



Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario

**EL PROCESO DE RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES
PROVENIENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO APLICABLE A
LOS EXPORTADORES EN VENEZUELA**

TRABAJO ESPECIAL DE GRADO PRESENTADO PARA OPTAR AL
TÍTULO DE ESPECIALISTA EN DERECHO TRIBUTARIO

Autor: Heidi Khawam Rabat.
C.I.: V- 18.621.031
Tutor: Marco Antonio Osorio

Caracas, diciembre de 2011

**RECOVERY PROCESS TAX CREDITS FROM VALUE ADDED TAX
APPLICABLE TO EXPORTERS IN VENEZUELA**

WORKING DRAFT GRADE TITLE SUBMITTED TO OBTAIN THE TAX LAW
SPECIALIST

INDICE GENERAL

RESUMEN

INTRODUCCIÓN.....	1
-------------------	---

CAPÍTULO I - EL PROBLEMA

1. Planteamiento y Formulación del Problema.....	3
2. Objetivos de la Investigación.....	5
A. Objetivo General.....	5
B. Objetivos Específicos.....	5
3. Justificación de la Investigación.....	6

CAPITULO II - MARCO TEÓRICO

1. Antecedentes de la Investigación.....	7
2. Bases Teóricas y Legales.....	9
2.1. Concepto de Impuesto al Valor Agregado.....	9
2.2. Sujetos Pasivos del Impuesto al Valor Agregado.....	9
2.3. Hecho Imponible del Impuesto al Valor Agregado.....	12
2.4. Perfeccionamiento del Hecho Imponible: Temporalidad y Territorialidad del Impuesto al Valor Agregado.....	13
2.5. La Exportación de Bienes y Servicios como Hecho Imponible del Impuesto al Valor Agregado.....	14
2.6. Mecanismo de “Tasa Cero” para las Exportaciones y el Principio de Imposición en el País de Destino.....	15
2.7. El Procedimiento de Recuperación de Créditos Fiscales de Impuesto al Valor Agregado para Exportadores en la Legislación Venezolana.....	16
2.7.1. Base Legal del Procedimiento.....	16
2.7.2. El Registro Nacional de Exportadores.....	17
2.7.3. De la Solicitud de Recuperación de Créditos Fiscales.....	17
2.7.4. Del Cálculo de los Créditos Fiscales a Recuperar.....	21
2.7.5. De la Subsanación.....	24

2.7.6. De la Decisión.....	25
2.7.7. De la Suspensión del Procedimiento.....	27
2.7.8. Del Deber de Compensar.....	27
2.7.9. De la Providencia que emite la Administración Tributaria.....	27
2.7.10. De los Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERT).....	29
2.7.11. Naturaleza Jurídica de los CERT y su Carácter de Medio de Pago.....	30
2.7.12. De la Documentación solicitada por la Administración...34	
2.7.13. Demostración de la Venta de Divisas al Banco Central de Venezuela.....	34
2.7.14. De los Plazos para el Otorgamiento de los CERT.....	36
2.7.15. Retardo Procesal en el Otorgamiento de los CERT.....37	
2.7.16. Término de la Emisión de los CERT.....	37
2.7.17. Principios Constitucionales del Derecho Tributario aplicables al Procedimiento de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del Impuesto al Valor Agregado.....	41
2.7.17.1. Principio de Legalidad.....	41
2.7.17.2. Principio de Capacidad Contributiva.....42	
2.7.17.3. Principio de Igualdad.....	43
2.7.17.4. Principio de Generalidad.....	44
2.7.17.5. Principio de Prohibición de Efectos Confiscatorios de los Tributos.....	45
2.7.18. Derechos y Garantías Administrativas y Judiciales del Contribuyente Exportador.....	45
2.7.18.1. Derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva.....	46
2.7.18.2. Derecho al Debido Proceso.....	47
2.7.18.3. Recurso Contencioso Tributario.....	48
2.7.18.4. Amparo Tributario.....	49

2.7.18.5. Amparo Constitucional.....	50
2.8. Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del Impuesto Al Valor Añadido para Exportadores en España.....	51
2.8.1. De la Legislación Española.....	51
2.8.2. De la Exportación en General.....	53
2.8.3. Sistema General de Devolución del Impuesto al Valor Añadido.....	56
2.8.4. Sistema de Devolución Mensual del Impuesto al Valor Añadido.....	61
2.8.5. Características del Sistema de Devolución Mensual del Impuesto al Valor Añadido.....	65
2.8.6. Solicitud de Inscripción en el Registro de Devolución Mensual del Impuesto al Valor Añadido.....	66
2.8.7. De la Solicitud de Devolución Mensual del Impuesto al Valor Añadido (Modelo 303).....	67
2.8.8. Plazo de Presentación del Modelo 303.....	67
2.8.9. Devolución del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Añadido proveniente de Exportaciones.....	68
2.9. Cuadro Comparativo entre los Procedimientos para la Recuperación de Créditos Fiscales Provenientes del IVA aplicables a los Exportadores en Venezuela y España.....	69

3. Sistema de Variables..... 71

CAPITULO III- MARCO METODOLÓGICO

1. Nivel de Investigación..... 73

2. Diseño o Tipo de Investigación..... 73

3. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos..... 73

4. Técnicas de Procesamiento y Análisis de Datos..... 74

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES..... 75

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... 79

**Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario**

El Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del Impuesto al Valor Agregado aplicable a los Exportadores en Venezuela

Autor: Heidi Khawam Rabat
Tutor: Marco Antonio Osorio
Fecha: Diciembre 2011

RESUMEN

El propósito de este trabajo es analizar el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del Impuesto al Valor Agregado aplicable a los Exportadores en Venezuela. Para ello se establecieron los siguientes Objetivos Específicos: 1. Identificar las normas que regulan el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del IVA, aplicable a los exportadores en Venezuela; 2. Describir el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del Impuesto al Valor Agregado, para exportadores en Venezuela; y 3. Comparar el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del IVA aplicable a los exportadores en Venezuela y España. Las interrogantes que surgieron en la investigación fueron las siguientes: ¿Cuáles son las normas que regulan el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del IVA, aplicable a los exportadores en Venezuela?; ¿Cómo se desarrolla el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del Impuesto al Valor Agregado para exportadores en Venezuela?; ¿Cuáles son las similitudes y diferencias del Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del IVA, aplicable a los exportadores en Venezuela y España?. En cuanto a la Metodología, el Nivel de la Investigación fue de tipo Descriptivo. La investigación fue de tipo o diseño Documental, debido al origen de sus fuentes. La técnica de Recolección de Datos utilizada fué la de Análisis Documental, a través de fichas textuales y unidades de almacenaje de computadora. En cuanto a las Técnicas de Procesamiento y Análisis de Datos, se emplearon las técnicas de Análisis y Síntesis. Finalmente, producto de la investigación, se llegaron a las siguientes conclusiones: 1) la identificación de las normas que regulan el Procedimiento de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del IVA, aplicable a los exportadores en Venezuela; 2) la descripción detallada del Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del Impuesto al Valor Agregado, para exportadores en Venezuela; y 3) a partir del análisis del procedimiento aplicado en España, la elaboración de un Cuadro Comparativo entre el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del IVA aplicable a los exportadores en Venezuela y España.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the Recovery Process Tax Credits from the Value Added Tax applicable to Venezuela exports. This established the following specific objectives: 1. Identify the rules governing

the recovery process from the VAT tax credits applicable to exporters in Venezuela, 2. Describe the Process of Recovery Tax Credit from the value added tax to exporters in Venezuela, and 3. Compare the Process of Recovery Tax Credit of VAT from exporters in Venezuela and Spain. The questions raised in the research were the following: What are the rules governing the recovery process from the VAT tax credits applicable to exporters in Venezuela?, How is the recovery process from the Tax Credits value added tax to exporters in Venezuela?; What are the similarities and differences of the recovery process from the VAT tax credits applicable to exporters in Venezuela and Spain?. In terms of methodology, the level was Research Descriptive type. The research was Documentary type or design, due to the origin of their sources. The data collection technique used was the Documentary Analysis, through textual records and computer storage units. Regarding Processing Techniques and Data Analysis techniques were used Analysis and Synthesis. Finally, the result of the investigation, came to the following conclusions: 1) the identification of the rules governing the recovery procedure from the VAT tax credits applicable to exporters in Venezuela, 2) a detailed description of the Recovery Process Tax Credits from the value added tax to exporters in Venezuela, and 3) from the analysis of the procedure applied in Spain, the development of a Process Table Comparing Tax Credit Recovery of VAT from exporters Venezuela and Spain.

INTRODUCCIÓN

En Venezuela, el régimen que regula lo referente a las ventas por exportación como hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, establece la aplicación de una alícuota del cero por ciento (0%) para este tipo de actividades económicas. Así, por la verificación de la actividad de exportación gravada, el contribuyente exportador no tiene la obligación de trasladar monto alguno por concepto de tributos. Es decir, se trata de una actividad efectivamente gravada, pero que recibe un beneficio semejante a las operaciones exentas, por cuanto no se generan débitos fiscales.

Ahora bien, la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada en Gaceta Oficial Nro. 38.632 de fecha 26 de febrero de 2007, concretamente en su artículo 43, establece el derecho que tiene el contribuyente de recuperar los créditos fiscales representados por la cuantía del impuesto incluido en la adquisición de productos o recepción de servicios relacionados directamente con la actividad de exportación.

En este sentido, estudiaremos el procedimiento que debe seguir el contribuyente exportador al momento de invocar tal derecho, haciendo mención a los derechos y garantías constitucionales que le amparan.

Por otra parte, consideramos conveniente comparar el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales del Impuesto al Valor Agregado aplicables a los exportadores en Venezuela con el Sistema de Devolución (General o Mensual) de Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los exportadores en España.

Dicho lo anterior, presentamos este trabajo de investigación, el cual se desarrolla en tres capítulos. Así, el **Capítulo I**, denominado El Problema, se

refiere (i) al Planteamiento y Formulación del Problema; (ii) los Objetivos de la Investigación, tanto el Objetivo General como los Objetivos Específicos; y (iii) la Justificación de la Investigación. En seguida, el **Capítulo II** desarrolla lo referente al Marco Teórico, como son (i) los antecedentes de la investigación; (ii) las bases teóricas y legales de la investigación; y (iii) el sistema de variables. Posteriormente, en el **Capítulo III** se indica lo relacionado con el Marco Metodológico, como lo es (i) el nivel de investigación; (ii) el diseño o tipo de investigación; (iii) las técnicas e instrumentos de recolección de datos; y (iv) las técnicas de procesamiento y análisis de datos. Finalmente, se presentan las Conclusiones y Recomendaciones del estudio realizado.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

4. PLANTEAMIENTO Y FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

En Venezuela, el régimen de imposición a las ventas de exportación determinado en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado vigente, publicada en Gaceta Oficial Nro. 38.632, de fecha 26 de febrero de 2007, se rige por el Principio de Imposición en Destino, el cual consiste en gravar los bienes y servicios que se exportan con el mecanismo de “tasa 0” (cero); es decir, los bienes y servicios exportados deben ser gravados en el país al cual se destinan y no en el país de donde proceden. Así, los exportadores de bienes o servicios, si bien son contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA), no generan débitos fiscales por exportaciones. Sin embargo, previo a la ejecución de estas actividades de exportación, los contribuyentes exportadores deben, a su vez, adquirir y/o importar bienes o servicios gravados y, por lo tanto, soportar el IVA causado en tales operaciones, lo cual trae como consecuencia la acumulación de créditos fiscales.

Ahora bien, en Venezuela, la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado les otorga a los contribuyentes ordinarios que realicen exportaciones, el derecho de recuperar el IVA soportado en la adquisición de bienes o recepción de servicios, relacionados directamente con la actividad de exportación. Sin embargo, debido a las modificaciones que ha sufrido la normativa que regula el procedimiento para la recuperación de los referidos créditos fiscales (esto es, entre otras, (i) la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, publicada en Gaceta Oficial Nro. 38.632, de fecha 26 de febrero de 2007; (ii) el Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado en Materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 37.794, de fecha 10 de octubre de 2003; y (iii) el Instructivo sobre el

Procedimiento para la Emisión, Colocación, Custodia y Manejo de los Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERT) en Custodia Electrónica, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 38.234, de fecha 25 de julio de 2005), éste se ha convertido en un proceso amplio, riguroso y disperso, contentivo de formalidades y requisitos de estricto cumplimiento durante el desarrollo del mismo, lo que lleva a que en la práctica los contribuyentes exportadores generalmente se vean afectados por el desconocimiento de las acciones precisas que deben ejercer a la hora de demandar tal derecho, lo cual trae como consecuencia (i) el retardo de los lapsos debido a la subsanación de errores procesales; en muchos casos (ii) el desconocimiento por parte de la Administración Tributaria, de los Créditos Fiscales reclamados; y (iii) la desmotivación de los empresarios exportadores venezolanos (con todos los efectos económicos perjudiciales para el país que esto genera).

Una vez planteado el problema, surgen las siguientes interrogantes:

- ¿Cuáles son las normas que regulan el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del IVA, aplicable a los exportadores en Venezuela?
- ¿Cómo se desarrolla el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del Impuesto al Valor Agregado para exportadores en Venezuela?
- ¿Cuáles son las similitudes y diferencias del Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del IVA, aplicable a los exportadores en Venezuela y España?

5. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

C. OBJETIVO GENERAL

Analizar el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del Impuesto al Valor Agregado, aplicable a los exportadores en Venezuela.

D. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Identificar las normas que regulan el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del IVA, aplicable a los exportadores en Venezuela.
2. Describir el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del Impuesto al Valor Agregado, para exportadores en Venezuela.
3. Comparar el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del IVA aplicable a los exportadores en Venezuela y España.

6. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Tomando en cuenta la gran relevancia que tienen las exportaciones para la economía venezolana en la actualidad, consideramos necesario el conocimiento preciso por parte de los exportadores del Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales y de los derechos elementales que les asisten, a los fines de evitar la desmotivación de los exportadores en Venezuela y así también impedir que disminuya el nivel de competitividad en el mercado comercial internacional, minimizando en lo posible el impacto negativo desde el punto de vista económico para nuestro país, y por el contrario, incrementar las actividades de negocios internacionales.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

4. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

Para la elaboración de este estudio, fueron revisadas varias investigaciones previas relacionadas con el tema que nos ocupa, entre las que mencionamos las siguientes:

- En el año 2002 Carmen Tovar Sánchez, en cumplimiento del requisito para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria, otorgado por la Universidad Centrocidental Lisandro Alvarado (UCLA), realizó un estudio titulado *“Análisis del Cumplimiento del Régimen de Recuperación de Créditos Fiscales (establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reglamentos, para Exportadores en el Estado Lara)”*. Su Objetivo General fue analizar el cumplimiento del Régimen de Recuperación de Créditos Fiscales (establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reglamentos, para Exportadores en el Estados Lara). En el referido estudio, la autora llegó a una conclusión de relevante importancia a los fines de la presente investigación, en la que refirió que *“El 80% del porcentaje de devolución de solicitudes de recuperación de créditos fiscales, se debe a la escasez de información que tiene el contribuyente exportador al momento de presentar todos los recaudos exigidos por la Administración Tributaria y todas las implicaciones que conllevan por la falta de requerimientos para el proceso”*.

- Por su parte, Soraya Valiñas García elaboró un estudio en el año 2004, titulado *“Argumentos del Contribuyente Exportador en el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales de Impuesto al Valor Agregado”*, como requisito para optar al título de Especialista en Tributación de la Universidad del Zulia. El Objetivo General de la referida investigación fue evaluar los

argumentos que los contribuyentes exportadores pueden ejercer frente a la Administración Tributaria en el proceso de recuperación de créditos fiscales provenientes del Impuesto al Valor Agregado. Una de las conclusiones relevantes de dicho estudio fue la posibilidad que tiene el exportador de demandar *“...por ante el Tribunal Supremo de Justicia, la nulidad por ilegalidad e inconstitucionalidad de los instrumentos de rango sublegal aplicados en el procedimiento de recuperación que violentan derechos, garantías y principios constitucionales, como es el caso del Instructivo sobre el Procedimiento para la Emisión, Colocación, Custodia y Manejo de los Certificados de Reintegro Tributario (CERT) en Custodia Electrónica, contenido en la Resolución No. 1.534 de fecha 15 de marzo de 2004.”*

- Por último, se hace mención a un estudio realizado por Luis Homes Jiménez, quien es el Socio responsable del Área de Impuestos del Despacho de Abogados Homes Urdaneta & Asociados, titulado *“Tratamiento a los Exportadores en el Régimen Legal del Impuesto al Valor Agregado (IVA). (Consideraciones Preliminares sobre su Ilegalidad e Inconstitucionalidad)”*. En la revisión del referido estudio no se observó su fecha de elaboración. Entre las conclusiones de esta investigación es de relevante importancia nombrar la que señala que *“El procedimiento de Recuperación de Créditos Fiscales es abiertamente ilegal, porque el Reglamento prevé la posibilidad de suspender por 90 días el procedimiento administrativo de verificación y reconocimiento, siendo que la Ley prevé un procedimiento que se inicia y culmina en un lapso de sesenta (60) días. A nuestro juicio existió una extra limitación del Ejecutivo Nacional al vulnerar la voluntad del legislador de un procedimiento más corto”*

5. BASES TEÓRICAS Y LEGALES

5.1. CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El impuesto al valor agregado (IVA) es un impuesto indirecto, no acumulativo, real y territorial que grava el valor que en las distintas etapas de intermediación económica adquieren los bienes y servicios, en nuestro país.

Así, la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, publicada en Gaceta Oficial Nro. 38.632, de fecha 26 de febrero de 2007, en su Artículo 1° define el referido impuesto de la siguiente manera:

“Es un tributo que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos y económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realizan las actividades definidas por la ley como hecho imponible”.

5.2. SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Son sujetos pasivos del IVA aquellos denominados por la Ley como “Contribuyentes” o “Responsables” del cumplimiento de las obligaciones tributarias originadas. Así, de acuerdo con los artículos 5° y siguientes de la Ley que regula este impuesto, encontramos tres (3) tipos de sujetos denominados como Contribuyentes, los cuales son:

- 1. Contribuyentes Ordinarios:** son aquellos cuya actividad habitual, efectivamente realizada por dicho contribuyente, supone una continua comisión de los hechos imposables señalados en el artículo 3 de la Ley del IVA (los cuales analizaremos mas adelante), y que deben

cumplir con las obligaciones formales y materiales establecidas en la Ley.

- 2. Contribuyentes Formales:** son aquellos sujetos que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas o exoneradas del impuesto. Estos contribuyentes, aún cuando no están obligados al pago del impuesto, deberán cumplir con los deberes formales establecidos por la Administración Tributaria.
- 3. Contribuyentes Ocasionales:** corresponde a los importadores habituales de bienes. Estos contribuyentes deberán cancelar el impuesto causado en la aduana correspondiente, por cada importación realizada y no están obligados a cumplir con los deberes formales establecidos por la Administración Tributaria.

En cuanto a los denominados Responsables, son aquellos sujetos que, sin ser contribuyentes, es decir, sin estar obligados en nombre propio, tienen una obligación ante la Administración Tributaria, dispuesta expresamente a nivel legal. En este sentido, son Responsables:

- 1. Agentes de Retención:** conforme a lo señalado en el artículo 11 de la Ley del IVA, son aquellos sujetos designados por la Administración Tributaria como responsables del pago del impuesto, quienes intervienen en operaciones gravadas por el impuesto, esto bien por sus funciones públicas o por razón de actividades privadas. La Administración Tributaria ha designado como Agentes de Retención a (i) los Entes Públicos nacionales, estatales y municipales; y (ii) a los sujetos pasivos calificados como especiales; y (iii) a los compradores o adquirentes de metales o piedras preciosas, cuando su objetivo principal sea su comercialización.

- 2. Agentes de Percepción:** de acuerdo con lo establecido en el artículo 12 de la Ley del IVA, son aquellos sujetos designados por la Administración Tributaria como responsables del pago del impuesto que deba devengarse en las ventas posteriores, a los contribuyentes ordinarios señalados en dicho Artículo. En efecto, la Administración Tributaria ha designado como Agentes de Percepción del IVA a los industriales de cigarrillos y manufacturas de tabaco, incluidos los importadores habituales y a los fabricantes o productores de fósforos.
- 3. Comisionistas:** El artículo 4 del Reglamento de la Ley del IVA, establece la condición de contribuyentes ordinarios de los comisionistas por el monto de su comisión o remuneración. Sin embargo, señala su carácter de responsables solidarios del pago del impuesto por las operaciones gravadas que realicen por su intermediación, cuando el representado o mandante no haya enterado oportunamente el débito fiscal en el período de imposición; así también establece como su derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él.
- 4. Adquirientes de bienes Exentos o Exonerados que incumple posteriormente:** son aquellos sujetos referidos en el numeral 2 del artículo 9 de la Ley del IVA, que por la adquisición de bienes exentos o exonerados para una destinación específica, luego de obtener dicho beneficio fiscal, sean utilizados para un fin distinto. En estos casos, el adquirente es responsable de declarar y enterar el impuesto causado, sin deducciones.
- 5. Adquirentes de Bienes y Servicios No Domiciliados en el país:** son aquellos adquirentes de bienes o receptores de servicios

responsables de pagar el impuesto cuando el vendedor del bien o prestador del servicio no tenga domicilio en el país.

5.3. HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), se configura conforme a lo establecido en el artículo 3 de la Ley que lo regula, en las siguientes operaciones:

1. 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;
2. La importación definitiva de bienes muebles;
3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, 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 LIVA;
4. La venta de exportación de bienes muebles corporales;
5. La exportación de servicios.

5.4. PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE: TEMPORALIDAD Y TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Se entenderán ocurridos o perfeccionados los hechos imponible y nacida, en consecuencia, la obligación tributaria en diferentes momentos. Así, se puede destacar:

- 1. En la venta de bienes muebles corporales:** i) en los casos de ventas a *entes públicos*, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente y; ii) en todos los demás casos, cuando se emita la factura o documento equivalente que deje constancia de la operación, cuando se pague el precio o cuando que se haga la entrega real de los bienes, según sea lo que ocurra primero;
- 2. En la importación definitiva de bienes muebles:** en el momento que tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas.
- 3. En la prestación de servicios:** en los casos de servicios de electricidad, telecomunicaciones, aseo urbano, de transmisión de televisión por cable o por cualquier otro medio tecnológico a título oneroso, desde el momento en que se emitan las facturas o documentos equivalentes por quien preste el servicio y en los casos de servicios prestados a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente. En la prestación de servicios de tracto sucesivo distintos a los mencionados anteriormente, cuando se emita la factura o documento equivalente, cuando se realice el pago o cuando sea exigible la contraprestación total o parcial, según sea lo que ocurra primero. En la prestación de servicios a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente. En la prestación servicios provenientes del exterior, tales como servicios tecnológicos, instrucciones y cualesquiera otros susceptibles de ser patentados o tutelados por legislaciones especiales que no sean objeto de los procedimientos administrativos aduaneros, en el

momento de recepción por el beneficiario o receptor del servicio. En la prestación de servicios diferentes a los mencionados, cuando se emita la factura o documento equivalente, cuando se ejecute la prestación, se pague, o sea exigible la contraprestación, o se entregue o ponga a disposición del adquirente el bien que hubiera sido objeto del servicio, según lo que ocurra primero.

- 4. En la venta de exportación de bienes muebles o de servicios:** cuando se produzca la salida definitiva de los bienes o servicios del territorio aduanero nacional. Conforme a lo establecido en el artículo 27 de la Ley del IVA, el gravamen de este tipo de operaciones se hará sobre la tasa cero (0 %), teniendo el exportador el derecho de recuperar los créditos fiscales relacionados directamente con la actividad de exportación; tema que a continuación analizaremos detenidamente.

5.5.LA EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS COMO HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En el caso particular de las exportaciones de bienes y servicios como hecho imponible del IVA, la Ley en nuestro país establece que dichas operaciones serán efectivamente gravadas pero con una tasa del cero por ciento (0%); esto para evitar una doble carga tributaria (una en nuestro país, el de origen, y la otra en el país donde se vaya a comercializar o utilizar el bien o servicio). Esta forma de gravar las operaciones de exportación ha sido adoptada en la mayoría de los países que aplican este impuesto y se conoce a nivel internacional como ***Principio de Imposición en el País de Destino.***

Así, la intención del legislador nacional ha sido que con la aplicación de

una tasa del cero por ciento (0%), se impulsen más exportaciones de nuestros productos nacionales a mercados internacionales, lo que trae como consecuencia la generación de nuevos empleos, reconocimiento de los productos en el mercado internacional y en definitiva, crecimiento económico del país.

Dada la naturaleza trasladable y no acumulativa del IVA, en el caso de las exportaciones surge una contrariedad al generarse créditos fiscales imposibles de trasladar por la aplicación de este tipo impositivo de tasa cero. Es por ello que el Código Orgánico Tributario (COT) y la Ley del IVA, establecen un procedimiento para la recuperación de estos créditos fiscales provenientes de actividades de exportación, el cual analizaremos en detalle a continuación.

5.6.MECANISMO DE “TASA CERO” PARA LAS EXPORTACIONES Y EL PRINCIPIO DE IMPOSICIÓN EN EL PAÍS DE DESTINO.

El llamado mecanismo de “tasa 0” (cero), consiste en un régimen que admite una actividad tributaria, efectivamente gravada, pero al 0%. Así, este sistema de “tasa 0” (cero) aplicado para las exportaciones en Venezuela garantiza un nivel de competitividad en el comercio internacional dado que, en el ámbito mundial, las exportaciones están privilegiadas con mecanismos que persiguen no hacer más costoso el producto a exportar. Del mismo modo, supone un incentivo a los exportadores, el recuperar los créditos fiscales soportados en las actividades previas a dichas transacciones.

Por su parte, el principio de imposición en el país de destino es un mecanismo adoptado a nivel internacional, aplicado a los exportadores de cada país, que consiste en que las mercancías importadas salen del país de

origen sin la carga de determinados impuestos indirectos, y es el país receptor quien aplica los tributos correspondientes a su legislación.

5.7. EL PROCEDIMIENTO DE RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA EXPORTADORES EN LA LEGISLACIÓN VENEZOLANA.

5.7.1. BASE LEGAL DEL PROCEDIMIENTO

El Procedimiento de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores, se encuentra regulado en Venezuela tanto a nivel legal, por la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, concretamente en sus artículos 43 y 44 y siguientes, ley publicada en Gaceta Oficial Nro. 38.632, de fecha 26 de febrero de 2007; como a nivel sublegal por (i) el Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado en Materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 37.794, de fecha 10 de octubre de 2003; (ii) el Instructivo sobre el Procedimiento para la Emisión, Colocación, Custodia y Manejo de los Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERT) en Custodia Electrónica, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 38.234, de fecha 25 de julio de 2005 y (iii) el Manual de Normas y Procedimientos para la Recuperación de Créditos Fiscales del IVA de Contribuyentes Exportadores, reformado parcialmente en el mes de mayo de 2.011.

