LA RECUPERACIÓN DE TRIBUTOS PARA EL CASO DE RETENCIONES DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACUMULADAS Y NO DESCONTADAS

Con relación a las retenciones de Impuesto al Valor Agregado acumuladas y no descontadas por los contribuyentes, resulta importante observar en primer lugar lo establecido en los artículos 7 y 8 de la Providencia Administrativa signada con el alfanumérico SNAT/2015/0049 del 14 de julio de 2015, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 40.720 de fecha 10 de agosto de 2015, mediante la cual se designan a los contribuyentes especiales como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, que disponen lo siguiente:

Deducción del impuesto retenido.

“Artículo 7. Los proveedores descontarán el impuesto retenido de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención, siempre que tenga el comprobante de retención emitido por el agente, conforme a lo dispuesto en el artículo 16 de esta Providencia Administrativa.

En los casos en que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el contribuyente podrá descontar las retenciones acumuladas contra las cuotas tributarias de los siguientes períodos de imposición hasta su descuento total.

Las retenciones acumuladas pendientes por descontar deberán reflejarse en la declaración electrónica ‘Declaración y Pago del Impuesto al

Valor Agregado 99030’, las cuales, junto con las retenciones correspondientes al período de imposición, se descontarán de la cuota tributaria hasta su concurrencia. El saldo restante, si lo hubiere, deberá reflejarse como retenciones acumuladas pendientes por descontar.

Cuando se hubiere solicitado la recuperación conforme al artículo siguiente, el saldo restante deberá reflejarse adicionalmente como retenciones soportadas y descontadas del período.

Cuando el comprobante de retención sea entregado al proveedor con posterioridad a la presentación de la declaración correspondiente al período en el cual se practicó la retención, el impuesto retenido podrá ser descontado de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se produjo la entrega del comprobante, siempre y cuando no haya transcurrido el lapso de prescripción”.

Recuperación de retenciones acumuladas.

“Artículo 8. El contribuyente podrá solicitar la recuperación total o parcial del saldo acumulado, siempre y cuando las cantidades a recuperar hubieren sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención y se reflejen en el estado de cuenta del contribuyente, conforme lo establece el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.

El monto a reintegrar estará constituido por el excedente sin descontar, correspondiente al saldo acumulado de los tres (3) períodos anteriores a la solicitud de recuperación (...).”.

El instrumento normativo parcialmente transcrito, consagra un régimen de retención y pago anticipado del Impuesto al Valor Agregado, aplicable a todos los contribuyentes ordinarios que transfieran bienes muebles o presten servicios a aquellos sujetos calificados por el ente fiscal como contribuyentes especiales del prenombrado tributo.

De este modo, el anticipo del impuesto constituye una garantía de recaudación, pues implica el enteramiento del importe tributario una vez producido el pago de las operaciones sujetas al Impuesto al Valor Agregado, para luego ser descontado de la cuota tributaria resultante de la compensación de créditos y débitos fiscales practicada al término de cada período impositivo.

Pero, existe la posibilidad de que los créditos fiscales provenientes de las retenciones de Impuesto al Valor Agregado superen las cantidades dinerarias efectivamente adeudadas al Fisco Nacional por tales conceptos, siendo necesario ante este supuesto, que el contribuyente retenido traslade esos montos durante todos los períodos impositivos que sean necesarios para lograr su descuento absoluto.

Sin embargo, la traslación indefinida de los excedentes de retención no es la única vía disponible para aprovechar el remanente de las cantidades pagadas al Fisco Nacional de manera anticipada; también la norma transcrita otorga a los contribuyentes la posibilidad de solicitar del órgano tributario la recuperación de los montos que no hubiere sido posible descontar, y una vez acordada ésta, quedarían habilitados para disponer de las sumas

recuperadas en los términos y condiciones previstos en la ley.

Por tanto, todo negocio jurídico que implique la disposición de los créditos excedentarios, requiere necesariamente de una decisión administrativa previa que acuerde la recuperación de estos montos, para lo cual resulta imprescindible cumplir el trámite correspondiente a fin de que la Administración Tributaria pueda verificar las condiciones de validez establecidas en la normativa aplicable, y así constatar, entre otros aspectos, la propia existencia de las sumas retenidas en exceso.

