorgamiento de los contratos, concesiones y disposición de los gastos inherentes a la gestión de los sistemas administrativos y recursos humanos, relativos a la autonomía funcional y financiera del servicio...”

Actualmente el SENIAT, en ejercicio de sus atribuciones, tiene bajo su jurisdicción la administración del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto creado en Venezuela en 1993 con carácter de ley, publicada en Gaceta Oficial N° 35.304 del 24 de septiembre de 1.993, cuya finalidad fue aplicar una alícuota impositiva del diez por ciento (10%) general a todas las operaciones, y en el caso de las exportaciones, cero por ciento (0%). Posteriormente se incluyó la alícuota adicional del quince por ciento (15%) que gravaría a todas las operaciones que tuvieran por objeto ciertos bienes y servicios suntuarios.

Entendiendo la naturaleza del Impuesto al Valor Agregado, tal como lo expresa Belisario Villegas, es una derivación de los impuestos a las ventas, tributos que, económicamente inciden sobre los consumos. Sin embargo, no es el consumidor, por lo general, el sujeto pasivo, sino otra persona que se halla en cierta vinculación con el bien destinado al consumo antes de que éste llegue al consumidor. Este impuesto, recibe su nombre porque grava las distintas etapas del proceso económico de los bienes y servicios en proporción al valor agregado del producto; desde la importación o fabricación como producto terminado, hasta que llega al consumidor final, tributando las distintas etapas de la comercialización. Los empresarios o comerciantes situados en distintos niveles, son únicamente gravados en proporción al aumento del valor que producen, bajo la concepción que en cada etapa el sujeto pasivo agrega valor, y ese valor es el que es objeto de impuesto.

El Impuesto al Valor Agregado ha sufrido numerosas modificaciones desde su creación, cambios en la alícuota, las exenciones y exoneraciones, hechos impositivos y procedimientos administrativos, hasta la inclusión de las declaraciones electrónicas en el portal institucional,

Legislación sobre la recuperación de los créditos fiscales en materia de impuesto al valor agregado en el sistema tributario venezolano

www.seniat.gob.ve. En algunas oportunidades, los cambios han obedecido a políticas fiscales de incentivo, y en otras para subsanar los desequilibrios presupuestarios en el sistema tributario.

En el estudio de la más reciente Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en Gaceta Oficial 38.632 el 26/02/07, se indica las distintas etapas del impuesto, desde su creación, hasta el pago y cumplimiento de los deberes formales. En este contenido se incluye un capítulo para la Recuperación de Créditos Fiscales, contemplado dentro del Título IV de la “Determinación de la Obligación Tributaria”. A pesar de que la Recuperación de Créditos Fiscales, es reconocida como un derecho de los contribuyentes de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario sin embargo, en la actualidad, los trámites para la Recuperación de los Excedentes de Retenciones de IVA no descontadas, así como la Recuperación de Créditos Fiscales por las Actividades de Exportación, se perciben como una problemática para los empresarios venezolanos, en vista de que los gerentes responsables del impuesto ven infructuosas sus acciones administrativas para realizar la compensación o cesión de créditos fiscales solicitada ante las instancias competentes.

El reembolso del impuesto debería operar de forma automática, sin embargo, los lineamientos establecidos por el SENIAT, aunque ajustados al marco legal, son muy complejos y perentorios en la práctica, minimizando la posibilidad de su recuperación debilitando el flujo de efectivo o capital de trabajo. En este sentido, el presente artículo intenta profundizar la racionalidad del sistema tributario venezolano, en la celeridad del proceso administrativo para la Recuperación de Créditos Fiscales en materia de IVA, tanto por la vía de Retenciones Acumuladas como por las Actividades de Exportaciones, enfocando el principio constitucional del Estado, de garantizar un sistema eficiente para la recaudación de los tributos de acuerdo a las capacidades económicas de los contribuyentes.

ANÁLISIS

El sistema tributario venezolano ha tenido en el Impuesto el Valor Agregado, una de las fuentes de ingresos más trascendentales del régimen fiscal venezolano. Así lo demuestran las fuentes estadísticas del SENIAT a través de su portal, como las estimaciones de este tributo en el Proyecto de Ley de Presupuesto de la Nación. El IVA como tributo, se dimensiona sobre el valor adicional de cada una de las etapas de la producción y comercialización de bienes y servicios,

incorporándose de esta forma al sistema de recaudación como una de las principales fuentes de ingresos fiscales.

I. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO FUENTE DE INGRESOS PARA EL ESTADO VENEZOLANO

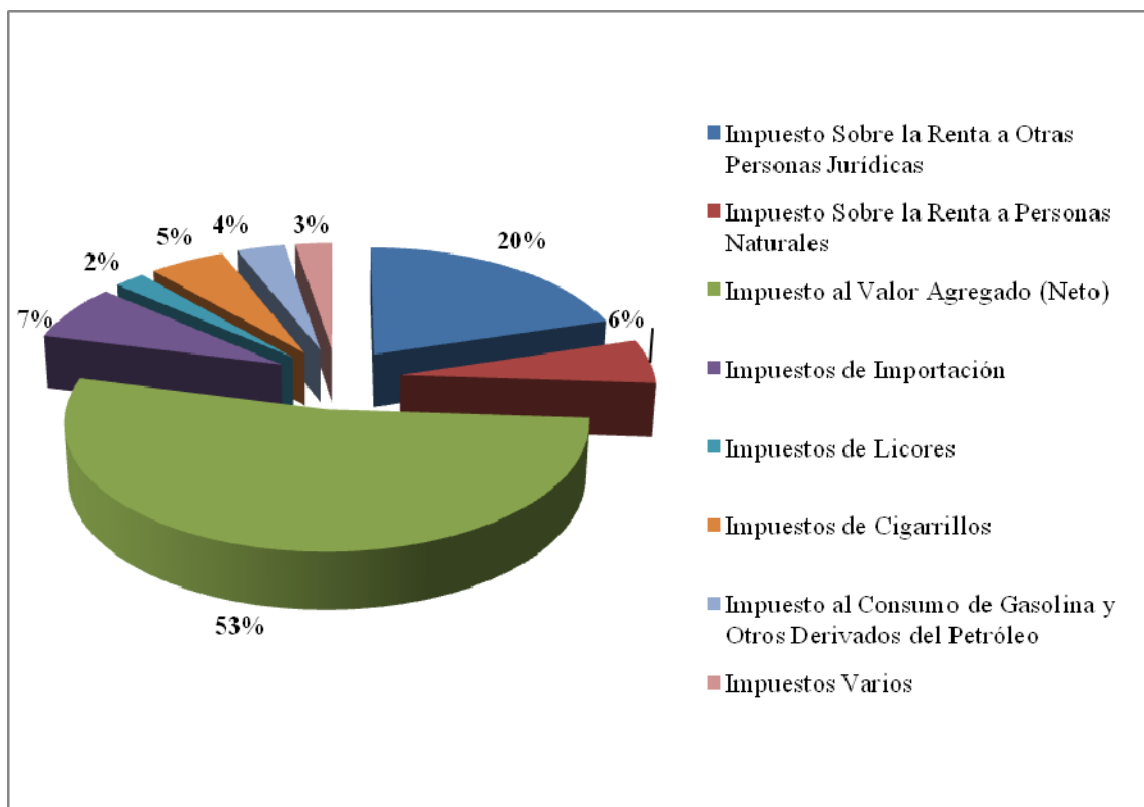
En la Ley de Presupuesto del año 2011 se puede observar la representatividad porcentual de este impuesto como fuente de ingreso público. El Ejecutivo Nacional previó que la recaudación proveniente por concepto de Impuestos en el período 2011, representaría alrededor de 56,8 por ciento del total de recursos fiscales de la República, al estimar para el Proyecto de Ley de Presupuesto 2011 la cantidad de Bs. 115.947,7 millones, como se observa a continuación:

IMPUESTOS EN EL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTO 2011	
Impuesto Sobre la Renta a Otras Personas Jurídicas	23,476.20
Impuesto Sobre la Renta a Personas Naturales	6,744.10
Impuesto al Valor Agregado (Neto)	61,366.30
Impuestos de Importación	8,547.10
Impuestos de Licores	2,560.00
Impuestos de Cigarrillos	6,247.80
Impuesto al Consumo de Gasolina y Otros Derivados del Petróleo	3,950.40
Impuestos Varios	3,055.80
Total Recaudación Presupuestada	<u>115,947.70</u>

Fuente: Presupuesto de Ingresos y Fuentes de Financiamiento 2011

A través de la siguiente distribución porcentual de la Ley de Presupuesto del año 2011 se puede apreciar con mayor objetividad, la representatividad del IVA como fuente de recaudación de los impuestos para el período 2011.

Legislación sobre la recuperación de los créditos fiscales en materia de impuesto al valor agregado en el sistema tributario venezolano



Fuente: Presupuesto de Ingresos y Fuentes de Financiamiento 2011

El ingreso por Impuesto al Valor Agregado constituye dentro de la categoría fiscal Bs. 61.366,3 millones, es decir, más del 30 por ciento del total de ingresos y fuentes de financiamiento, y el 37,5 por ciento de los ingresos corrientes ordinarios. El monto neto reconocido en el Proyecto de Ley de Presupuesto, resulta de deducir los Certificados Especiales de Reintegros Tributarios (CERT) causados durante el ejercicio fiscal 2011 (Bs. 215,4 millones) al total de IVA bruto.

Los CERT son títulos negociables emitidos por la República Bolivariana de Venezuela, de forma electrónica, a través del Ministerio del Poder Popular para Planificación y Finanzas, con la finalidad de que los contribuyentes ordinarios que realicen exportaciones de bienes o servicios de producción nacional, puedan ejercer su derecho de recuperar los créditos fiscales; tal como lo señala el artículo 43 de la Ley del IVA, los mismos podrán ser utilizados por los contribuyentes para el pago de tributos nacionales. Para el Proyecto de Ley de Presupuesto 2011 el SENIAT estimó la cantidad de Bs. 61.581,7 millones por IVA bruto, el cual incluye Bs. 10.483,3 millones provenientes de la aplicación del IVA al sector importador de bienes y

272 Anuario. Volumen 34, Año 2011. ISSN 1316-5852

servicios y Bs. 51.098,4 millones derivados del IVA establecido a la producción interna de la economía, a nivel de mayoristas.