5.7.2. EL REGISTRO NACIONAL DE EXPORTADORES

El Registro Nacional de Exportadores se crea para las personas

naturales o jurídicas que realicen actividades de exportación que sean beneficiarios de incentivos u ostenten derechos de reintegros provenientes de operaciones aduaneras de exportación. Se considera que con la creación del Registro, se simplifican los procedimientos vinculados con el régimen del reintegro, evitando requerir los mismos documentos al contribuyente cada vez que introduce una solicitud y generando una herramienta a la Administración Tributaria para la ejecución de la primera fase de control previo de las solicitudes, denominada “verificación formal”.

Así, es de obligatorio cumplimiento por parte del contribuyente exportador que pretenda ejercer su derecho de recuperar los créditos fiscales provenientes del IVA, la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores creado según la Providencia No. SNAT/200/883 de fecha 07 de enero de 2002, publicada en Gaceta Oficial No. 37.364 el día 15 de enero de 2002.

5.7.3. DE LA SOLICITUD DE RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES

Una vez cumplido el paso de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, el procedimiento se inicia con la presentación de una solicitud ante la Gerencia Regional de Tributos Internos del domicilio fiscal del contribuyente solicitante, bajo fe de juramento y en el formato que autoriza a tal efecto la Administración Tributaria, el cual se encuentra en la página web del SENIAT. Dicha solicitud debe estar suscrita por el representante legal del contribuyente exportador y puede ser presentada cualquier día hábil del mes siguiente a aquel en que realice su actividad de exportación. Es importante señalar que se admitirá una sola solicitud mensual y deberá comprender los créditos fiscales correspondientes a un solo período de imposición.

La solicitud de recuperación de créditos fiscales deberá estar acompañada de los siguientes recaudos, según se establece en el artículo 8 del Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado en Materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 37.794, de fecha 10 de octubre de 2003:

“1.- Copia de la planilla de declaración de impuesto al valor agregado.

2.- Copia, en medio magnético, del libro de ventas.

3.- Relación de compras nacionales, la cual deberá señalar:

a) Número de Registro de Información Fiscal del adquirente del bien o receptor del servicio.

b) Período de imposición en el cual se efectuó la operación de compra.

c) Fecha de la factura de compra.

d) Tipo de operación.

e) Número de Registro de Información Fiscal del emisor.

f) Tipo de Documento (factura, nota de débito, nota de crédito).

g) Número de factura o documento equivalente.

h) Número de control, consecutivo y único.

i) Monto total del Documento.

j) Base Imponible.

k) Monto del Impuesto al Valor Agregado.

l) Número de documento ajustado.

4.- Relación de las importaciones, la cual deberá señalar:

a) Fecha de pago y serial de la planilla de

determinación y pago de los derechos de importación y del impuesto al valor agregado.

b) Monto total cancelado por planilla con ocasión de la importación.

c) Monto del impuesto al valor agregado pagado por planilla.

d) Banco receptor y agencia o sucursal.

e) Total general de las importaciones.

5.- Relación de exportaciones, la cual deberá señalar:

a) Serial de las Planillas de declaración de exportación.

b) Aduana de salida.

c) Número de registro de la aduana y fecha de recepción.

d) Valor F.O.B. de la exportación o su equivalente, expresado en Bolívares, en moneda extranjera y el tipo de cambio vigente para el momento de la exportación.

e) Número y fecha de la factura de exportación.

f) Nombre del agente aduanal e indicación del número de RIF del mismo y del número de Resolución para actuar como agente aduanal.

g) Monto total general de las exportaciones al valor F.O.B. o su equivalente.

h) Fecha del documento de embarque de la mercancía.

i) Ajustes efectuados a las operaciones de exportación.

6.- Relación de exportación de servicios, si fuese el caso, la cual deberá señalar:

a) Identificación de los receptores de servicios con identificación de su domicilio.

b) Fecha, número de control, de ser el caso, número de factura o documento equivalente.

c) *Monto facturado por cada operación de exportación efectuada.*

d) *Total general de las exportaciones de servicios.*

7.- *Copia del contrato de exportación de servicios, si fuese el caso. Si el mismo ha sido suscrito en idioma extranjero, deberá ser traducido al castellano por un intérprete público en Venezuela.*

8.- *Fotocopia del comprobante bancario de cobro parcial o total de las exportaciones de servicios, si fuese el caso.*

9.- *Fotocopia de la factura de exportación de servicios, si fuese el caso.*

10.- *Relación de recepción de servicios prestados por empresas no domiciliadas, si fuese el caso, la cual deberá contener la siguiente información:*

a) *Identificación del proveedor del servicio.*

b) *Número y fecha de la factura y/o documentos equivalentes, incluyendo las notas de crédito y débito que las afecten.*

c) *Número y fecha de la factura emitida por el receptor del servicio.*

d) *Total del monto facturado y del monto del impuesto al valor agregado aplicado por cada operación.*

11.- *Medio magnético, bien sea disquete de 3 ½, disco compacto o cualquier otro, contentivo de la prorrata. A los fines del procedimiento del cálculo del monto a recuperar, el mismo deberá ser desarrollado según lo dispuesto en el parágrafo único del artículo 43 de la Ley y consignado por el contribuyente según la aplicación informática denominada "cálculo del monto a recuperar" la cual se aprueba por el presente Reglamento. La indicada aplicación deberá*

obtenerse mediante transferencia del portal (<http://www.seniat.gov.ve>) o solicitarse en medio magnético ante la unidad competente.

12.- Copia de los documentos que demuestren la venta de las divisas al Banco Central de Venezuela, por concepto de exportaciones brutas y servicios, de conformidad con lo dispuesto en la normativa cambiaria que rige la materia.

La información referida en los numerales 2), 3), 4), 5), 6) y 10) deberá ser presentada en medios electrónicos o magnéticos, conforme a las especificaciones que la Administración Tributaria señale.

Los documentos a que hace referencia el numeral 12 de este artículo, deberán ser acompañados a la solicitud y presentados al Ministerio de Finanzas cuando éste lo solicite, cuando existan convenios cambiarios celebrados entre el Ejecutivo Nacional y el Banco Central de Venezuela, que establezcan limitaciones o restricciones a la convertibilidad de la moneda nacional.”

5.7.4. DEL CÁLCULO DE LOS CRÉDITOS FISCALES A RECUPERAR

A efectos de obtener la recuperación de créditos, el contribuyente exportador deberá indicar en la solicitud, el monto de créditos fiscales a recuperar, el cual deberá ser calculado de acuerdo con los siguientes pasos:

1. Si para el período solicitado, los contribuyentes exportadores realizaren también ventas internas, sólo tendrán

derecho a recuperar los créditos fiscales imputables a las exportaciones. En este caso, el monto del crédito fiscal a recuperar se determinará de acuerdo con el siguiente mecanismo:

a. Se calculará el crédito fiscal deducible del período, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 34 de la ley del impuesto al valor agregado, el cual dispone:

“Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles corporales y en la recepción de servicios nacionales o provenientes del exterior, utilizados exclusivamente en la realización de operaciones gravadas, se deducirán íntegramente.

Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles y en la recepción de servicios nacionales o provenientes del exterior, utilizados sólo en parte en la realización de operaciones gravadas, podrán ser deducidos, si no llevaren contabilidades separadas, en una proporción igual al porcentaje que el monto de las operaciones realizadas por el contribuyente en el período de imposición en que deba procederse al prorrateo a que este artículo se contrae.

Para determinar el crédito fiscal deducible de conformidad con el aparte anterior, deberá efectuarse el prorrateo entre las ventas gravadas y las ventas totales, aplicándose el porcentaje que resulte de dividir las primeras entre las últimas, al total de los créditos fiscales sujetos al prorrateo, soportados con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes muebles o servicios efectuados, y dirigidos a la realización de operaciones gravadas y no gravadas.

Parágrafo único: El prorrateo al que se contrae este artículo deberá efectuarse en cada período de imposición, considerando únicamente las operaciones del mes en que se realiza.”

b. Al crédito fiscal deducible del período se le sumará el excedente del crédito fiscal del período anterior, si lo hubiere, obteniéndose el crédito fiscal total deducible del período.

c. Al crédito fiscal total deducible del período, se le restará el monto de los débitos fiscales del período, obteniéndose el crédito fiscal final no deducido.

d. Por otra parte, se procederá a calcular el crédito fiscal recuperable, el cual se obtendrá al multiplicar el crédito fiscal total deducible del período por el porcentaje de exportación. El porcentaje de exportación se obtendrá al dividir las ventas de exportación del período entre las ventas totales del mismo período multiplicados por cien (100).

e. Una vez calculado el crédito fiscal no deducido y el crédito fiscal recuperable, se determinará cuál de los dos es el menor y éste se constituirá en el monto del crédito fiscal a recuperar para el período solicitado.

2. Si para el período solicitado, los contribuyentes exportadores sólo efectuaren ventas de exportación, el crédito fiscal a recuperar será el crédito fiscal no deducido del período, referido en el literal c del numeral 1 de este parágrafo.

En ningún caso, el monto del crédito fiscal a recuperar determinado

conforme a lo descrito en los numerales 1 y 2 antes señalados, podrá exceder al monto del crédito fiscal máximo recuperable del período, el cual se obtendrá al aplicar la alícuota impositiva vigente al total de las exportaciones correspondientes al período de imposición objeto de la solicitud. En este caso, el monto del crédito fiscal a recuperar corresponderá al monto del crédito fiscal máximo recuperable del período.

Asimismo, cuando el monto del crédito fiscal a recuperar, obtenido según lo descrito anteriormente, sea menor al monto del crédito fiscal no deducido, la diferencia se trasladará como excedente al período de imposición siguiente.

5.7.5. DE LA SUBSANACIÓN

La Administración Tributaria procederá al día hábil siguiente de la recepción de la solicitud presentada por el contribuyente exportador, a comprobar los documentos consignados.

Al faltar cualquiera de los requisitos exigidos, la autoridad notificará dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción de la solicitud, comunicando las omisiones a fin de que sean subsanadas en un plazo de diez (10) días hábiles a partir de la notificación.

Si las correcciones fueran presentadas oportunamente por el contribuyente y nuevamente objetadas por la Administración Tributaria por nuevos errores, el solicitante podrá ejercer acciones y recursos o corregir de nuevo los errores, dentro de cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación.

5.7.6. DE LA DECISIÓN

Iniciado el procedimiento se abre un expediente en el cual se anexarán los recaudos y documentos necesarios para su tramitación. En este sentido, la Administración Tributaria procede a verificar las informaciones y documentos suministrados por el contribuyente exportador a los fines de comprobar los supuestos de procedencia de la recuperación. A tal fin se servirá de la información que posea en sus sistemas o que obtenga de terceros, o de realizar cruces de información con proveedores o receptores de bienes o servicios.

Ahora bien, la Administración Tributaria tiene un lapso para decidir de treinta (30) días hábiles, que se inicia cuando el interesado cumpla con la totalidad de los requisitos exigidos por la Ley y el Reglamento. Es decir, la decisión que acuerde o niegue la recuperación de los créditos debe notificarse al interesado dentro del lapso de treinta (30) días hábiles siguientes a la recepción definitiva de los recaudos y la solicitud, indicando la posibilidad de ejercer el recurso contencioso tributario de acuerdo con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario (2001), en los casos que resulte total o parcialmente desfavorable.

El lapso para decidir podrá ser de sesenta (60) días hábiles en caso de que se trate de empresas con más de doscientas (200) operaciones de exportación por período, según señala la Ley de Impuesto al Valor Agregado en el Séptimo Párrafo del artículo 43, en concordancia con el artículo 206 del Código Orgánico Tributario.

En mismo artículo 43 ejusdem señala que si el procedimiento de comprobación se paraliza por el lapso de treinta (30) días continuos por causa imputable al contribuyente, esto en el caso que no reúna los

recaudos exigidos para emitir una decisión, la Administración Tributaria ordenará el archivo del expediente mediante auto motivado. El contribuyente podrá iniciar de nuevo la tramitación después de ordenado el archivo del expediente.

La comprobación de la procedencia de los supuestos de la recuperación solicitada, podrá incluir el rechazo de la totalidad o parte de los créditos fiscales objeto de recuperación o la aceptación total de los mismos.

El acto mediante el cual la Administración Tributaria acuerde o niegue la recuperación de créditos solicitados, deberá indicar que los créditos fiscales no conllevan un reconocimiento definitivo, pudiendo ser objetado por la Administración Tributaria posteriormente y en caso de determinar la improcedencia de los créditos fiscales total o parcialmente, el contribuyente deberá restituir a la República las sumas objeto de recuperación, intereses y sanciones que fueren procedentes, o la Administración Tributaria puede optar por deducir las cantidades indebidamente acordadas, en las solicitudes subsiguientes.

Es importante resaltar que la Administración Tributaria podrá ejercer en cualquier momento sus facultades de fiscalización e investigación, aún luego de haber emitido la providencia administrativa decisiva.

5.7.7. DE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO

En caso de que la Administración Tributaria con base a indicios

ciertos detecte incumplimientos que imposibiliten la continuación y finalización del procedimiento, procederá a suspender el procedimiento de comprobación por un plazo máximo de noventa (90) días hábiles, debiendo iniciar inmediatamente el procedimiento de fiscalización.

