

AVANCE Técnico

División de Asesoría Tributaria & Legal.
21 Septiembre 2020. No. 10.

Reflexiones sobre los Anticipos del IVA y el período de imposición, de acuerdo con la decisión del Ejecutivo Nacional de establecer cumplimiento quincenal.

Veamos la secuencia de hechos que nos lleva a éstas reflexiones, simplemente interpretando las normas que están vigentes, aunque no necesariamente coincidamos con su existencia, vigencia y aplicación:

En el mes de agosto de 2018, y en la Gaceta Oficial N° 6.396 Extraordinario, fue publicado el llamado “Decreto Constituyente” (DC), en el cual se estableció el régimen del pago de anticipos semanales de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta.

Según el texto del mismo, fue suspendido el Artículo 32 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA), el cual establece el período de imposición, que como hecho legislativo, conocido y notorio, siempre fue mensual; con la entrada en vigencia de la norma mencionada en el párrafo anterior, pasó a ser semanal para quienes están sujetos a la misma, que son

los Sujetos Pasivos calificados como Especiales por la Administración Tributaria Nacional (SPE). Cabe destacar que al día de hoy no ha sido derogado ni total ni parcialmente el referido “Decreto Constituyente” contentivo de la norma de anticipos semanales; recordemos que éste en su Artículo 12 previó que *“estará vigente hasta su derogatoria total o parcial por el ejecutivo nacional”*, lo cual, no ha ocurrido. Ello quiere decir entonces, que la aplicación del Artículo 32 de la LIVA sigue suspendido, y por tanto, desde el punto de vista legal el período de imposición sigue siendo semanal.

Ahora bien, considerando que en el Artículo 32 de LIVA se encuentra establecido que el período de imposición es mensual, tal y como ya dijimos, adicionalmente vale destacar que encontramos que en el Artículo 33 de la misma, se establece que: *“El derecho a deducir el crédito fiscal no podrá ejercerse*

después de transcurridos doce (12) períodos impositivos a partir de la fecha de emisión de la factura o nota de débito, de la fecha de declaración (...omissis...), lo cual pudiéramos representar en términos prácticos, a través del siguiente ejemplo:

Antes de la entrada en vigencia del DC, si un SPE estaba por declarar en la primera quincena del mes de septiembre y recibía una factura con fecha de emisión 28 de febrero del mismo año, el contribuyente tenía derecho a aplicar el crédito fiscal que indicaba la factura, visto que por conteo simple, la misma no tenía doce (12) meses de haber sido recibida (12 períodos impositivos).

Una vez que entró en vigencia el DC antes mencionado, si éste mismo SPE del ejemplo anterior, recibe la factura con la misma fecha del ejemplo anterior, la compra ¿pudiéramos asumir que queda enmarcada dentro de una “compra sin derecho a crédito fiscal”, debido a la suspensión del Artículo 32, por cuanto siendo el “período de imposición” ahora semanal luego del DC, la misma factura hipotética de febrero a septiembre, ya tendría más de doce (12) semanas de haber sido emitida?. Esto es solo un ejemplo; al efecto puede presentarse por cada período mayor de “12 semanas”.

Es importante acotar que técnicamente con la entrada en vigencia del nuevo Calendario de SPE, publicado en semanas anteriores, en Gaceta Oficial como una providencia administrativa, se crea una gran confusión.

Desde el punto de vista técnico solo fue cambiada la fecha en que se deben enterar

las retenciones, así como declarar y pagar el IVA y la declaración y pago del anticipo de IVA e ISLR. Nada se habló de cambio en los “períodos de imposición”.

Es oportuno entender, que los períodos de imposición no cambiaron ya que en la providencia administrativa N° SNAT/2020/00057 emanada del SENIAT, no se hace mención en ningún momento que se levanta la suspensión del Artículo 32 de LIVA, o que ahora el período de imposición sea “bisemanal”, lo cual genera una interrogante ¿Tendré derecho a un crédito fiscal de una factura que fue emitida hace más de 12 semanas atrás?.



No podemos iniciar un comentario al respecto, sin destacar en primer lugar, que la figura del llamado “Decreto Constituyente”, no está contemplado en el texto constitucional, por lo cual su promulgación estableciendo un período de imposición para fines del IVA, distinto al previsto en la LIVA, ya no fue un buen inicio.

Por otra parte, la figura de la “suspensión” de una norma, tampoco existe como una opción constitucional, visto que la norma puede ser, o reformada, o derogada, y no puede entrar, en consecuencia, en una suerte de “hibernación jurídica”.

Entendamos que con base en la jerarquía jurídica y en la pirámide de Kelsen, una providencia no puede derogar o modificar una ley ya que la providencia es de carácter sub legal y una ley, pues obviamente no, y mucho menos pudiera hacerlo, algo denominado “Decreto Constituyente”, que a la luz del Derecho, no existe; sin embargo, con ello es que estamos conviviendo actualmente.

Considerando lo expuesto previamente, sin duda es un escenario posible que toda factura que sea recibida con una fecha de emisión que supere las doce (12) semanas para el momento de realizar la declaración, podría ser interpretada por la Administración Tributaria, como una compra sin derecho a crédito fiscal, si ésta asume que el período de imposición es ahora “semanal” y no “mensual” como corresponde según la LIVA.

Sin embargo, esta sería una posición cuestionable, toda vez que como ya dijimos, la figura de la “suspensión” no existe, y en consecuencia el período de imposición debería seguir siendo mensual, y no “semanal”, sobre todo si tenemos en cuenta que lo que se buscó con la llamada normativa promulgada en Agosto 2018 en el DC, fue un cambio en la percepción del flujo de caja para dicha Administración, pero nunca pareciera haberse querido producir un cambio dramático o trascendental, en la forma de determinación de la obligación tributaria, prevista en el texto de la LIVA; de haberse querido ésto, se hubiera derogado y no “suspendido” el artículo 32 aludido.

Asumamos en nuestro imaginario que una nueva propuesta en el régimen de anticipos por parte del redactor, llevara a que los

anticipos fueran diarios, querría decir ello entonces que una factura con más de 12 días de antigüedad, ¿ya no sería constitutiva de un “crédito fiscal” viable para fines de determinar la cuota tributaria, porque se diría que cada día sería un “período de imposición”?

Sin duda que lo viable y conveniente, sería el poder conocer la razón que llevó al reformador de la LIVA a introducir la redacción del artículo 32, porque en los textos anteriores no existía ésta limitación, pero lo que si es simple de poder asumir es que bajo el escenario de determinación mensual que efectivamente tiene la LIVA, esté “suspendida” o no la norma, el legislador consideró que una factura con 12 meses de antigüedad, aún era imputable a la determinación de la cuota tributaria; siendo esto así, ¿sería lógico pensar que el tiempo de la factura efectivamente fue cambiado de 12 meses a apenas, 12 semanas?; difícil de asumir.

Finalmente digamos, que con el nuevo calendario de SPE, el cual se implementó con el fin de “ayudar” al contribuyente, debemos decir, que sin duda, se “simplificó en algo” la parte administrativa del asunto, ya que ahora no es semanal, sino cada dos semanas, pero realmente la afectación del flujo de caja sigue igual toda vez que en un mismo día deben pagarse los anticipos tanto de IVA como de ISLR además de las Retenciones de IVA que hayan sido efectuadas por el mismo en las dos semanas anteriores. Sin duda, no es simple de digerir.

Alejando Lira.
Especialista
División de Asesoría Tributaria & Legal.