Por ser el IVA un tributo real, indirecto y de efectiva recaudación, es considerado por el Fisco como el impuesto de mayor preponderancia dentro de los recursos fiscales de origen no petrolero. Este impuesto es calificado como el mejor exponente de los impuestos indirectos ya que se aplica sobre el consumo, como manifestación indirecta de la capacidad económica de los contribuyentes, además de aplicarse a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes, es decir, este tributo es financiado por el consumidor final como un porcentaje adicional agregado al precio final de cualquier bien real e indirecto o servicio, exceptuando aquellos que expresamente no estén sujetos o exonerados y establecidos por la ley o decreto.

El SENIAT como ente responsable de la administración de este tributo, ejecutó la recaudación por este impuesto en base a una alícuota de 12,0 por ciento, siguiendo los lineamientos establecidos en la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Presupuesto para el ejercicio fiscal 2009 publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.147 de fecha 26/03/09. Al cierre del año 2011 el SENIAT presentó la recaudación tributaria y aduanera no petrolera, mostrando las siguientes cifras, expresadas en millones de bolívares:

TOTAL INGRESOS	147,442.10
(I) ISLR No Petrolero	36,770.35
(II) IVA	84,347.94
*Interno	65,234.43
*Importadores	19,113.52
(III) Renta Aduanera	15,017.02
* Impuesto de Importación	13,807.85
* Tasa por Servicio de Aduanas	1,209.16
(IV) Otras Rentas	9,176.52
*Licores	2,762.12
*Cigarrillos	6,011.44
*Sucesiones	273,47
*Juegos de Envíte o Azar	129.49
(V) Otros 2	2,130.27

Fuente: SENIAT: Recaudación Tributaria Neta No Petrolera 2011

Legislación sobre la recuperación de los créditos fiscales en materia de impuesto al valor agregado en el sistema tributario venezolano

Comparativamente, el ingreso por concepto de IVA estimado en la Ley de Presupuesto 2011 fue superado según la recaudación mostrada por el SENIAT a través de su portal, demostrando una vez más que este tributo representa uno de los principales objetivos del Ejecutivo como fuente de financiamiento para la obtención de los Ingresos Públicos del Estado, aunado a la tendencia de aumento en la recaudación, que ha mostrado en los últimos seis años:

PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTO 2011 (Expresado en millones de bolívares) Años 2006-2011	
AÑOS	RECAUDACIÓN
2006	25.298,10
2007	27.563,70
2008	31.396,20
2009	41.627,80
2010	51.617,10
2011	61.366,30

Fuente: SENIAT y ONT: Recaudación Tributaria Neta No Petrolera 2011

II. EL PROCEDIMIENTO DE RECUPERACIÓN DE TRIBUTOS EN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO

El procedimiento administrativo para ejercer este derecho, se encuentra descrito en el Código Orgánico Tributario (COT), en el Capítulo III “De los Procedimientos”; desde el artículo doscientos (200) al doscientos siete (207) en el que se establecen los procedimientos de recuperación de tributos. De acuerdo a los lineamientos contemplados, el contribuyente previamente inscrito y habilitado, y presentando la documentación requerida, podrá solicitar la devolución del crédito fiscal ante la instancia autorizada tal como reza el artículo 201:

“El procedimiento se iniciará a instancia de parte interesada, mediante solicitud escrita, la cual contendrá como mínimo los siguientes requisitos:

- 1. El organismo al cual está dirigido.*
- 2. La identificación del interesado y en su caso, de la persona que actúe como su representante.*
- 3. La dirección del lugar donde se harán las notificaciones pertinentes.*
- 4. Los hechos, razones y pedimentos correspondientes, expresando con toda claridad la materia objeto de la solicitud.*

5. *Referencia a los anexos que lo acompañan si tal es el caso.*
6. *Cualesquiera otras circunstancias o requisitos que exijan las normas especiales tributarias.*
7. *Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del interesado.”*

Una vez consignada la documentación, la Administración Tributaria comprobará la procedencia del oficio de solicitud, y podrá utilizar la información que posea en sus sistemas o que obtenga de terceros para realizar cruces con proveedores de bienes y servicios, a fin de constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por el contribuyente. Según el parágrafo único del artículo 204: “La comprobación de la procedencia de los supuestos de la recuperación solicitada podrá incluir el rechazo de los créditos fiscales objeto de recuperación”. El artículo 205 del COT, establece:

“Si durante el procedimiento la Administración Tributaria, basándose en indicios ciertos, detectare incumplimientos que imposibiliten la continuación y finalización del presente procedimiento de recuperación, podrá suspenderlo hasta por un plazo máximo de noventa (90) días debiendo iniciar de inmediato el correspondiente procedimiento de fiscalización, de acuerdo a lo previsto en este Código. Dicha fiscalización estará circunscrita a los períodos y tributos objeto de recuperación.

Dicha suspensión se acordará por acto motivado que deberá ser notificado al interesado, por cualesquiera de los medios previstos en este Código.

En tales casos, la decisión prevista en el artículo 206 de este Código deberá fundamentarse en los resultados del acta de reparo levantada con ocasión del procedimiento de fiscalización”.

