

U. C. V.
RECTORADO

Abr 24 3 25 PM '09

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

SENIA

SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA

Asesoría al Análisis del Poder Popular para Empresas y Finanzas

RIF: G.20000383-0
SNAT/GGSJ/GDA/ODT/2009/**1976-2801**Gerencia General de Servicios Jurídicos
Gerencia de Doctrina y Asesoría
División de Doctrina Tributaria
Nº de Consulta. DCR-5-48.238

Caracas,

24 ABR 2009

Cecilia García Arocha.
UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA.
RIF Nº 20000062-7
Edif. Rectorado, Piso 2,
Ciudad Universitaria
Los Chaguaramos, Distrito Capital
Caracas.

En uso de la potestad conferida en el numeral 13 del artículo 4 de Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria¹ conforme al cual es competencia de este Servicio Autónomo evacuar las consultas sometidas a su consideración, en concordancia con los numerales 6 y 38 del artículo 3 de la Providencia Administrativa Nº 0318², según el cual esta **Gerencia General de Servicios Jurídicos**, tiene atribuida la función de emitir opinión en relación a las solicitudes formuladas por quienes tuvieren interés personal y directo, en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas tributarias y aduaneras a situaciones concretas, conforme lo prescriben los artículos 230 y 233, del Código Orgánico Tributario³, se procede a responder la consulta recibida en fecha 13 de enero de 2009, solicitada por la **UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA**, en los siguientes términos:

I DE LOS HECHOS

La contribuyente solicita pronunciamiento, en relación con los puntos referidos a continuación:

¹ Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 37.320 del 08 de noviembre de 2001

² Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 38.193 del 24 de mayo de 2005.

³ Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 37.305 del 17 de octubre de 2001

Solicita la consultante, se indique el procedimiento que debe seguir la Universidad Central de Venezuela para la compensación de los Créditos Fiscales contra los Débitos Fiscales, debido a que esta Institución genera gastos operacionales contra el presupuesto ordinario asignado por el Ejecutivo Nacional y gastos producto de los ingresos propios generados por la propia Universidad a través de las Facultades y Dependencias, por lo que es imperioso saber que gastos serán aplicables a los ingresos propios obtenidos

Igualmente expone, que tiene la necesidad de definir los conceptos que consideran gravables o no por el Impuesto al Valor Agregado, en razón a la dificultad que ello les representa en consideración al fin académico de esa casa de estudios

II

DEL DERECHO Y DEMÁS FUNDAMENTOS DE LA OPINIÓN

Esta Gerencia General de Servicios Jurídicos, vistos los planteamientos expuestos en su escrito de consulta, observa que:

La **compensación** es el mecanismo por el cual se extinguen de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos que tenga el contribuyente para con el Fisco por concepto de tributos y sus accesorios, siempre que los créditos y débitos reúnan las características de no prescripción en el momento de la compensación, liquidez y exigibilidad; por ende tanto el contribuyente como la administración pueden oponer la compensación, la cual como ya se dijo es la extinción de la deuda, todo ello de acuerdo a lo establecido en el citado artículo 49 del referido Código.

Así las cosas, para que pueda darse la compensación es necesario la procedencia de los siguientes requisitos:

- 1.- Que los créditos sean de naturaleza tributaria, ya se trate del tributo en sí o de cualquiera de sus accesorios, tales como: multas, intereses moratorios, recargos, etc.
- 2.- Que el crédito esté determinado para poder efectuar la determinación de la magnitud económica
- 3.- Que el crédito sea líquido y exigible, no basta con que se haya causado, sino que el contribuyente pueda exigirle al Fisco la cancelación de dicho crédito, sin que esta pueda excusarse para tal cumplimiento.
- 4.- Que los períodos fiscales a que se refieren los créditos a compensar no estén prescritos.

5.- Que el sujeto activo de la relación tributaria, sea el mismo, aún cuando las cantidades a compensarse correspondan a distintos tributos.

Por tal virtud, cuando de la determinación de la cuota tributaria resulte un crédito fiscal, el contribuyente estará habilitado para trasladar dicho excedente al período de imposición siguiente.

En tal sentido, **debemos resaltar la diferencia existente entre compensar y trasladar**, la primera es un derecho que tiene el contribuyente que nace cuando se dan los supuestos de la norma, es decir, cuando el contribuyente es acreedor del Fisco, por concepto de tributos y accesorios, y el Fisco es a su vez, acreedor del contribuyente también por deudas tributarias, igualmente líquidas y exigibles; en consecuencia, la **Compensación** es un medio de extinción de la obligación tributaria.

Ahora bien, **trasladar** es la transferencia del excedente del crédito a períodos siguientes para poder cancelar el monto del mencionado período con dicho excedente, en consecuencia, cuando esto se realiza estaremos en presencia de la recuperación.