La suspensión del procedimiento de recuperación de tributos, tal como se señala arriba, viene amparada en el artículo 205 del Código Orgánico Tributario, el cual indica además que en estos casos en que se acuerde la suspensión deberá hacerse mediante acto motivado y debidamente notificado al interesado por cualquiera de los medios establecido en el Código.

5.7.8. DEL DEBER DE COMPENSAR

De conformidad con el artículo 49 del Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria deberá oponer la compensación frente al contribuyente solicitante o su cesionario, a fin de extinguir deudas líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por las más antiguas, aplicándose el orden de imputación previsto en el artículo 44 del instrumento legal señalado.

5.7.9. DE LA PROVIDENCIA QUE EMITE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En la práctica, el exportador solicitante se ve perjudicado por el retardo por parte de la Administración Tributaria en emitir la ya referida Providencia Administrativa. Aunado a lo anterior, existe posiciones disímiles de si es correcto esperar que la Providencia Administrativa declare o no el

derecho al crédito fiscal o si es suficiente que el interesado reúna los requisitos de ley para que el derecho al crédito nazca automáticamente.

En todo caso surge la posibilidad de interponer judicialmente un Amparo tributario de conformidad con el artículo 302 y siguientes del Código Orgánico Tributario, a los fines de que la Administración Tributaria emita un pronunciamiento (la cual puede ser favorable o no) sobre la solicitud del contribuyente exportador.

Ahora bien, en el caso de que el Juez se subroga en la obligación y decida sobre la procedencia o no de los créditos tributarios obteniendo un acto conclusivo sobre el fondo solicitado, surge la inquietud de si con la decisión judicial definitiva pudiera el exportador solicitante compensar o ceder el crédito tributario aún con ausencia del Certificado de Reintegro Tributario (CERT, Instrumento que efectivamente reconoce el crédito fiscal del contribuyente exportador, el cual analizaremos en detalle más adelante). Es decir, si al Juez Tributario que le corresponda decidir sobre la procedencia o no de los créditos tributario, en caso de ser favorable, puede otorgarle a la sentencia (en razón a la justicia), “la fuerza” del Certificado Especial de Reintegro Tributario (CERT) con lo cual el exportador pueda compensar o ceder el crédito Tributario reconocido judicialmente; o si por el contrario, la decisión judicial debe limitarse (para no incurrir en ultrapetita) a subrogar sólo al contenido de la Providencia Administrativa, quedaría entonces pendiente esperar a la emisión del CERT por parte del Ministerio de Finanzas.

5.7.10. DE LOS CERTIFICADOS ESPECIALES DE REINTEGRO TRIBUTARIO (CERT)

La recuperación de los créditos provenientes del Impuesto al Valor Agregado soportado por el exportador, será la cantidad que no pudo ser trasladada en operaciones internas gravadas con el impuesto.

Ahora bien, esta recuperación de créditos fiscales solo podrá efectuarse mediante la emisión de Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERTS) por parte del Ministerio de Finanzas, los cuales pueden ser cedidos o utilizados para pagar tributos nacionales, accesorios de la obligación tributaria, sanciones tributarias y costas procesales.

El procedimiento para la emisión y colocación de Certificados Especiales de Reintegro Tributario está establecido el Instructivo sobre el Procedimiento para la Emisión, Colocación, Custodia y Manejo de los Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERT) en Custodia Electrónica, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 38.234, de fecha 25 de julio de 2005, mediante la Resolución N° 1.661. En este sentido, de acuerdo con el artículo 2 de la Resolución N° 1.661¹ los Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERT) son:

“Títulos emitidos por la República en forma electrónica, a través del Ministerio de Finanzas, a los efectos de la recuperación prevista en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Los CERT son títulos negociables, que no devengan intereses, y cuyo plazo de vigencia no será mayor de dos (2) años a partir de la fecha de su colocación. Los CERT deben ser registrados en el Sistema de Custodia Electrónica de Títulos (SICET) del Banco Central de Venezuela, y pueden ser utilizados por los contribuyentes para el pago de tributos nacionales, intereses, multas, costas procesales o cualquier otro accesorio de la obligación tributaria principal”.

¹ Resolución 1661. Gaceta Oficial N° 38.234 de fecha 22 de julio de 2005

5.7.11. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS CERT Y SU CARÁCTER DE MEDIO DE PAGO

Como ya hemos señalado con anterioridad, los Certificados de Reintegro Tributario (CERT) son títulos negociables que emite el Ministerio de Finanzas a favor de los exportadores una vez solicitado la recuperación de los créditos fiscales. Si bien es cierto que los CERT tienen características parecidas con los títulos valores, se diferencian de estos en que los mismos no son abstractos sino que guardan una relación causal con la emisión del mismo; en todo caso algunos autores como Juan Cristóbal Carmona lo consideran como un *medio de pago*.²

En este sentido, el exportador beneficiario en el procedimiento de recuperación de créditos fiscales tiene derecho a recibir el CERT por un monto equivalente a los créditos fiscales de IVA de los que es titular y son susceptibles de recuperación sin que pueda recibir esa cantidad en dinero en efectivo.

Ahora bien, los estudiosos del tema han debatido sobre si los CERT constituyen medios de pago de una obligación por parte de la República o es simplemente el mero reconocimiento de un derecho de crédito.

Como ya vimos anteriormente, en el Procedimiento de Recuperación de Créditos fiscales de IVA, la Administración Tributaria emite una Providencia Administrativa en la cual reconoce o no el derecho de recuperar el Impuesto al Valor Agregado, la cual constituiría un acto declarativo de un

² Adopción en el Ordenamiento Jurídico Venezolano de los Certificados de Reintegro Tributario, como Medio de Recuperación del Impuesto (sic) al Valor Agregado por parte del Sector Exportador. Revista 105 AVDT. Autor: Juan Cristóbal Carmona.

derecho de crédito. Es decir, a nuestro juicio, con el otorgamiento de la providencia se estaría reconociendo un derecho a crédito sin que esto constituya la posibilidad real de disponer de este derecho a crédito.

Ahora bien, en cuanto a la naturaleza jurídica del CERT, debemos en primer término señalar que en el artículo 2 de la RESOLUCION N° 1.661, previamente citado, se define a los CERT como títulos negociables.

Lo anterior nos lleva a evaluar si con la entrega de los CERT, podría considerarse como una “dación en pago”. Es importante mencionar que el artículo 39 del Código Orgánico Tributario, luego de enumerar los medios de extinción de la obligación tributaria, en su Parágrafo Único, señala que las leyes especiales podrán establecer otros medios de extinción de la misma. Una de las posibilidades que queda abierta para extinguir las obligaciones es la dación en pago, que consiste en un acuerdo entre el acreedor y el deudor por medio del cual se permite realizar el pago mediante entrega de un objeto distinto al objeto debido. De una interpretación en contrario del artículo 1.290 del Código Civil se desprende la posibilidad de la dación en pago como medio de extinción de las obligaciones tributarias.

En este sentido, el hecho de que la Ley indique desde un principio que el pago debe efectuarse mediante el Certificado Especial de Reintegro Tributario (CERT), hace desechar la posición de considerar el CERT como una “dación en pago”.

Por otra parte tenemos “el pago”, medio de extinción de la obligación tributaria de acuerdo con el artículo 39 del Código Orgánico Tributario. En este sentido el “... pago es, desde el punto de vista técnico-jurídico, el cumplimiento de una obligación, independiente de que consista o no en la transferencia o entrega de una suma de dinero. ...(omissis)...La

transferencia o entrega de una suma de dinero no es más que una de las formas de pago, una de las formas de cumplimiento, referida solamente a las obligaciones que tienen por objeto una suma de dinero.³

De tal manera que puede considerarse al CERT como un medio de pago, con la salvedad que exportador titular del CERT debe exigirla a la Administración y hacerla efectiva ya sea cediéndolo o compensándolo tal como lo indica el artículo 2 de la Resolución 1661.

Cabe comentar que a criterio de James-Otis Rodner⁴ el *“...pago y cumplimiento no son sinónimos. Pago se refiere a la conducta del deudor, o sea, a los actos o hechos realizados por el deudor para los efectos de dar cumplimiento a la prestación; cumplimiento se ve desde el punto de vista activo, o sea, como la satisfacción del derecho de crédito del acreedor”*.

En todo caso existe la opinión de considerar los CERT como medio de pago y que *“el pago y el cumplimiento ocurren en el mismo momento en que estos son colocados por el Banco Central de Venezuela a disposición del beneficiario en la institución Bancaria por este seleccionada.”*⁵

Por opinión en contrario, otros opinan que por tratarse de un instrumento sujeto a caducidad hasta tanto su titular no lo opongan en compensación o lo ceda, no verá plenamente satisfecho el derecho, por lo que en ese momento se constituyen en medio de cumplimiento.

³ MADURO LUYANDO, Eloy. “Curso de Obligaciones. Derecho Civil III”. UCAB. Caracas 1967.pag,339:

⁴ “El dinero, la Inflación y las Deudas de valor”: Editorial Arte, Caracas 1995.pag.198

⁵ Juan Cristóbal Carmona. Adopción en el Ordenamiento Jurídico Venezolano de los Certificados de Reintegro Tributario, como medio de recuperación del Impuestos (sic) al Valor Agregado por parte del Sector Petrolero.

Visto las posiciones anteriores, hacemos las siguientes consideraciones:

1) si el crédito que tiene el exportador beneficiario del CERT se originó de las cantidades de dinero que éste tuvo que pagar por concepto de impuesto al valor agregado, en principio, el contribuyente debería recibir en reintegro también cantidades de dinero, pero esto no ocurre, sino que recibe un título negociable como cumplimiento de la obligación que tiene la República con respecto a este.

2) El CERT, además de ser un medio de pago también es de cumplimiento, tomando en cuenta que la Republica cumple con su obligación al entregar el Título negociable, con la salvedad de que le corresponderá al exportador, hacer efectivo el mismo mediante la cesión o la compensación para ver satisfecho realmente su derecho.

3) Así mismo consideramos que el CERT como medio de pago, aun cuando no es ilegal, no llega a satisfacer de manera integral su derecho de crédito del contribuyente por cuanto no se le restituye en las mismas condiciones que le fue dado a la República.

5.7.12. DE LA DOCUMENTACIÓN SOLICITADA POR LA ADMINISTRACIÓN

Es importante mencionar que existe un exceso por parte de la Administración Tributaria y del Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas en el trámite de recuperación de créditos fiscales de IVA,

específicamente en la documentación solicitada que atenta contra los principios establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Artículo 157) y la Ley Orgánica de Simplificación de Trámites Administrativos⁶.

5.7.13. DEMOSTRACIÓN DE LA VENTA DE DIVISAS AL BANCO CENTRAL DE VENEZUELA

De acuerdo con el artículo 8.12 del Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado en Materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 37.794, de fecha 10 de octubre de 2003, para la colocación del CERT es necesario el cumplimiento por parte del exportador de la venta de divisas al Banco Central de Venezuela.

Por su parte Juan Cristóbal Carmona considera que ⁷*“vincular dos materias distintas, la tributaria y la cambiaria, en la que por los incumplimientos que en cada una de ellas se registren existen consecuencias y penalizaciones específicas, constituye un exceso del Ministerio de Finanzas. ..(omissis)...La recuperación de tributos en ningún momento puede sujetarse a la previa y oportuna venta de divisas al Banco Central de Venezuela N° 1. El vincular una actuación con la otra, desnaturaliza al procedimiento de recuperación, todo lo cual atenta contra garantías y derechos constitucionales como el de propiedad y libertad de empresa, entre otros.”*

⁶ Decreto N° 6.265, con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Simplificación de Trámites Administrativos.- Gaceta Oficial No. 5.891 Extraordinario de fecha 31 de julio de 2008

⁷ Juan Cristóbal Carmona. “Adopción en el Ordenamiento Jurídico Venezolano como los Certificados de Reintegro Tributario, como medio de Recuperación del Impuestos (sic) al Valor Agregado por parte del Sector Exportador”. Revista 105 AVDT.

Así mismo, negar la recuperación de créditos fiscales en aquellos casos en que el exportador no demuestre la venta de divisas al Banco Central de Venezuela es imponer doble sanción: 1) La multa establecida en la Ley de Régimen Cambiario y 2) la negativa a recuperar los créditos fiscales IVA; la cual constituye una franca violación del principio constitucional del *non bis in ídem*.

Aunado a lo anterior, el exportador se encuentra con un problema “técnico” por llamarlo de alguna forma, al no coincidir los lapsos procedimentales entre el lapso para presentar la solicitud de recuperación de créditos y el plazo máximo de 120 día continuos que dispone el crédito de acuerdo con el artículo 12 de la Providencia 101⁸. Es decir, que el exportador pudiera tener el inconveniente que al solicitar la recuperación de créditos fiscales correspondiente al mes anterior no se le haya vencido el plazo de los 120 días continuos para hacer la declaración y venta de divisas al Banco Central de Venezuela.

5.7.14. DE LOS PLAZOS PARA EL OTORGAMIENTO DE LOS CERT

En el ordenamiento jurídico venezolano no existen lapsos perentorios dentro de los cuales el Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas deba actuar a los efectos de la emisión y colocación de los CERT,

⁸ Providencia 101 de Reforma de la Providencia N° 92 mediante la cual se establecen los Requisitos y el trámite para operaciones de exportación. Gaceta Oficial 39.347 de fecha 15 de enero de 2010

dejando a la indefensión y desamparo al contribuyente exportador de ver concretada su requerimiento.

