

EXENCIÓN MAQUINARIA AGRÍCOLA. APLICACIÓN DEL PRORRATEO.

Fundamentos legales

Artículo 64, 33, 34 y 35 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado¹:

“**Artículo 64.** El lapso de duración de la exención del impuesto, a las actividades señaladas en el numeral 10 del artículo 17 de esta Ley en los ámbitos de tratamiento fiscal especial determinados en esta misma norma, es el establecido en los respectivos instrumentos normativos de creación para este o para otros beneficios fiscales. El referido lapso de duración de la exención podrá ser prorrogado, en cada caso, mediante exoneraciones.

Hasta tanto entren en vigencia los decretos de exoneración que dicte el Ejecutivo Nacional, estará exenta del impuesto previsto en esta Ley la importación o venta de los siguientes bienes:

Omissis...

2. La maquinaria agrícola y equipo en general necesario para la producción agropecuaria primaria, al igual que sus respectivos repuestos;”

“**Artículo 33.-** Sólo las actividades definidas como hechos imponibles 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 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 llevaren 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.

¹ Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.632, del 26 de febrero de 2007.

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 (...)”

Artículo 55 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado:

“**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)

Criterio Gerencia General de Servicios Jurídicos

La disposición citada prevé el beneficio de exención siempre que concurren los siguientes requisitos de carácter concurrente, a saber:

1. Que se trate de maquinaria agrícola y equipo en general o de sus respectivos repuestos;
2. Que sean necesarios para la producción agropecuaria primaria.

El beneficio esta dirigido a aquellos bienes y repuestos que sean necesarios para la producción primaria, la cual conforme al artículo 9 del Reglamento General de la Ley del Impuesto al Valor Agregado así como de interpretaciones dada por la doctrina, es el conjunto de actividades destinadas a la explotación directa del suelo y la cría, a la obtención de los productos de la tierra, agricultura, ganadería, caza, pesca, etc.

Considero esta Gerencia que la fabricación y comercialización de bombas centrifugas autocebantes para los sistemas de riego agrícola, abastecimiento de agua, achique y riego por inundación, la importación o venta de las mismas, así como sus repuestos o partes, al estar dirigidas al sector primario, se encuentran exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado, por disposición expresa de la Ley.

Establecido lo anterior, en atención a su planteamiento relativo a la aplicación del prorrateo previsto en el Artículo 34 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, consideramos pertinente señalar:

Ahora bien, en relación a la aplicación del prorrateo establecido en el Artículo 34 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, se señala que 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.

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 si el contribuyente 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.