Así pues, una vez determinados los supuestos de la recuperación de los créditos fiscales y la compensación, esta Gerencia a los efectos de conocer como opera la deducción de créditos fiscales soportados por los contribuyentes ordinarios, se pasa en primer término a definir que se entiende por débitos y créditos fiscales.

El débito fiscal surge como resultado de aplicar a los totales de los precios netos de las ventas, prestación de obras, servicios e importaciones definitivas, gravados e imputables en un período fiscal que se liquida, la alícuota que fija la ley. El crédito fiscal por su parte, son los impuestos pagados por el comprador al adquirir un bien mueble o servicio gravado. Este es sólo un elemento técnico necesario para determinar el impuesto y siempre será deducido por el contribuyente cuando corresponda a erogaciones o desembolsos propios de la actividad habitual del mismo.

En este sentido, la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado⁴, dispone en sus artículos 33, 34 y 35, lo siguiente:

“Artículo 33.- Sólo las actividades definidas como hechos imponible del impuesto establecido en esta Ley que generen débito fiscal ... tendrán derecho a la deducción de los créditos fiscales soportados por los contribuyentes ordinarios con motivo de la adquisición o importación de bienes muebles corporales o servicios, siempre que correspondan a costos, gastos o egresos

⁴ Gaceta Oficial N° 38.632 de fecha 26 de febrero de 2007.

propios de la actividad económica habitual del contribuyente y se cumplan los demás requisitos previstos en esta Ley (...)" (Subrayado de la Gerencia)

"Artículo 34.- 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 llevaran contabilidades separadas, en una proporción igual al porcentaje que el monto de las operaciones gravadas represente en el total 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." (Subrayado de la Gerencia)

"Artículo 35.- El monto de los créditos fiscales que, según lo establecido en el artículo anterior, no fuere deducible, formará parte del costo de los bienes muebles y de los servicios objeto de la actividad del contribuyente y, en tal virtud, no podrán ser traspasados para su deducción en períodos tributarios posteriores, ni darán derecho a las compensaciones, cesiones o reintegros previstos en esta Ley para los exportadores (...)"

Por su parte, el Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, establece en su artículo 55 lo siguiente:

“Artículo 55.- Se considera crédito fiscal aquel que provenga del impuesto soportado por la adquisición o importación de bienes muebles o la recepción de servicios, que correspondan a costos, gastos o egresos propios de la actividad económica habitual del contribuyente, comprendiéndose entre ellos los provenientes de las adquisiciones e importaciones de bienes del activo circulante y del activo fijo y de las prestaciones de servicios relacionados con ambos activos (...). Si el contribuyente realiza operaciones gravadas y exentas, para determinar el crédito fiscal aplicable, de acuerdo con lo indicado en los artículos 34 y 35 de la Ley deberá efectuarse el prorrateo entre el total de las ventas gravadas y las ventas totales. Para ello se procederá a establecer el porcentaje dividiendo el total de operaciones gravadas entre el total de operaciones realizadas. Dicho porcentaje se aplicará al total del impuesto pagado al efectuar las adquisiciones para establecer el crédito fiscal deducible (...).”(Subrayado de la Gerencia)

Así, el artículo 34 objeto de análisis, está referido a dos supuestos a los fines de proceder a la deducción de créditos fiscales.

- Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles corporales y en la recepción de servicios nacionales o extranjeros, que van a ser utilizados exclusivamente en la realización de operaciones gravadas por parte del contribuyente.
- Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles y en la recepción de servicios nacionales o extranjeros, que van a ser utilizados sólo en parte en la realización de operaciones gravadas.

De esta manera, para el primer supuesto, la Ley permite al contribuyente ordinario la deducción íntegra de los créditos fiscales generados en la adquisición de los bienes muebles y servicios que sólo serán utilizados en la realización de operaciones gravadas. No obstante, para el segundo supuesto, en virtud que se trata de créditos fiscales generados por la adquisición de bienes muebles y servicios que serán utilizados sólo en parte en la realización de operaciones gravadas, la ley permite su deducción pero en una proporción igual al porcentaje que el monto de las operaciones gravadas represente en el total de las

operaciones realizadas por el contribuyente en el período de imposición en que deba procederse al prorrateo, y siempre y cuando no llevare contabilidades separadas.

En consecuencia, y en atención a sus señalamientos su representada a través de las Facultades o Dependencias, realiza operaciones mixtas, es decir tanto operaciones gravadas como exentas, para lo cual tiene que soportar créditos fiscales en el ejercicio de su actividad por lo que obligatoriamente debe practicar el prorrateo establecido en el transcrito artículo 34, de aquellos créditos fiscales comunes tanto a operaciones gravadas como no gravadas, excluyendo de dicho cálculo, los créditos fiscales vinculados únicamente a operaciones gravadas, los cuales deducirá íntegramente, y los créditos fiscales vinculados únicamente a operaciones no gravadas, los cuales pasarán a formar parte del costo.