Es más, el legislador ha sido claro al establecer un plazo determinado de treinta (30) días a efectos de que la Administración Tributaria emita un pronunciamiento sobre la procedencia del derecho a recuperar los créditos fiscales, de tal manera que una vez verificado los recaudos y acordado el derecho al crédito fiscal IVA, en teoría no debería el Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas tardar más allá lo “razonable” para la emisión del Certificado Especial de Reintegro Tributario.

En este sentido, cabe mencionar que a falta de disposición expresa la Administración Pública conforme a lo señalado en el artículo 5 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativo, deberá resolver toda petición en un plazo de veinte (20) día hábiles. A continuación pasamos a citar el mencionado artículo:

*“Artículo 5.- A falta de disposición expresa toda petición, representación o solicitud de naturaleza administrativa dirigida por los particulares a los órganos de la administración pública y que no requiera sustanciación, deberá ser **resuelta dentro de los veinte (20) días siguientes a su presentación o a la fecha posterior en la que el interesado hubiere cumplido los requisitos legales exigidos. La administración informará al interesado por escrito, y dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de la presentación de la solicitud, la omisión o incumplimiento por éste de algún requisito**”.*

5.7.15. RETARDO PROCESAL EN EL OTORGAMIENTO DE LOS CERT

Si una vez superado el “vía crucis” que representa el reconocimiento por parte de la Administración Tributaria del derecho del crédito fiscal a

través de la emisión de la PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA; el exportador puede posteriormente, verse afectado por el retardo o mora en la entrega del CERT.

Hemos mencionado que la recuperación de los impuestos soportados con ocasión de la exportación consta de dos fases: 1) La emisión de la Providencia Administrativa que viene a ser el acto que reconoce el derecho y cuantía al crédito fiscal IVA y 2) La emisión del CERT. Ambos actos deberían ser consecutivos, no obstante en la práctica no es así.

Retomando la noción de *compensación* que ya hemos desarrollado anteriormente, la misma es posible en aquellos casos que el crédito de los exportadores que tengan contra el Tesoro Nacional sean *créditos líquidos y exigibles*, tal como lo establece el Código Orgánico Tributario

5.7.16. TÉRMINO DE LA EMISIÓN DE LOS CERT

Conforme lo señalado en el artículo 2 de la Resolución N° 1.661⁹ los Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERT) son:

“Omissis... Los CERT son títulos negociables, que no devengan intereses, y cuyo plazo de vigencia no será mayor de dos (2) años a partir de la fecha de su colocación.”

La primera observación al respecto en el lapso tan breve con que cuenta el beneficiario titular del CERT para hacer uso del derecho contenido en el título.

⁹ Resolución 1661. Gaceta Oficial N° 38.234 de fecha 22 de julio de 2005

Por otra parte, se ha debatido si se trata de un lapso de prescripción o de caducidad. La prescripción extintiva o liberatoria es un medio o recurso mediante el cual una persona se libera del cumplimiento de una obligación recuperando su libertad natural por el transcurso del tiempo y bajo las demás circunstancias señaladas en la Ley; no supone la posesión de una cosa; sino la inercia, negligencia, inacción o abandono del acreedor en hacer efectivo su crédito durante ese determinado tiempo.¹⁰

El Código Orgánico Tributario vigente (COT), reconoce la prescripción como uno de los medios de extinción de las obligaciones tributarias. Así mismo en su artículo 55 el COT establece el derecho a la recuperación de impuestos prescribe a los cuatro (4) años.

Ahora bien, no debe confundirse el lapso de prescripción de cuatro (4) años establecido en el artículo 55 del Código Orgánico Tributario que se refiere a la oportunidad que tiene el acreedor (en nuestro caso el exportador) para iniciar un proceso de recuperación de créditos fiscales, con los dos (2) años de “vigencia” que tiene el CERT, que está referido a la utilización del derecho de crédito reconocido.

Según Coviello, *“No debe confundirse con la caducidad la prescripción, a pesar de la analogía que entre ellas existe, ya que importan, así la una como la otra, extinción de derechos. Existe la caducidad cuando la ley o la voluntad del hombre prefija un lapso para el ejercicio de un derecho, de tal modo que transcurrido el término, no puede ya el interesado verificar el acto; o ejercitar la acción.”*¹¹ Es decir, es de la opinión de Coviello que la prescripción difiere de la caducidad en lo siguiente *“Objeto de la prescripción*

¹⁰ MADURO LUYANDO, Eloy.” Curso de obligaciones. Derecho Civil III” UCAB. Novena Edición Caracas 1995.Pag.357

¹¹ Coviello, Nicolás. “Doctrina General del Derecho Civil”. Editorial Hispano-Americano. México: 1949.Pag.535.

es poner fin a un derecho, que por no haber sido ejercitado se puede suponer abandonado por el titular; objeto de la caducidad es preestablecer el tiempo en que un derecho puede ejercitarse últimamente. Así es que, en la prescripción, se tiene en cuenta la razón subjetiva del no ejercicio del derecho, o sea, la negligencia real o supuesta del titular; en la caducidad se atiende sólo al hecho objetivo de la falta de ejercicio dentro del término prefijado, prescindiendo de las razones subjetivas, negligencia del titular, o aun imposibilidad del hecho. Causa la extinción del derecho en la hipótesis de la prescripción, es la negligencia del sujeto del mismo prolongada por cierto tiempo; en cambio, en la hipótesis de la caducidad esa causa consiste en el transcurso inútil del tiempo señalado.”¹²

Visto lo anterior no queda sino concluir que como el titular del CERT dispone (desde el momento de su otorgamiento o recepción) de la posibilidad de cederlo o compensarlo con deudas tributarias por el transcurso de dos (2) años, no podría ser otro sino un lapso de CADUCIDAD. En este sentido la República tiene para con el exportador titular del CERT una obligación futura, cierta, líquida y exigible.

De tal manera que al transcurrir el lapso de dos (2) años sin que el titular del CERT lo hace cedido o compensado, perdería toda posibilidad de ejercer la acción para exigir el derecho contenido en ese título.

No obstante lo anterior, conviene hacer la observación de aquellos casos en que el titular del CERT no “utilice” el título negociable en razón de no poseer deudas tributarias que compensar, por lo que se vería obligado a realizar únicamente la cesión del mismo, el cual lleva consigo una repercusión económicamente negativa al tener que ceder el título con descuento, por lo cual el exportador titular del CERT, nunca recibe en

¹² Coviello, Nicolás. “Doctrina General del Derecho Civil”. Editorial Hispano-Americano. México: 1949.Pag.536.

contraprestación por la cesión realizada el cien por ciento (100%) del valor del CERT.

De tal manera que una vez analizado los puntos referentes a los CERTS, es conveniente presentar a continuación un breve resumen de los puntos resaltantes del mismo:

- El Procedimiento de Recuperación de Créditos Fiscales en Venezuela es complejo, complicado, con dilación y discrecional por parte de la Administración Tributaria.
- Los CERT son un medio de pago y de cumplimiento empleado por la República Bolivariana de Venezuela
- Los CERT son Títulos de Crédito negociables
- El término de 2 años de los CERT es de caducidad y no de prescripción
- El destino de los CERT es limitado y atenta contra la libertad económica del titular del mismo, violando la disposición constitucional contenido en el artículo 112 de la constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

5.7.17. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO APLICABLE AL PROCEDIMIENTO DE RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La Constitución Nacional en sus artículos 21, 133, 316, 317, entre otros, establece principios que limitan al Estado en el ejercicio de su potestad. Estos límites son los denominados Principios Constitucionales del Derecho Tributario, los cuales los contribuyentes pueden invocar a la hora de ver sus derechos mermados en el desarrollo de cualquier proceso judicial o – como

lo es nuestro proceso en estudio – administrativo. A continuación desarrollaremos de manera breve algunos de estos principios.

5.7.17.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

También conocido como Reserva Legal, este principio se encuentra establecido en el Artículo 317 de la Constitución Nacional y constituye uno de los principios esenciales del Estado, el cual ha sido considerado por la mayoría de la doctrina como regla fundamental del derecho público que crea seguridad jurídica por estar sometido a la voluntad de la ley y no a la voluntad de las personas.

Así, de acuerdo con Brewer Carías¹³, se puede definir como *“el principio según el cual toda actividad del Estado debe estar conforme con el Derecho del Estado”*.

Ahora bien, es tan esencial la Legalidad en materia tributaria que, conforme a lo establecido en los artículos 317 de la Constitución Nacional¹⁴ y 3 del Código Orgánico Tributario¹⁵, sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley se pueden definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, los sujetos obligados al

¹³Brewer Carías, Allan. "Instituciones Políticas y Constitucionales" Editorial Jurídica Venezolana. Caracas 1984. Pág. 453.

¹⁴ Artículo 317 CRBV. No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. (...)

¹⁵ Artículo 3COT: 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. (...)

pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos.

Este principio implica que no puede haber tributo sin una ley previa que lo establezca (“nullum tributum sine lege”). Sólo así podrá ser considerado Tributo.

5.7.17.2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El Principio de Capacidad Contributiva se encuentra señalado en el artículo 316 de nuestra Constitución Nacional y establece lo siguiente:

Artículo 316: “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.”

La capacidad contributiva es entendida como la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos. Esto significa la base fundamental de las garantías materiales que la Constitución otorga a los contribuyentes y en general a los habitantes del país, pues sería inconstitucional exigir tributos a quien carezca de capacidad contributiva para hacer frente al pago de dichos tributos.

5.7.17.3. PRINCIPIO DE IGUALDAD

El Principio de Igualdad, dispuesto en el artículo 21 de la Constitución Nacional¹⁶ afirma la igualdad de todas las personas ante la ley, lo que garantiza iguales condiciones jurídicas y administrativas a los ciudadanos. Esta se refiere a una igualdad de personas, haciendo exigible el mismo tratamiento por parte de ley a quienes se encuentren en situaciones similares.

En este sentido, la ley debe garantizar las condiciones jurídicas y administrativas necesarias para que la igualdad sea real y efectiva, específicamente en el ámbito tributario, de acuerdo al componente esencial del Principio de Justicia Tributaria dispuesto en el artículo 316 de nuestra Constitución Venezolana y al artículo 21 ejusdem (ya citados), como es la exigencia de igualdad frente al impacto fiscal entre contribuyente que se encuentran en situaciones y hechos imposables ocurridos análogos, de modo que el tratamiento o régimen aplicable a ellos sea el mismo.

5.7.17.4. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

¹⁶ Artículo 21 CRBV: todas las personas son iguales ante la Ley, en consecuencia: 1. no se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas, que en general, tengan por objeto u resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona. 2. La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva.; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables, protegerá especialmente a aquellas personas que por algunas de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan. 3. Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana; salvo las formulas diplomáticas. 4. No se reconocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias.

El principio de generalidad se encuentra consagrado en el artículo 133 de la Constitución Nacional¹⁷ y está dirigido principalmente a erradicar toda clase de privilegios e inmunidades fiscales. Se encuentra íntimamente ligado con la capacidad económica de los contribuyentes, pues solo aquellos que tengan capacidad para contribuir pueden ser incluidos dentro de la obligación constitucional de sostener los gastos públicos consagrados en el artículo 133 citado anteriormente.

Ahora bien, las exenciones, exoneraciones y demás beneficios tributarios dispuestos en las leyes, constituyen el límite a este principio, lo cual debe tenerse en atención en el sentido de que estos beneficios tributarios deben ser de carácter excepcional y deben estar fundados en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca queriendo privilegiar a las personas a las que estén dirigidos dichos beneficios.

5.7.17.5. PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DE EFECTOS CONFISCATORIOS DE LOS TRIBUTOS

Este principio de no confiscatoriedad protege principalmente el derecho de propiedad de los contribuyentes, el cual representa una garantía fundamental en todo Estado democrático. Así, podemos observar que el artículo 317 de nuestra Constitución¹⁸ establece expresamente que “ningún tributo puede tener efecto confiscatorio” Así, esta norma manifiesta un límite

¹⁷ Artículo 133 CRBV: Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

¹⁸ Artículo 317 CRBV: No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. (...)

necesario en el ejercicio del poder tributario del estado en sentido material, monetario, que protege la economía y el derecho de propiedad de los contribuyentes.

De acuerdo con el SENIAT¹⁹ *“existe confiscatoriedad cuando el estado se apropia de los bienes de los contribuyentes aplicando una disposición tributaria en la que el monto llega a extremos intolerables por lo extralimitado de su quantum, sobrepasando la capacidad contributiva de los ciudadanos y vulnerando su propiedad privada”*

5.7.18. DERECHOS Y GARANTÍAS ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES DEL CONTRIBUYENTE EXPORTADOR

Los contribuyentes en general y en concreto los contribuyentes exportadores están amparados por derechos y garantías consagrados en la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela, en la Ley del Impuesto del Valor Agregado y en las demás normas de rango sublegal que regulan la materia, los cuales limitan las amplias facultades y prerrogativas que posee la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones. De seguida presentaremos algunas de estas garantías que los contribuyentes podrían invocar tanto a nivel Administrativo como a nivel Judicial, las cuales ayudan al desarrollo de los actos del procedimiento objeto de estudio, con miras a la recuperación efectiva de los créditos fiscales producto de actividades de exportación.