Para ejecutar el derecho establecido en el COT, en las solicitudes de Reintegro de Créditos Fiscales por retenciones en exceso de IVA, no es suficiente para el Fisco que al contribuyente solicitante se le haya efectuado la retención del IVA y tenga el comprobante correspondiente; sino que además debe tomar la previsión de no incluir aquellas retenciones que no hayan sido enteradas por el Agente de Retención. Incoherentemente, se puede encontrar que los Contribuyentes Especiales que no cumplen la obligación de enterar el impuesto retenido, sean mayormente las empresas del Estado.

La situación expuesta pudiera calificarse de injusta al no poder incluir en la solicitud, una retención efectivamente ejecutada, causando lesiones de tipo económico en detrimento del

Legislación sobre la recuperación de los créditos fiscales en materia de impuesto al valor agregado en el sistema tributario venezolano

contribuyente, lo cual tiene repercusión en el tema de responsabilidad patrimonial del Estado. En esta corriente, se encuentra el artículo 206 del referido Código:

“La decisión que acuerde o niegue la recuperación será dictada dentro de un lapso no superior a sesenta (60) días hábiles, contados a partir del día siguiente de la aceptación de la solicitud, o de la notificación del acta de reparo levantada con ocasión del procedimiento de fiscalización. Contra la decisión podrá interponerse el recurso contencioso tributario previsto en este Código.

La decisión que acuerde o niegue la recuperación no limita las facultades de fiscalización y determinación previstas en este Código.

Parágrafo Primero: Las cantidades objeto de recuperación podrán ser entregadas a través de certificados especiales físicos o electrónicos.

Parágrafo Segundo: En el caso que la Administración Tributaria determinase con posterioridad la improcedencia total o parcial de la recuperación acordada, solicitará de inmediato la restitución de las cantidades indebidamente pagadas con inclusión de los intereses que se hubieren generado desde su indebido otorgamiento hasta su restitución definitiva, los cuales serán equivalentes a 1.3 veces la tasa activa promedio de los seis (6) principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales, aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes, y sin perjuicio de la aplicación de las sanciones previstas en este Código.

No obstante lo anterior, la Administración Tributaria podrá optar por deducir las cantidades indebidamente acordadas de las siguientes solicitudes presentadas por el contribuyente, o ejecutar las garantías que se hubieren otorgado”.

Este artículo hace especial referencia a los casos de solicitudes de créditos fiscales efectuadas por los exportadores, debido a la aplicación de la alícuota impositiva del cero por ciento (0%) establecida en la Ley del IVA, a los contribuyentes exportadores y que en consecuencia, no tienen la posibilidad de trasladar al consumidor final, los créditos fiscales soportados durante las compras de bienes y contratación servicios que intervienen en la elaboración de los productos a exportar, por cuanto las ventas no generan débitos fiscales. Sin embargo la Administración Tributaria se apresura en aclarar la causación de intereses moratorios a partir del mismo momento del incumplimiento del contribuyente; contrariamente, el exportador debe esperar sesenta (60) días para que empiece a operar este derecho. Juzgando el ordenamiento jurídico con inclinación a favor de la Administración Tributaria, definido por las corrientes doctrinales como *“in dubio pro fisco”*.

III. LAS SOLICITUDES DE RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES PARA EXPORTADORES

El Régimen de recuperación de créditos fiscales por Impuesto al Valor Agregado opera en Venezuela básicamente a las: *Actividades Exportadoras y Retenciones Acumuladas*.

Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada en Gaceta Oficial No. 38.632

De fecha 26 de febrero de 2007 establece en su artículo 43:

“Los contribuyentes ordinarios que realicen exportaciones de bienes o servicios de “Producción Nacional”, tendrán derecho a recuperar los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad exportadora”

En continuidad con el artículo 43 de la Ley IVA, se resalta que:

“La Administración podrá disponer la creación de un Registro Especial, que distinga a este tipo de contribuyentes, a los solos efectos de su control. Asimismo, podrá además exigir a los contribuyentes quienes soliciten recuperación, garantías suficientes a los fines de proteger los derechos de la República. El procedimiento para la constitución, liberación y ejecución de las mismas, será establecido mediante Reglamento.

El procedimiento para establecer la procedencia de la recuperación del crédito fiscal para exportadores, fue desarrollado en el Reglamento Parcial N° 1, según Decreto N° 2.611 de fecha 16 de septiembre de 2003, publicado en Gaceta Oficial 37.794 de fecha 10 de octubre de 2003. Asimismo, el artículo señala que:

“La recuperación solo podrá efectuarse mediante la emisión de CERTS, los cuales podrán ser cedidos o utilizados para el pago de tributos nacionales, accesorios, sanciones y costas procesales.

La recuperación a que hace referencia el párrafo anterior operará sin perjuicio de la potestad fiscalizadora de la Administración Tributaria, quien podrá en todo momento determinar la improcedencia de la recuperación comprobada.

En caso de que la Administración no se pronuncie expresamente sobre la solicitud dentro del plazo previsto en este artículo, el contribuyente podrá optar en cualquier momento y a su solo criterio, por esperar la decisión o por considerar que el vencimiento del plazo equivale a la denegatoria, en cuyo caso podrá interponer el recurso contencioso previsto en el COT”.