En relación a su planteamiento referido a la necesidad de definir los conceptos que consideran gravables o no por el impuesto al Valor Agregado, ello en razón a dificultad que les representa en consideración al fin académico de esa casa de estudios.

Al respecto debemos señalarle, que la Ley Reforma Parcial de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, regula un impuesto que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes y servicios; prevé, además, casos de no sujeción al impuesto, así como supuestos de exención y exoneración.

En este orden de ideas, el artículo 1 de la Ley, establece:

“Artículo 1: “Se crea un impuesto al valor agregado, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, según se especifica en esta Ley, 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 o 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, realicen las actividades definidas como hechos imponible en esta Ley”.
(Subrayado nuestro y resaltado nuestro).

A su vez el Artículo 3 define que se considera hecho imponible del tributo, considerando entre ellos las ventas de bienes muebles, la importación definitiva de bienes muebles, la prestación a título oneroso de servicios ejecutados o aprovechados en el país, la venta de exportación de bienes muebles corporales y la exportación de servicios.

Así mismo la Ley en sus artículos 17, 18, 19 y 64, establece varios supuestos de exención del pago del impuesto en referencia, como lo son algunas importaciones, la transferencia de determinados bienes y la prestación de ciertos servicios.

En este sentido la Ley regula el Impuesto al Valor Agregado, en el numeral 3 del artículo 19, lo siguiente:

*"Artículo 19: "Están exentos del impuesto previsto en esta Ley, las prestaciones de los siguientes servicios:
Omissis...*

3. Los servicios educativos prestados por instituciones inscritas o registradas en el Ministerio del Poder Popular para la Educación, el Ministerio del Poder Popular para la Cultura, el Ministerio del Poder Popular para el deporte y el Ministerio del Poder Popular para la Educación Superior."

En consecuencia, efectivamente todo acto que despliegue su representada a través de las Facultades y Dependencias, y que implique la prestación de servicios educativos se encuentran por disposición expresa de la Ley, exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado.

Ahora bien, puede ocurrir tal como usted señala en su escrito de consulta, que en el desarrollo de sus actividades su representada preste determinados servicios que no se enmarquen en la actividad académica (exenta), o desarrolle ciertas actividades que no obstante puedan calificar, dependiendo de su naturaleza en gravadas o exentas por el tributo en análisis, por lo que deberá analizar a luz de la normativa que lo regula y a la cual hemos hecho referencia precedentemente, que tipo de operación o servicios se trata a efectos de determinar en cada caso si corresponde o no el cobro el Impuesto al Valor Agregado.

III OPINIÓN DE ESTA GERENCIA GENERAL DE SERVICIOS JURÍDICOS

Con fundamento en todo lo anteriormente expuesto es opinión de esta **Gerencia General** que:

- La Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, permite al contribuyente ordinario la deducción íntegra de los créditos fiscales generados en la adquisición de los bienes y servicios que sólo serán utilizados en la realización de operaciones gravadas.
- Los créditos fiscales generados por la adquisición de bienes muebles y servicios que serán utilizados sólo en parte en la realización de operaciones

gravadas, podrán ser deducidos pero en una proporción igual al porcentaje que el monto de las operaciones gravadas represente en el total de las operaciones realizadas por el contribuyente en el período de imposición en que deba procederse al prorrateo, y siempre y cuando no llevare contabilidades separadas.

- Al realizar su representada tanto operaciones gravadas como exentas, para lo cual tiene que soportar créditos fiscales en el ejercicio de su actividad, obligatoriamente tendrá que practicar el prorrateo establecido en el artículo 34, de los créditos fiscales comunes tanto a operaciones gravadas como no gravadas, excluyendo de dicho cálculo, los créditos fiscales vinculados únicamente a operaciones gravadas, los cuales deducirá íntegramente, y los créditos fiscales vinculados únicamente a operaciones no gravadas, los cuales pasarán a formar parte del costo.
- La prestación de servicios educativos se encuentran por disposición expresa de la Ley, exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado, no obstante si desarrolla o presta servicios distintos a dicha actividad, deberá analizar la naturaleza de los mismos a la luz de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado y determinar así en cada caso si trata de operaciones o servicios gravados o exentos con el tributo.

FANNY MÁRQUEZ CORDERO
Gerente General de Servicios Jurídicos
Providencia Administrativa N° SNAT/2008-0133 de fecha 07-02-2008
Gaceta Oficial N° 38.855 de fecha 07-02-2008.

LPR/DI/NC/S
Consulta N° DCR-5 48 238