5.7.18.1. DERECHO A LA TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA

¹⁹ <http://www.lisandroferreira.com.ve/documents/DERECHOSYGARANTIASCONSTITUCIONALES1.pdf>

Se encuentra enmarcada en la Constitución Nacional, en su artículo 26²⁰ y establece el derecho de todos los ciudadanos de acceder, ser atendidos y obtener una respuesta efectiva en los órganos de administración de justicia.

El acceso a los órganos de la administración de justicia es en sí la manifestación de la tutela judicial efectiva, que se ejerce a través del derecho que tiene todo hombre de activar el órgano jurisdiccional en busca de un pronunciamiento o decisión, sea este favorable o no para el sujeto.

Así, Carroca²¹ expresa que *“la tutela judicial efectiva garantiza la posibilidad de acceder a los órganos jurisdiccionales iniciando un proceso; la obtención de una sentencia motivada que declare el derecho de cada una de las partes; la posibilidad de las partes de poder interponer los recursos que la ley provea; y la posibilidad de obtener el cumplimiento de la sentencia”*

En el mismo sentido, Rivera²² es de la opinión que la tutela judicial efectiva no solo supone el derecho de acceso a la justicia y a obtener con prontitud la decisión correspondiente, sino que comporta de igual forma la obligación que tiene la administración de justicia, en respeto de derecho constitucional a la igualdad prevista en el art. 21 de la CRBV y a decidir una controversia de una manera imparcial y equitativa.

²⁰ Artículo 26 CRBV: Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente.

El Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles.

²¹ CARROCA PÉREZ, A. Garantía Constitucional de la Defensa Procesal. Barcelona. 1998. Pág. 122

²² RIVERA, R. Aspectos Constitucionales del Proceso. Tribunal Supremo de Justicia. Libro Homenaje a José Andrés Fuenmayor. Tomo II. Caracas. 2002. Pág.97

En síntesis, el derecho de acceso a la justicia y en concreto el derecho a la tutela judicial efectiva, confiere a todos los ciudadanos la posibilidad de presentar sus conflictos a los tribunales competentes restableciendo una situación jurídica vulnerada.

5.7.18.2. DERECHO AL DEBIDO PROCESO

Este derecho fundamental engloba una serie de garantías consagradas en el artículo 49 de la CNBV que podemos sintetizar de la siguiente manera: el Derecho a la Defensa (ordinal 1°); la Presunción de Inocencia (ordinal 2°); el Derecho a ser oído por el Tribunal Competente (ordinal 3°); el Derecho a un Juez Natural (ordinal 4°); Derecho a no confesarse culpable (ordinal 5°); el Principio de Validez de la Confesión solo si se ha hecho sin coacción (ordinal 6°); el Principio de *nulla crimen nulla poena sine lege* (ordinal 7°); el derecho a obtener reparación del Estado por los errores judiciales (ordinal 8°).

Ahora bien, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en decisión Nro. 02742 de fecha 20 noviembre 2001, su criterio en relación al derecho al debido proceso consagrado en la Carta Magna indicando:

“se trata de un derecho complejo que encierra dentro de sí un conjunto de garantías que se traducen en una diversidad de derechos para el procesado (...) todos estos derechos se desprenden de la interpretación de los ocho ordinales que consagran el artículo 49 de la Carta Fundamental. El artículo en comento establece que el debido proceso es un derecho aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas, disposición que tiene su fundamento en el principio de igualdad ante la ley, dado que el debido proceso significa que

ambas partes, en el procedimiento administrativo, como en el proceso judicial, deben tener igual de oportunidades, tanto en la defensa de sus respectivos derechos, como en la producción de las pruebas destinadas a acreditarlos. (...)”

En resumen, puede definirse el derecho al debido proceso, como un derecho individual de carácter fundamental integrado por un conjunto de garantías constitucionales procesales mínimas que permiten un juicio justo, razonable y confiable.

5.7.18.3. RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Este recurso se encuentra contemplado en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario²³ y representa un medio de impugnación contra actos administrativos. Así, el recurso contencioso tributario constituye el medio recursivo indicado para que el contribuyente exportador ejerza contra las providencias emanadas de la administración tributaria en los procesos de recuperación de créditos fiscales que a su juicio no sean favorables.

En este sentido, el recurso se ejerce ante los tribunales que conforman la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, solo por motivos de ilegalidad de Actos Administrativos, cuando la parte considere que son contrarios a

²³ Artículo 259 COT: El recurso contencioso tributario procederá:

1. Contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso.
2. Contra los mismos actos a que se refiere el numeral anterior, cuando habiendo mediado recurso jerárquico éste hubiere sido denegado tácitamente conforme al artículo 255 este Código.
3. Contra las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el recurso jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares.

Parágrafo Primero: El recurso contencioso tributario podrá también ejercerse subsidiariamente al recurso jerárquico en el mismo escrito, en caso de que hubiese expresa denegación total o parcial, o denegación tácita de éste.

(...)

derecho y por tanto violatorios del Ordenamiento Jurídico; en segunda instancia corresponde la apelación ante la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

5.7.18.4. AMPARO TRIBUTARIO

El amparo tributario, contemplado en el artículo 302 del Código Orgánico Tributario²⁴, es otro recurso que tiene el contribuyente para ejercer en defensa de sus derechos e intereses, cuando considere una demora excesiva por parte de la administración tributaria, que cause perjuicios irreparables por los medios dispuestos en el Código Orgánico Tributario y en las leyes especiales que rigen la materia. Es decir, el objetivo único del amparo tributario consiste en que a través de una acción judicial la Administración Tributaria cumpla con una obligación que la ley le ha impuesto.

De esta manera, los contribuyentes exportadores que cursan procesos de recuperación de créditos fiscales provenientes del IVA ante la administración tributaria bien podrían ejercer un amparo tributario en casos de excesivos retardos procesales, pues esa determinado en la ley especial que rige la materia que es la administración quien debe resolver esas incidencias.

5.7.18.5. AMPARO CONSTITUCIONAL

²⁴ Artículo 302 COT: Procederá la acción de amparo tributario cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver peticiones de los interesados, y ellas causen perjuicios no reparables por los medios establecidos en este Código o en leyes especiales.

El amparo constitucional se encuentra dispuesto en el artículo 27 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela²⁵ y puede ser intentado cuando el interesado considera y tiene evidencia de la violación de un Derecho o Garantía Constitucional. En el caso de la interposición de este Amparo Constitucional, el accionante tiene la carga de cumplir con los requisitos que señala la ley especial en la materia, es decir, la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales. Esta es una acción restablecedora, su objetivo es proteger derechos o garantías constitucionales violadas o amenazadas y restablece la situación infringida o impide la causación de un daño.

En este sentido se puede decir que el Amparo Constitucional se trata de una acción de carácter extraordinario, pues no procede a violaciones de normas de carácter legal pues para estas normas existe la vía ordinaria. Así, sólo procede siempre y cuando la amenaza o menoscabo de vulneración de los Derechos Constitucionales sea directa, inmediata, cierta, flagrante. Es decir, Procede sólo cuando no existan vías ordinarias o preestablecidas para restituir o evitar la vulneración constitucional. El amparo constitucional debe ser tramitado a través de un procedimiento breve, sumario y expedito y oral, conforme a lo señalado en el ya citado artículo 27 de la Constitución.

²⁵ Artículo 27 CRBV: Toda persona tiene derecho a ser amparada por los tribunales en el goce y ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, aun de aquellos inherentes a la persona que no figuren expresamente en esta Constitución o en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos.

El procedimiento de la acción de amparo constitucional será oral, público, breve, gratuito y no sujeto a formalidad, y autoridad judicial competente tendrá potestad para restablecer inmediatamente la situación jurídica infringida o la situación que más se asemeje a ella. Todo tiempo será hábil y el tribunal lo tramitará con preferencia a cualquier otro asunto.

La acción de amparo a la libertad o seguridad podrá ser interpuesta por cualquier persona, y el detenido o detenida será puesto bajo la custodia del tribunal de manera inmediata, sin dilación alguna

El ejercicio de este derecho no puede ser afectado, en modo alguno, por la declaración del estado de excepción o de la restricción de garantías constitucionales.

5.8.PROCESO DE RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES PROVENIENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO PARA EXPORTADORES EN ESPAÑA

Una vez analizado el proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del Impuesto al Valor Agregado que deben someterse los exportadores en Venezuela, ahora procederemos a desarrollar brevemente, desde un punto de vista comparativo, este proceso de recuperación pero aplicados a aquellos exportadores domiciliados o residenciados en España.

5.8.1. DE LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

España también denominado **Reino de España**, es un país miembro de la Unión Europea, y al igual que en Venezuela, posee dentro de su esfera impositiva un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y que grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por empresas y profesionales, este lleva por nombre ***Impuesto sobre el Valor Añadido***.

En este sentido, España por pertenecer a la Unión Europea se encuentra regida por diversos textos normativos, es decir, por “**Normas Comunitarias**” y “**Normas Internas**”. Pues bien, el Impuesto sobre el Valor Añadido no escapa de esta “particularidad normativa” por llamarlo de alguna forma, en el sentido de que el marco normativo del Impuesto al Valor Añadido en España es regido por diversas y disgregadas normas comunitarias y normas internas.

Dentro de las llamadas “**Normas Comunitarias**” en materia de Impuesto al Valor Añadido podemos encontrar a la “*Directiva 2006/112/CE*”

(Directiva IVA), actualizada a 1 de enero de 2011 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido”, y en cuanto a las “Normas Internas” encontramos las siguientes: 1) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 2) “Ley 37/1992, de 28 de diciembre de Impuesto al Valor Añadido” y 3) “Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria”. 4) LEY 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. 5) REAL DECRETO 2126/2008, de 26 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Como podemos notar, el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del Impuesto al Valor Añadido para exportadores en España se encuentra regulado por una diversidad normativa, no uniforme e incluso desordenada, la cual ha sufrido cambios a lo largo de los años, por

lo que estos nuevos cuerpos normativos se han encargado en algunos casos de solo indicar alguna “modificación o derogatoria” específica.

5.8.2. DE LA EXPORTACIÓN EN GENERAL

En España el comercio exterior se rige por el Principio de Libertad Comercial y sólo algunas mercancías están sometidas a vigilancia previa. Como excepción al Régimen de Libertad Comercial existe el Régimen de Autorización Administrativa para determinadas mercancías que están expresamente sometidas a algún tipo de restricción.

Ahora bien, independientemente de la necesidad de autorización administrativa o no para realizar la exportación, todo exportador en España requiere el cumplimiento de las siguientes declaraciones y figuras tributarias:

- a) *Declaración Censal:*** Los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios están obligados a la Declaración Censal de comienzo, modificación y cese de la actividad.

- b) *Inscripción en el Registro de Exportadores:*** Deberán solicitar la inscripción en el Registro de Exportadores los sujetos pasivos que quieran ejercitar el derecho a la devolución del IVA que establece los artículos 115 y 116 de la Ley ²⁶de dicho impuesto.

²⁶ Artículo Nueve y Diez de **Ley 4/2008**, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Estos artículos modifican los Artículos 115 y 116 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): Tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y que grava las entregas de bienes, las prestaciones de servicios efectuadas por empresas y profesionales.

c.1) Exención del IVA en las Exportaciones: Cabe señalar que en España se encuentran exentas las operaciones de exportaciones y las entregas intercomunitarias. De esta manera se desgrava el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en España por quienes exportan ya que tributarán, por el mismo impuesto, en el país de destino.

El Reglamento al Impuesto sobre el Valor Añadido²⁷ en sus artículos 9 y 10 establecen que las exenciones relativas a las exportaciones o envíos fuera de la Comunidad Europea quedarán sujetas a las condiciones que establezca dicho marco regulatorio. En este sentido, los artículos 9 y 10 ejusdem señalan en forma detallada las actividades o hechos considerados como “exportaciones” o “actividades asimiladas a las exportaciones” las cuales en ambos supuestos quedarán exentos del Impuesto al Valor Añadido (IVA); diferente del caso venezolano, puesto que la exportaciones están sujetas al impuesto en cuestión sólo que con alícuota 0 %.

²⁷ El Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria.

C.2) Derecho a la deducción: Dado que las operaciones de exportación y las entregas intracomunitarias están exentas del pago del impuesto, los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas, las soportadas en las fases anteriores de producción y comercialización de los bienes objeto de dichas operaciones. Para poder ejercer el derecho a la deducción es necesario que los sujetos pasivos empresarios o profesionales cumplan con algunos requisitos que en resumen sería la presentación la declaración de comienzo, modificación y cese de actividades, es decir, la Declaración Censal arriba explicada.

C.3) Derecho a la devolución: A objeto de reducir la carga financiera del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) soportado, los exportadores que estén inscritos en el Registro de Exportadores pueden acogerse a los Regímenes de Devoluciones (General o Mensual) establecidos en los artículos 115 y 116 de la Ley, es decir, pueden optar al Régimen Especial de Devolución Mensual establecido en el artículo 116 ejusdem o al Régimen General de Devolución que aparece en el artículo 115 ejusdem.

5.8.3. SISTEMA GENERAL DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO

Como ya fue antes comentado brevemente, el Sistema General de Devolución del IVA, es un procedimiento que permite únicamente a las **grandes empresas y a los exportadores** la devolución del Impuesto al Valor Añadido soportado.

El procedimiento de Devolución General del IVA de conformidad con lo establecido en el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido será el establecido en los artículos 124 y siguientes de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre de 2003:

“Artículo 124. El procedimiento de devolución se iniciará 1) Mediante la presentación de una autoliquidación de la cual resulte cantidad a devolver o 2) Mediante la presentación de una comunicación de datos.”