La primera ley del IVA que regulaba la materia de recuperación de créditos fiscales, permitía al contribuyente exportador, la posibilidad de recuperar sus créditos fiscales en efectivo. La ley actualmente, sólo le permite al exportador obtener el reintegro mediante los (CERT),

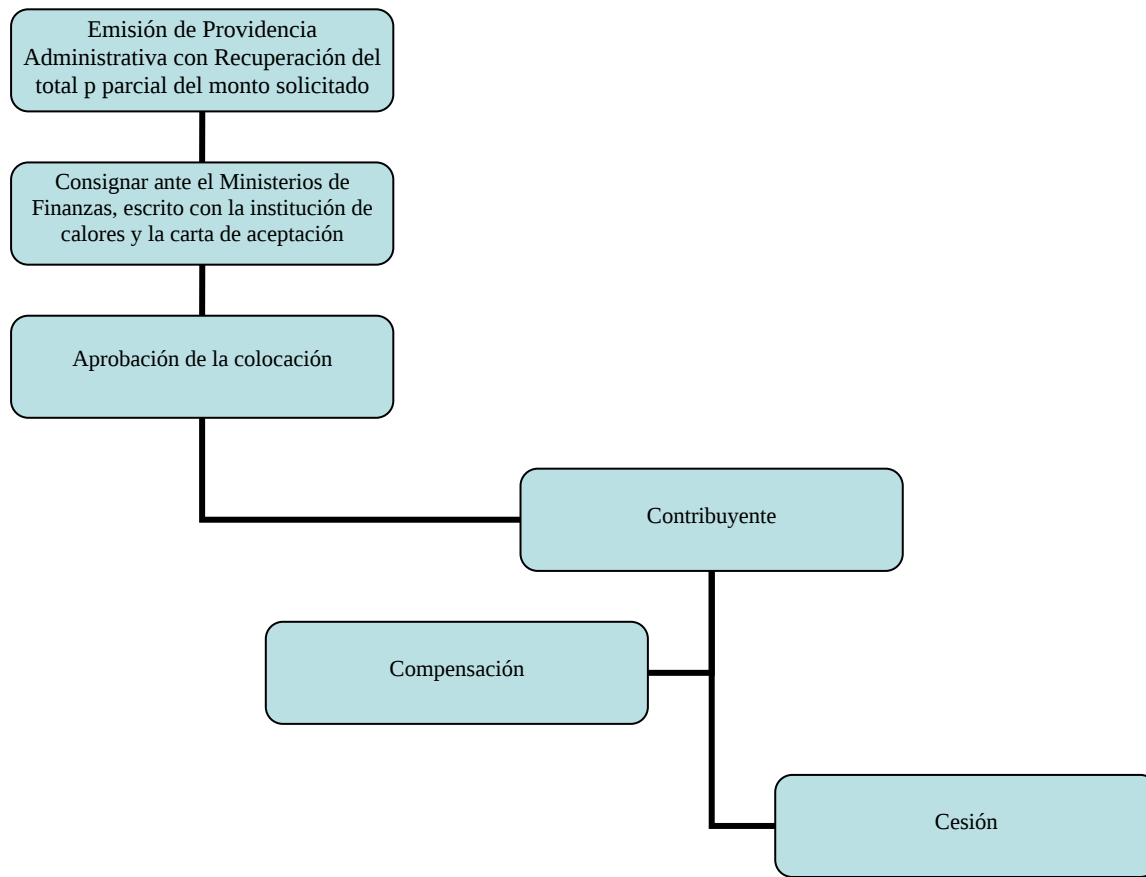
Legislación sobre la recuperación de los créditos fiscales en materia de impuesto al valor agregado en el sistema tributario venezolano

expedidos por la Administración Pública a través del Ministerio del Poder Popular para la Planificación y Finanzas, además establece como límite máximo 30 y 60 días hábiles, dependiendo del número de operaciones de exportación, para resolver las peticiones de reintegro por parte de la Administración Tributaria. Adicionalmente, sí para el período solicitado los contribuyentes exportadores realizaren también ventas internas; sólo tendrán derecho a recuperar los créditos fiscales imputables a las exportaciones, para lo cual se deberá determinar lo siguiente:

Total Crédito Fiscal Deducible	TCFD (CFD del período + Excedente)
Crédito Fiscal No Deducido	CFND (TCFD - Débitos Fiscales)
Crédito Fiscal Recuperable	CFR (% Exportaciones * TCFD)
Máximo a recuperar	VTAS EXP * Alícuota IVA vigente

$\% \text{ EXP} = \frac{\text{VENTAS EXPORTACIÓN}}{\text{TOTAL VENTAS DEL PERÍODO}}$
--

Carmona (2005) califica de inconstitucional e ilegal al tratamiento otorgado al régimen de reintegro en análisis, toda vez, que la recuperación sólo se materializa mediante la emisión de los CERT, además, el exportador se ve compelido al cumplimiento de obligaciones ajenas, como la demostración de la venta de divisas obtenidas en las operaciones de exportación al Banco Central de Venezuela. Condicionalmente, los CERT sólo pueden ser cedidos o utilizados para la compensación de deudas tributarias nacionales, limitando la culminación del proceso administrativo a un cercamiento del flujo de caja, ya que en el supuesto de que el contribuyente decidiera ceder los CERT, los valores de liquidación en el mercado financiero, se estipulan por debajo del valor de emisión. El siguiente cuadro permite apreciar la solicitud de recuperación de Créditos Fiscales para el caso de los exportadores:



Fuente: Ortega, Rodríguez, Arrieta & Asociados 2007

León (2011) comenta que, la satisfacción tardía del derecho de crédito del exportador una vez recibida la providencia que autoriza la recuperación, es injustificada y tergiversa el proceso de devolución, trastocando la estructura del IVA, toda vez que no logra la neutralidad económica propia de este impuesto indirecto, al no lograr la repercusión del impuesto, de modo que la carga económica del mismo sea soportada por el consumidor final o en su defecto, el Estado venezolano cumpla con esta función devolviendo oportunamente los créditos fiscales al exportador.

IV. SOLICITUDES DE RECUPERACIÓN DE RETENCIONES ACUMULADAS

En noviembre de 2002, se dictaron las Providencias Administrativas N° 1.418 y 1.419, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.573 del 19 de noviembre de 2002, en las cuales según el orden, se designan a los organismos públicos nacionales, y a los contribuyentes especiales como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, obligando a la retención del setenta y

Legislación sobre la recuperación de los créditos fiscales en materia de impuesto al valor agregado en el sistema tributario venezolano

cinco por ciento (75%) de la tasa vigente a los proveedores de bienes y servicios, y el pago contiguo al Fisco Nacional de las cantidades retenidas. Seguidamente fueron sustituidas por las Providencias Administrativas N° 1.454 y 1.455, publicadas en la Gaceta Oficial N°. 37.585, del 5 de diciembre de 2.002. Posteriormente, el 28 de febrero de 2005 se aprueba la Providencia Administrativa SNAT 2005-0056, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.136, derogando las Providencias Administrativas N° 1.454 y 1.455. En este documento se retoma el porcentaje de retención y cálculo del monto a retener establecidos en su contenido, se acuerda que el monto de la retención será el resultado de multiplicar el Impuesto al Valor Agregado de los bienes y servicios gravados, por el setenta y cinco (75) por ciento. En consecuencia se tiene que:

$$\text{Retención de IVA al Proveedor} = \text{IVA} * \% \text{ de Retención}$$

En la observancia de esta norma, encontramos en el artículo 9, “De la Deducción del Impuesto Retenido”, que el contribuyente ordinario del IVA, en la Declaración respectiva, descontará de la cuota tributaria del período, el IVA retenido por terceros, ejecutado en su condición de Contribuyentes Especiales y Agentes de Retención. Analizando este artículo, se interpreta que:

$$\text{Cuota Tributaria} = \text{Cuota Tributaria del período} - \text{Retenciones de IVA de terceros}$$

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, en su Capítulo III: De la Determinación de la Cuota Tributaria, se establece el procedimiento de cálculo de la obligación tributaria para las operaciones gravadas en el que se interpreta, que el IVA de las ventas genera débito fiscal, y el IVA de las compras crédito fiscal. En tal sentido:

$$\text{Cuota Tributaria del Período} = \text{Débitos Fiscales} - \text{Créditos Fiscales}$$

Metodológicamente, el procedimiento mantiene una lógica y adecuada estructura jurídica. Sin embargo para aquellas empresas que por las características de su producción, tienen una cartera de clientes mayormente calificados como Contribuyentes Especiales, la situación se vuelve más compleja. Aunque las ventas sean superiores a las compras, pero las ventas sean efectuadas a Contribuyentes Especiales, las Declaraciones y Pagos de la cuota tributaria de IVA, dispondrán de un saldo de retenciones de IVA terceros, que periódicamente se mantendrán en

crecimiento, acumulando en su contabilidad el monto retenido por terceros y quebrantando la dinámica del flujo de caja. De seguir las circunstancias antes descrita, el contribuyente ordinario de IVA es afectado por la falta de liquidez constante, lo cual le impediría dar cumplimiento a sus compromisos, presentándose desfavorable, al tratarse de sumas de dinero que constituyen recursos necesarios para ser utilizados en la producción de otros bienes.

Este escenario ha sido contemplado jurídicamente, por tal razón la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece los procedimientos administrativos para el reintegro por Retenciones Acumuladas. Sin embargo, este derecho al reintegro o recuperación de Créditos Fiscales, sólo puede ejercerse si transcurridos tres (3) períodos de imposición aún subsiste algún excedente sin descontar, en tal caso el contribuyente podrá ejercer las acciones establecidas en la Providencia Administrativa 0056, contempladas en el artículo 9:

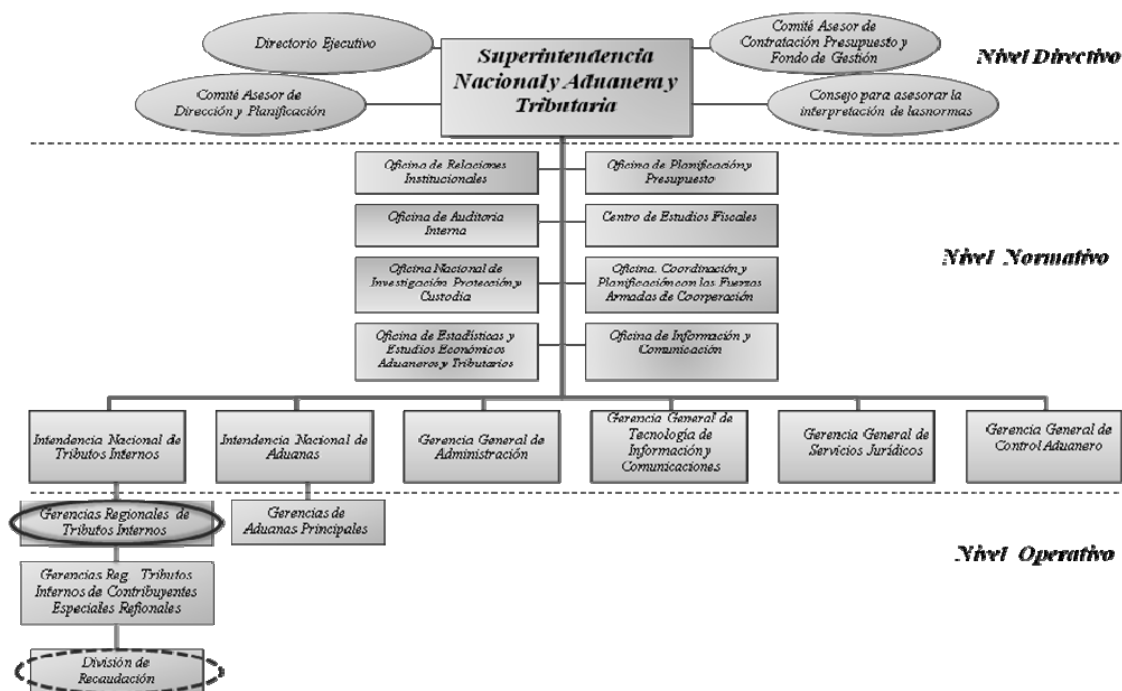
“En los casos en que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el excedente no descontado puede ser traspasado al período de imposición siguiente o a los sucesivos, hasta su descuento total. Si transcurridos tres (3) períodos de imposición aún subsiste algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación total o parcial del saldo acumulado”.

Este proceso que con frecuencia se ha caracterizado por ser dilatorio, es considerado según Fraga (2008) como injusto, al plantear que la Administración Tributaria se enriquece a expensas del contribuyente, al no devolverle oportunamente el tributo. Adicionalmente, en mayo 2010, se aprueba la Providencia Administrativa SNAT/2010-0024, publicada en Gaceta Oficial No. 39.416, en la cual se revoca la competencia atribuida a las Divisiones de Recaudación de las Gerencias Regionales de Tributos Internos, para conocer y decidir las solicitudes de recuperación de retenciones soportadas y no descontadas del Impuesto al Valor Agregado, correspondiéndole a éstas solo las funciones para tramitar, revisar, comprobar, verificar y sustanciar dichas solicitudes. Según lo establecido en esta normativa le corresponderá sólo a los Gerentes Regionales de Tributos Internos, conocer y decidir las solicitudes de recuperación de retenciones soportadas y no descontadas del Impuesto al Valor Agregado, así como el conocimiento y la decisión de cualquier otra solicitud de recuperación de tributos, en concordancia a lo establecido en el Código Orgánico Tributario y demás normas de carácter tributario.

Legislación sobre la recuperación de los créditos fiscales en materia de impuesto al valor agregado en el sistema tributario venezolano

La Providencia Administrativa SNAT/2010-0024 deroga las Providencias Administrativas Nos. SNAT/2005-0810 y SNAT/2010-0021, dictadas en fechas 02 de septiembre de 2005 y 13 de abril de 2010 respectivamente. Igualmente, deroga parcialmente las Providencias Administrativas SNAT/2005-0056 y SNAT/2005-0056-A, únicamente en lo que se refiere a la competencia atribuida a los Jefes de las Divisiones de Recaudación de las diferentes Gerencias Regionales, para decidir las solicitudes de recuperación de IVA. La Gerencia Regional de Tributos Internos se encuentra adscrita al Intendente Nacional de Tributos Internos, ubicada en el nivel operativo más elevado, con una jerarquía funcional superior a la División de Recaudación de los Gerentes Tributos Internos.

Interpretando estos lineamientos, se puede observar que la solicitud de recuperación de créditos fiscales, aumentaría un escalafón departamental en el proceso de tramitación, precisando más tiempo al previamente requerido para su aprobación. Se puede observar en el nivel operativo de la Estructura Organizativa del SENIAT (2010), la División de Recaudación enmarcada en círculo punteado y la Gerencia Regional de Tributos Internos en círculo lineal.



Fuente: SENIAT 2010

La Providencia Administrativa 0024, referente a la competencia para decidir las solicitudes de recuperación de tributos y repetición de pago, se suma a tal consideración, estableciendo en el artículo uno (1) la revocatoria de la competencia atribuida a la División de Recaudación de los Gerentes Tributos Internos, para conocer y decidir las solicitudes de Recuperación de Créditos Fiscales, y ahora jerarquizada en la estructura organizativa como atribuciones de la Gerencia Regional de Tributos Internos. Esta situación quebranta el flujo financiero y administrativo de las empresas, y en especial a los que cuentan con contribuyentes especiales en su cartera de clientes, ya que parte de la liquidez operativa está siendo utilizada para financiar el sistema tributario.