En este sentido, es conveniente precisar que el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido²⁸ establece lo siguiente:

“Artículo 115. Supuestos generales de devolución.

Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

Dos. No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 116 de esta Ley.

Tres. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se

²⁸ Artículo Nueve de Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Este artículo modificó al artículo 115 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

solicite la devolución del Impuesto. No obstante, cuando la citada autoliquidación se hubiera presentado fuera de este plazo, los seis meses se computarán desde la fecha de su presentación.

Cuando de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan.

El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

Transcurrido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

Reglamentariamente se determinarán el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente apartado.”

Nótese del artículo antes citado, que el Régimen General de Devolución del IVA es un régimen anual y está destinado exclusivamente para los

exportadores y a las grandes empresas²⁹. De igual manera cabe acotar que de conformidad con el artículo 29 del Reglamento del IVA vigente³⁰ las devoluciones de oficio a que se refiere el artículo 115 de la Ley del Impuesto, se realizarán vía transferencia bancaria. El Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar la devolución por “cheque cruzado” cuando concurren circunstancias que lo justifiquen.

De lo mencionado anteriormente se desprende que estas devoluciones de oficio buscan proteger los derechos de los exportadores quienes en aquellos casos que hayan sido perjudicados por causas imputables a la Administración Tributaria. Así mismo, se evidencia que la forma de devolución sería a través de transferencia bancaria o mediante cheque “cruzado”, cuando así las circunstancias lo ameriten. Sobre este último la norma no es clara y pareciera que deja a la discrecionalidad de la Administración Tributaria determinar aquellas circunstancias.

En este sentido, cuando de la presentación de una autoliquidación resulte cantidad a devolver, la Administración Tributaria deberá efectuar la devolución que proceda de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la Ley General Tributaria³¹ española.

“Artículo 31. *Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.*

1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

²⁹ http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Otra_informacion/delcentralgc.pdf

³⁰ Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria.

³¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución”.

Nótese en el artículo antes citado que establece “Ope Legis” el abono de los intereses de mora a favor de los contribuyentes si pasado el plazo legal, el cual no puede exceder de seis (6) meses, la Administración Tributaria no hubiese ordenado el pago de la devolución por causas imputable a la misma. Es decir, que no habría necesidad de solicitar formalmente los intereses de mora en estos casos. Esta norma resulta muy beneficiosa para los contribuyentes, y en especial, para los exportadores que deben esperar tanto tiempo para que vean recibido el pago de la devolución.

Ahora bien, encontramos que la misma norma indica que estos intereses de mora serán devengados “hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución”, es decir, la Administración Tributaria bien podría “ordenar” el pago de la devolución en una fecha determinada y efectivamente pagar en otra. En efecto nos preguntamos ¿Qué pasaría si la Administración Tributaria si tarda 6 meses o más en efectivamente pagar la orden de devolución?

El artículo 125 de la Ley General Tributaria, así mismo señala que el plazo establecido para efectuar la devolución comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación.

En los supuestos de presentación fuera de plazo de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver, el plazo al que se refiere el artículo 31 de la Ley de IVA para devolver se contará a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea.

Volviendo al sentido inicial de este punto, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una solicitud ante la Administración Tributaria o, en el caso de obligados tributarios que no tengan obligación de presentar autoliquidación, mediante la presentación de una comunicación de datos (Artículo 126).

De acuerdo con el Artículo 127 de la Ley General de Tributaria española vigente el procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad (3 meses) en los términos del apartado 3 del artículo 104 ejusdem³² o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. En todo

³² **Artículo 104.** Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.

Omissis ...

3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo. **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**

caso se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley ante citado.

5.8.4. SISTEMA DE DEVOLUCIÓN MENSUAL DEL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO

El nuevo sistema de Devolución Mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) entró en vigencia a partir del Primero (1º) de enero de 2009, con lo cual ahora coexiste con el Régimen anterior, el Procedimiento General de Devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que permite presentar una solicitud a final de año del saldo pendiente, el cual ya fue mencionado anteriormente.

El artículo 116 de la Ley de Iva³³ establece lo siguiente:

“Artículo 116. Solicitud de devoluciones al fin de cada período de liquidación.

Uno. Los sujetos pasivos podrán optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación conforme a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

El período de liquidación de los sujetos pasivos que opten por este procedimiento coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Dos. En los supuestos a que se refiere el artículo 15, apartado dos de esta Ley, la persona jurídica que importe los bienes en el territorio

³³ Artículo Diez de Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Este artículo modificó al artículo 116 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

de aplicación del Impuesto podrá recuperar la cuota correspondiente a la importación cuando acredite la expedición o transporte de los bienes a otro Estado miembro y el pago del Impuesto en dicho Estado”.

Con este nuevo sistema, se pretende evitar el costo financiero que representaba el diferimiento en la percepción de las devoluciones, especialmente en aquellos períodos de declaración en los que se habían realizado fuertes inversiones o bien cuando se tiene la intención de comenzar el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

El nuevo Régimen de Devolución Mensual es aplicable a la gran mayoría de los sujetos pasivos que deban tributar por el IVA, con independencia de la naturaleza de sus operaciones y del volumen de éstas, desapareciendo la limitante contenida en el Régimen General de Devoluciones del IVA (señalado en el punto anterior), que sólo permitía la devolución a las empresas exportadoras y a las Grandes Empresas.

Para poder ejercitar el derecho a la devolución mensual, los sujetos pasivos deberán estar inscritos en un “Registro de Devolución Mensual”. Su entrada se articula a través de una Declaración Censal específica – anteriormente indicada- salvo para los sujetos pasivos ya estuvieran inscritos en el “Registro de Exportadores y otros operadores”, para los cuales la norma prevé su inclusión automática³⁴. Es decir, que aquellos exportadores

³⁴ REAL DECRETO 2126/2008, de 26 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

que ya estuvieran inscritos en el Registro de Exportadores y otros operados antes del 2009, implicó una inclusión automática.

Pues bien, el artículo 30 del Reglamento del IVA³⁵, el cual fue modificado en el “Artículo Primero de Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre”³⁶, recoge todo el procedimiento relativo a al Sistema de Devolución Mensual del IVA, por lo que esta autoría a los fines de hacerlo más didáctico y solo destacar los puntos que a los fines de nuestro estudio son pertinentes, omite la transcripción del mismo y en su lugar pasa a desarrollarlo a continuación:

Así, encontramos que los requisitos para optar por este Régimen de Devolución Mensual del IVA, son los siguientes:

- Solicitar la inscripción en el Registro de Devolución Mensual en plazo mediante la presentación de la declaración censal correspondiente.
- Presentar mediante **el modelo 036** ³⁷ por vía telemática la "Declaración Censal de alta, modificación y baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores" (marcando la casilla 129) o **modelo 039**

Los sujetos pasivos que se encontrasen inscritos en el registro de exportadores y otros operadores económicos en la fecha de entrada en vigor del presente real decreto y reúnan los requisitos establecidos en el artículo 30.3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, con exclusión del dispuesto en la letra a) de dicho precepto, quedarán automáticamente inscritos en el nuevo registro de devolución mensual a todos los efectos, salvo que soliciten la baja de éste en el plazo establecido en la disposición transitoria primera.”

³⁵ Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

³⁶ BOE 27 de diciembre de 2008, Núm. 312

³⁷ Disposición Final Primera. Modificación de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. **ORDEN EHA/3786/2008, de 29 de diciembre**, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales y se modifican los Anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria. BOE 30 de diciembre de 2008, Núm. 314

"Comunicación de datos relativa al régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido" (casilla 12).

- No será necesaria la inscripción para los ya inscritos en el registro de exportadores y otros operadores económicos

-No realizar actividades que tributen en el régimen simplificado.

-Presentar telemáticamente las autoliquidaciones mensuales del IVA (**Modelo 303** "Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación").

-Presentación mensual del modelo 340 "Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro".

-Estar solvente con las obligaciones tributarias.

-No encontrarse en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal.

-No haber sido excluido del Registro en los 3 años previos al de presentación de solicitud de alta.

-No podrá volver a solicitarse la inscripción en el Registro en el mismo año calendario en que el sujeto pasivo hubiera solicitado la baja del mismo.

-También, la exclusión del registro determinará la inadmisión de la solicitud de inscripción durante los tres años siguientes a la fecha de notificación de la resolución que acuerde la misma.

5.8.5. CARACTERISTICAS DEL SISTEMA DE DEVOLUCIÓN MENSUAL DEL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO

- Se establece como un régimen excepcional, ya que el sistema general consiste en solicitar a final de año el saldo pendiente del IVA que el sujeto pasivo no haya podido resarcirse con anterioridad.
- Mientras que en el régimen anterior, el Sistema General de Devolución del IVA se producía la devolución anual a partir de enero del año

siguiente, en el nuevo sistema se produce la devolución mensual, mes a mes, en el año en curso y la solicitud de devolución se efectuará al término de cada período de liquidación.

- Es un régimen voluntario que deberá solicitar el sujeto pasivo mediante la inscripción en el Registro de Devolución Mensual del IVA.
- Los sujetos pasivos que opten por esta posibilidad deberán liquidar el IVA con periodicidad mensual y las autoliquidaciones se presentarán exclusivamente por vía telemática.
- El modelo 303 del IVA sustituye a los anteriores modelos 300 (trimestral ordinario), 320 (mensual ordinario de grandes empresas), 330 (mensual de exportadores) y 332 (mensual de exportadores grandes empresas).
- La devolución que corresponda se efectuará exclusivamente por transferencia bancaria a la cuenta que indique al efecto el sujeto pasivo.

Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro IVA-IGIC, por cada periodo de liquidación del Impuesto (Modelo 340).

5.8.6. SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE DEVOLUCIÓN MENSUAL DEL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO

Las solicitudes de inscripción en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos. La inscripción en el registro se realizará desde el día 1 de enero del año en el que deba surtir efectos. Asimismo, cabe la posibilidad de solicitar la inscripción en el registro durante el plazo de presentación de las

declaraciones-liquidaciones periódicas cuando no se haya solicitado en el lapso anterior. Igualmente se permite en el caso de los empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales pero hayan adquirido bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades podrán inscribirse fuera del lapso.

Lo señalado anteriormente, nos parece muy beneficioso para aquellos referidos contribuyentes que no hayan iniciado sus actividades (entrega de bienes o prestación de servicios), pero que han adquirido ciertos bienes o servicios destinados o que guarden relación con la actividad que vayan a desarrollar. Ahora, en cuanto a que lo referido deba ser “confirmada por elementos objetivos”, sin señalar cuáles son precisamente dichos elementos objetivos, podría a nuestro juicio ser aquellos documentos que tengan a bien el contribuyente que respalden y demuestren la relación entre la adquisición de un bien o solicitud de prestación de servicio y la actividad a desarrollar. En todo caso, en ambos supuestos, la inscripción en el registro surtirá efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de dichas declaraciones-liquidaciones.

5.8.7. DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN MENSUAL DEL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO (MODELO 303)

La solicitud de devolución de créditos fiscales aplicables a exportadores a través del Sistema de Devolución Mensual, deberá realizarse mediante el Modelo 303 cuya presentación será obligatoria por vía telemática. Este modelo deberán utilizarlo los sujetos pasivos del Impuesto con obligaciones periódicas de autoliquidación, trimestrales o mensuales, excepto en el supuesto de las personas físicas o entidades que apliquen el

Régimen especial simplificado del IVA, o en el supuesto de entidades que hayan optado por aplicar el Régimen especial del grupo de entidades del impuesto.

Asimismo, todas las empresas inscritas en el registro de devolución mensual del IVA tendrán la obligación de presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro del impuesto conteniendo los datos anotados hasta el último día del período de liquidación a que se refiera. Su plazo de presentación es el mismo que el de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho período.

5.8.8. PLAZO DE PRESENTACIÓN DEL MODELO 303

De acuerdo con el artículo 7 de la orden EHA/3786/2008³⁸, la presentación de la declaración se hará de la siguiente manera:

1. En el supuesto de sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincida con el mes natural, la presentación de las autoliquidaciones del modelo 303, así como, en su caso, el ingreso o la solicitud de devolución, si corresponde, de la cantidad resultante, se efectuará en los veinte (20) primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del correspondiente período de liquidación mensual, excepto la relativa al período de liquidación del mes de julio, que se presentará durante el mes de agosto y los veinte (20) primeros días naturales del mes de septiembre inmediatamente posteriores y la correspondiente al último período de liquidación del año, que deberá

³⁸ ORDEN EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales y se modifican los Anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria. Boletín Oficial del Estado: 30 de diciembre de 2008, Núm. 314

presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero siguiente.

2. En el supuesto de sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincida con el trimestre natural, la presentación de las autoliquidaciones del modelo 303, así como, en su caso, el ingreso o la solicitud de devolución, si corresponde, de la cantidad resultante, se efectuará en los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del correspondiente período de liquidación trimestral, excepto la correspondiente al último período de liquidación del año, que deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero siguiente.

5.8.9. DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO PROVENIENTE DE EXPORTACIONES

De acuerdo con el artículo Nueve de la Ley 4/2008 ³⁹el cual modifica el artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis (6) meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del Impuesto. No obstante, cuando la citada autoliquidación se hubiera presentado fuera de este plazo, los seis (6) meses se computarán desde la fecha de su presentación.

³⁹ Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

5.9. CUADRO COMPARATIVO ENTRE LOS PROCEDIMIENTOS PARA LA RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES APLICABLES A LOS EXPORTADORES EN VENEZUELA Y ESPAÑA

	Sistema	Inicio del Procedimiento	Paralización del Procedimiento	Respuesta de la Administración
VENEZUELA	Mensual	A instancia de parte interesada	Si se paraliza por 30 días por causas imputables al solicitante, se ordenará archivo del expediente. El contribuyente podrá iniciar de nuevo la tramitación después de ordenado el archivo del expediente	30 días Ó 60 días cuando excedan más de 200 exportaciones
ESPAÑA	Anual/Mensual	A instancia de parte interesada	Si el Procedimiento se paraliza por 3 meses por causas imputable al solicitante, la Administración podrá declarar la caducidad	6 meses
	Respuesta del Ministerio	Intereses de Mora	Medios de Pago	Divisas
VENEZUELA	No hay un lapso legal para la emisión del CERT	Se causan de pleno derecho a partir de los 60 días de reclamación. Art. 67 COT	Certificado Especial de Reintegro Tributario (CERT)	Es obligatorio haber vendido las divisas al Banco Central de Venezuela
ESPAÑA	N/A	De no efectuarse respuesta por parte de la Administración dentro del lapso de 6 meses comenzarán a computarse los	Dinero a través de transferencia bancaria	N/A

		intereses de mora		
	Caducidad			
VENEZUELA	Si el CERT no es compensado o cedido en un lapso de 2 años			
ESPAÑA	Si el procedimiento se paraliza por 3 meses por causa imputable al exportador			

6. SISTEMA DE VARIABLES

Objetivos Específicos	Variables	Indicadores
1. Identificar las normas que regulan el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del IVA, aplicable a los exportadores en Venezuela.	Normas que regulan el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del IVA, aplicable a los exportadores en Venezuela.	<ul style="list-style-type: none"> - Ley del Impuesto al Valor Agregado; - Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado en Materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores; - Instructivo sobre el Procedimiento para la Emisión, Colocación, Custodia y Manejo de los Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERT) en Custodia Electrónica.
2. Describir el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del Impuesto al Valor Agregado, para exportadores en Venezuela.	Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del Impuesto al Valor Agregado, para exportadores en Venezuela.	<ul style="list-style-type: none"> - Ley del Impuesto al Valor Agregado; - Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado en Materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores; - Instructivo sobre el Procedimiento para la Emisión, Colocación, Custodia y Manejo de los Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERT) en Custodia Electrónica
3. Comparar el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del IVA aplicable a los exportadores en Venezuela y España.	Cuadro comparativo de los Procesos de Recuperación de Créditos Fiscales provenientes del IVA aplicable a los exportadores en Venezuela y España.	<ul style="list-style-type: none"> - Ley del Impuesto al Valor Agregado - Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado en Materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores. - Instructivo sobre el Procedimiento para la Emisión, Colocación, Custodia y Manejo de los Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERT) en Custodia Electrónica - Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA), actualizada a 1 de enero de 2011 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. - Ley 37/1992, de 28 de diciembre de Impuesto al Valor Añadido - Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la

		<p>composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria</p> <p>- LEY 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.</p> <p>- REAL DECRETO 2126/2008, de 26 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.</p>
--	--	---

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

1. NIVEL DE LA INVESTIGACIÓN

De acuerdo con la opinión de Arias Fidias (2006), la presente investigación es de tipo descriptivo ya que se ubica en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos se refiere. Por su parte, Chávez lo define como un tipo de investigación que “*describe lo que se mide sin realizar inferencias ni verificar hipótesis*” (1994:180).

2. DISEÑO O TIPO DE LA INVESTIGACIÓN

La presente investigación es de diseño Documental puesto que la información proviene de fuentes documentales, tales como: leyes, jurisprudencia de tribunales venezolanos, documentos emanados de la Administración Tributaria, doctrina referida al proceso de recuperación de créditos fiscales, entre otras fuentes escritas, que a partir de su análisis podrán despejar las variables objeto de esta investigación y así el problema planteado.

3. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

La técnica a utilizar en la investigación es la de Análisis Documental, recopilando los datos y la información para la elaboración del estudio a través de fichas textuales y unidades de almacenaje de computadora.

4. TÉCNICAS DE PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE DATOS

Acerca de este punto, se emplearon las técnicas de Análisis y Síntesis. En este sentido, según indica Finol y Nava (1993) el Análisis se entiende como el proceso mediante el cual se descomponen las partes de un todo, para describirlas, examinarlas y relacionarlas entre sí. En cuanto a la síntesis, según apunta Bavaresco (2002), *“la Síntesis no es más que la meta y el resultado del análisis... Ambos son inseparables en la práctica”*.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Una vez finalizado el estudio de investigación, a continuación presentamos nuestras conclusiones y recomendaciones:

1. El Procedimiento de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores, se encuentra regulado en Venezuela tanto a nivel legal, por la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, concretamente en sus artículos 43 y 44 y siguientes, ley publicada en Gaceta Oficial Nro. 38.632, de fecha 26 de febrero de 2007; como a nivel sublegal por (i) el Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado en Materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 37.794, de fecha 10 de octubre de 2003; (ii) el Instructivo sobre el Procedimiento para la Emisión, Colocación, Custodia y Manejo de los Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERT) en Custodia Electrónica, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 38.234, de fecha 25 de julio de 2005 y (iii) el Manual de Normas y Procedimientos para la Recuperación de Créditos Fiscales del IVA de Contribuyentes Exportadores, reformado parcialmente en el mes de mayo de 2.011.

2. El Procedimiento de Recuperación de Créditos Fiscales en Venezuela comporta un proceso complejo, engorroso, con dilaciones indebidas, y demás, es discrecional por parte de la Administración Tributaria y el Ministerio del Poder Popular para Planificación y Finanzas contraviniendo los principios de economía, celeridad, simplicidad, eficacia, eficiencia, proporcionalidad, oportunidad, objetividad, imparcialidad, participación, honestidad, accesibilidad, uniformidad, modernidad, transparencia, buena fe, paralelismo de la forma y responsabilidad en el ejercicio de la misma, con sometimiento pleno a la ley y al derecho, y supresión de las formalidades no esenciales, establecidos en el Decreto N° 6.217 con Rango, Valor y Fuerza de la Ley Orgánica de la Administración Pública (Gaceta Oficial N° 5.890) y

del Decreto N° 6265 con Rango, Valor y Fuerza de la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos (Gaceta Oficial N° 5.891) ambos de fecha 31 de Julio de 2008.

3. Una vez cumplido con el requisito previo para dar inicio al procedimiento, como es la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, el contribuyente exportador debe solicitar en el formato indicado para ello por el SENIAT, la recuperación de créditos fiscales provenientes del IVA, acompañada de los recaudos establecidos en el artículo 8 del Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado en Materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 37.794, de fecha 10 de octubre de 2003. Es importante señalar que se admitirá una sola solicitud mensual y deberá comprender los créditos fiscales correspondientes a un solo período de imposición. Esto significa que de tener mensualmente actividades de exportación que generen créditos de IVA, este contribuyente deberá consignar también mensualmente todos los requisitos que establece el citado artículo, lo cual en nuestra opinión representa la exigencia por parte de la Administración Pública de un trámite muy trabajoso para el contribuyente exportador que solo pretende invocar un derecho dado por la Ley. Por ello, esta autoría recomienda que de llegar a modificarse este reglamento, sería prudente estudiar la modificación específica de este artículo, en beneficio de los contribuyentes exportadores.

4. El Certificado Especial de Reintegro Tributario (CERT) es un medio de pago y de cumplimiento de la obligación empleado por la República Bolivariana de Venezuela, que si bien comporta un mecanismo de pago legal, pudiera perjudicar económicamente al titular del CERT por cuanto es un título negociable que puede ser cedidos u opuestos en compensación por un tiempo limitado de dos (2) años. Así mismo la limitación viene dada a que

(i) el titular del CERT debe ser deudor de obligaciones tributarias dentro de los dos (2) años de vigencia del CERT para poder compensarlo, o (ii) en el caso de ceder el título negociable, esta negociación comporta una pérdida económica para el cedente por cuanto el CERT a los fines de que sea atractivo debe cederse con descuento. Sería de gran beneficio para los contribuyentes si se estudiara la posibilidad de implementar como real medio de pago la devolución de dinero en efectivo, lo cual podría realizarse a través de transferencia bancaria, en el procedimiento de recuperación de créditos fiscales provenientes del IVA aplicable a los exportadores en Venezuela, tal como se hace en España.

5. El Sistema de Devolución Mensual de créditos fiscales en España, es un procedimiento, aun con ciertas observaciones, beneficioso para quienes realizan actividades de exportación en España, por cuanto plantea la posibilidad de devolver, en el término máximo de seis (6) meses, los créditos fiscales que tengan los contribuyentes exportadores en España, en dinero en efectivo, mediante transferencia bancaria.

6. En cuanto al tiempo de respuesta de la administración, en Venezuela el régimen estipula un tiempo de 30 días o 60 días si el contribuyente supera las 200 exportaciones por mes. En el caso de España, sin importar el número de actividades de exportación del contribuyente, el crédito fiscal será devuelto 6 meses después de la solicitud. A primera vista, resulta más beneficioso para los contribuyentes la respuesta de la Administración venezolana, solo habría que efectivamente ver cómo se desarrolla en la práctica.

7. Una vez reconocido el crédito fiscal, en Venezuela no existe un lapso legal para la emisión del CERT por parte del Ministerio del Poder Popular para Planificación y Finanzas, por lo cual el contribuyente exportador se puede ver

perjudicado a la hora de efectivamente obtener el crédito fiscal solicitado. En cuanto a España, una vez reconocido el crédito fiscal, resulta mucho más rápido la recuperación efectiva del crédito, por cuanto la misma administración tributaria efectúa la devolución a través de transferencia bancaria.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arias, F. "El Proyecto de Investigación. Introducción a la Metodología Científica". Caracas, Editorial Episteme, año 2006 (Quinta Edición).
- Bavaresco, A. "Las Técnicas de la Investigación. Manual para la Elaboración de Tesis, Monografías, informes. Maracaibo, La Universidad del Zulia, Editorial Universitaria, año 2002 (Séptima Edición).
- Betty Andrade R. "Territorialidad de los hechos imponible en el IVA" Imposición al Valor Agregado en Venezuela. AVDT (2004).
- Brewer Carias, Allan. "Instituciones Política y Constitucionales" Editorial Juridica Venezolana. Caracas 1984.
- Chávez, N. "Introducción a la Investigación Educativa". Maracaibo, Ediluz, año 1994 (Primera Edición).
- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000).
- Carlos Vecchio. ¿Pueden Recuperarse Créditos Fiscales durante la etapa pre operativa a través de los mecanismos previstos para los exportadores? (Artículo 43 de la Ley). Breve Referencia a las Actividades de Hidrocarburos. Imposición al Valor Agregado en Venezuela. AVDT (2004).
- Carlos Enrique Paredes. Territorialidad de los Servicios en el Impuesto al Valor Agregado. Imposición al Valor Agregado en Venezuela. AVDT (2004).
- Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305. (2.001, Octubre 17).
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.453 (Extraordinario). (2.000, marzo 24).
- Coviello, Nicolás. "Doctrina General del Derecho Civil". Editorial Hispano-Americano. Mexico: 1949.
- Decreto N° 6.265, con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Simplificación de Trámites Administrativos.-Gaceta Oficial No. 5.891 Extraordinario de fecha 31 de julio de 2008
- Documento en línea:
<http://www.lisandroferreira.com.ve/documents/DERECHOSYGARANTIASCONSTITUCIONALES1.pdf>
- El dinero, la Inflación y las Deudas de valor": Editorial Arte, Caracas 1995

- Instructivo sobre el Procedimiento para la Emisión, Colocación, Custodia y Manejo de los Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERT) en Custodia Electrónica, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 38.234, de fecha 25 de julio de 2005
- Juan Cristóbal Carmona. Adopción en el Ordenamiento Jurídico Venezolano de los Certificados de Reintegro Tributario, como medio de recuperación del Impuestos (sic) al Valor Agregado por parte del Sector Petrolero. AVDT
- Jean Batista Itriago Galletti. Distorsiones e Inequidades en la Aplicación del IVA. Imposición al Valor Agregado en Venezuela. AVDT (2004).
- Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en Gaceta Oficial de La República Bolivariana de Venezuela Nro. 38.632, de fecha 26 de febrero de 2007.
- Ley Orgánica de Procedimientos Administrativo, Gaceta Oficial N° 2.818 Extraordinaria de 1º de julio de 1981.
- Ley de España 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE 29-diciembre-1992)
- Ley de España 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.(BOE 25-diciembre-2008)
- MADURO LUYANDO, Eloy.” Curso de obligaciones. Derecho Civil III” UCAB. Novena Edición Caracas 1995.
- Manual de Normas y Procedimientos para la Recuperación de Créditos Fiscales del IVA de Contribuyentes Exportadores, reformado parcialmente en el mes de mayo de 2.011
- Orden de España EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales y se modifican los Anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria (BOE 30-diciembre-2008)
- Orden de España EHA/3787/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa regulada en el artículo 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las

normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.(BOE 30-diciembre-2008)

- Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado en Materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 37.794, de fecha 10 de octubre de 2003.
- Resolución 1661. Gaceta Oficial N° 38.234 de fecha 22 de julio de 2005
- Real Decreto de España 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 31-diciembre-1992)
- Real Decreto de España 2126/2008, de 26 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.(BOE 27-diciembre-2008)