El problema de iliquidez que asfixia al sector manufacturero, comercial y de servicio, es apreciable en el aparato productivo del país y se traslada al Estado como parte de un sistema que interactúa para la obtención del Producto Interno Bruto. El SENIAT, como brazo ejecutor financiero del Estado, concentra en la recaudación IVA al mejor exponente de los impuestos indirectos, ya que se aplica sobre el consumo de los contribuyentes, regulando cada una de las etapas de circulación económica de los bienes y servicios.

CONCLUSIONES

En la observancia del principio constitucional de progresividad, contemplado en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela:

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

Sin embargo se percibe la acción deudora del Fisco, que incorpora trámites engorrosos, regulaciones y restricciones a un sistema tributario que se encuentra en mora con los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado.

Las retenciones de Impuesto al Valor Agregado constituyen para el Fisco, anticipos de impuestos y en consecuencia, el derecho a su reintegro debería ser reconocido de forma

Legislación sobre la recuperación de los créditos fiscales en materia de impuesto al valor agregado en el sistema tributario venezolano

inmediata; en cambio la Providencia vigente ordena dejar transcurrir tres (3) períodos de imposición contados a partir del mes en que se verificó la retención, para ejercer este derecho.

En los países de Latinoamérica como Chile y Argentina, los reintegros de créditos fiscales se realizan de forma inmediata y en efectivo, como incentivo al sector productivo del país y a la apertura de posibles nuevos inversionistas, bien sean de capital nacional o extranjero. En Venezuela, los CERT sólo pueden ser utilizados para liquidar otro tributo o la cuota tributaria del mismo impuesto en cuestión, y podrán convertirse en efectivo en la negociación de compra y venta cotizándose a por montos inferiores al valor suscrito en la solicitud.

El proceso de reintegro de los créditos fiscales más que una alternativa, es un derecho que pudiera aliviar la carga de los contribuyentes. Sin embargo las políticas fiscales implementadas por el Poder Ejecutivo se perciben alejadas de esta posibilidad, constituyendo una traba burocrática que deteriora el sistema tributario venezolano, incorporando procedimientos innecesarios que demoran su devolución.

La demora causada en el proceso de reintegro de los créditos fiscales, genera una carga adicional de los costos que se traslada al consumidor final, ya que los contribuyentes en la búsqueda de financiamiento incrementan los precios de los bienes y servicios, sumando la variable inflacionaria al complejo sistema de recaudación.

Para finalizar, el Estado debe repensar las políticas fiscales implementadas en el sistema de tributación, sustituyéndolas por medidas de incentivo a los contribuyentes venezolanos que permitan subsanar los desequilibrios presupuestarios, y reactivar el aparato productivo del país. De esta manera se estará dando cumplimiento al principio de justicia social contemplado en nuestra Carta Magna, así como la protección de la economía nacional, fortaleciendo el sistema de recaudación de los tributos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Belisario, H (2002). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 8va Edición Actualizada y Ampliada. Editorial Astrea. Buenos Aires
- Carmona, J. (2005). **Adopción en el Ordenamiento Jurídico venezolano de los Certificados de Reintegro Tributario, como medio de Recuperación del Impuesto al Valor Agregado por parte del sector Exportador**. Revista de Derecho Tributario No. 105.
- Fraga, L. (2006). **Principios Constitucionales de la Tributación**. Fraga, Sánchez & Asociados. Caracas
- León, L. (2011). **Causación de intereses en los Reintegros de Créditos Fiscales a los Exportadores**. Revista Electrónica Arbitrada Commercium et Tributum. Universidad Rafael Belloso Chacín.
- Garay, J. (2007). **Ley del Impuesto al Valor Agregado**. Gaceta Oficial 38.632 del 26 de febrero de 2007. Corporación AGR, S.C. Caracas.
- Garay, J. (2002). **Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**. Gaceta Oficial. Gaceta Oficial 5.663 del 9 de julio de 1999. Corporación AGR, S.C. Caracas.
- Garay, J. (2001). **Código Orgánico Tributario**. Gaceta Oficial. Gaceta Oficial 37.305 del 17 de octubre de 2.001. Corporación AGR, S.C. Caracas.
- Garay, J.(1999). **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**. Gaceta Oficial 5.453 del 24 de marzo de 2.000. Corporación AGR, S.C. Caracas.
- Ortega, Rodríguez, Arrieta y Asociados (2007). Los créditos fiscales “IVA” y la recuperación efectiva para su empresa. Disponible en www.camarapetrolera.org/.../recuperacion_de_creditos_fiscales_alliot.pdf
- Providencia Administrativa SNAT/2010-0024 (2.010). Disponible en: <http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/>
- Providencia Administrativa SNAT/2005-0056 (2005). Disponible en: <http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/>
- Proyecto de Ley de Presupuesto (2011). Disponible en: www.ocepre.gov.ve/