En este sentido, el procedimiento de recuperación de tributos se encuentra establecido en el artículo 211 y siguientes del Código Orgánico Tributario, el cual se deberá iniciar a instancia de parte interesada, mediante solicitud escrita que deberá contener las formalidades previstas en el artículo 212 *eiusdem*.

El articulado en cuestión expresa lo siguiente:

“Artículo 211. *La recuperación de tributos se regirá por el procedimiento previsto en esta sección, salvo que las leyes y demás disposiciones de carácter tributario establezcan un procedimiento especial para ello.*

No obstante, en todo lo no previsto en las leyes y demás disposiciones de carácter tributario se aplicará lo establecido en esta sección”.

“Artículo 212. *El procedimiento se iniciará a instancia de parte interesada, mediante solicitud escrita, la cual contendrá como mínimo los siguientes requisitos:*

1. *El organismo al cual está dirigido.*
2. *La identificación del interesado y en su caso, de la persona que actúe como su representante.*
3. *La dirección del lugar donde se harán las notificaciones pertinentes.*
4. *Los hechos, razones y pedimentos correspondientes, expresando con toda claridad la materia objeto de la solicitud.*
5. *Referencia a los anexos que lo acompañan, si tal es el caso.*
6. *Cualesquiera otras circunstancias o requisitos que exijan las normas especiales tributarias.*
7. *Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del interesado”.*

De las normas transcritas, se evidencia la necesidad de instar al ente recaudador a la producción de un acto de reconocimiento de la existencia de los créditos fiscales provenientes de las retenciones excedentarias, por lo que, no es facultad del Fisco Nacional subrogarse en la posición jurídica del contribuyente, iniciando de oficio el trámite de recuperación antes mencionado, así como, tampoco le es exigible transformar un simple acto de notificación de cesión de créditos fiscales en una solicitud formal de recuperación de créditos, de acuerdo a los términos previstos en los citados artículos 211 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 2020 (*Vid.* Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia número 01468 del 19 de noviembre de 2008, caso: *Outsourcing, S.A.*).

Examen de la solicitud y respuesta de la Administración Tributaria.

Por su parte, la Administración Tributaria deberá pronunciarse sobre la procedencia de la solicitud presentada en un plazo no mayor de sesenta (60) días hábiles, contados a partir de su recepción definitiva, siempre que se hayan cumplido todos los requisitos que para tal fin haya establecido el Reglamento.

Ahora bien, según lo tiene decidido por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en Sentencia número 00083 del 29 de enero de 2002, caso: *Aguamarina de la Costa, C.A.*, cuando se trata de solicitudes de reintegro, la Administración hace “(...) *una simple verificación de los datos y pretensión de la contribuyente. En tal caso, la contribuyente está perfectamente enterada de todas las circunstancias de derecho y de hecho que rodean su pretensión y, por tanto, no parece necesario que se siga el procedimiento de determinación tributaria y que, en consecuencia, se levante un acta inicial de fiscalización y se le exija al mismo contribuyente un escrito de descargo, tal como si sus pretensiones fueran desconocidas por él. Por esta razón es que en estos casos de declaraciones y solicitudes de reintegro, el procedimiento es simplemente de verificación por la autoridad fiscal de los hechos y fundamentos de derecho que justifican la declaración o solicitud del recurrente (...)*”.

De allí que, no está impuesta la Administración tributaria, seguir un procedimiento de determinación cuando tuviere que pronunciarse sobre las solicitudes de recuperación de créditos fiscales planteadas por los contribuyentes.

Ahora bien, no basta únicamente que se formule la solicitud de recuperación por parte del contribuyente, sino que debe mediar necesariamente un pronunciamiento de la Administración Tributaria que así los reconozca, es decir, una vez reconocidos por el órgano exactor los créditos cuya recuperación se solicita, procederá la compensación que pretenda el sujeto pasivo.

De manera que, si bien no se necesita autorización por parte del órgano exactor para compensar en los términos expuestos en el Código Orgánico Tributario, sí resulta completamente necesario que se agote primero el procedimiento de recuperación de tributos y luego, cuando se emita la decisión administrativa, se procede a la compensación de los mismos, siendo éste el procedimiento que debe seguir todo contribuyente para recuperar los excedentes de los créditos fiscales que posea, y previo pronunciamiento favorable del órgano recaudador, oponer la compensación o la cesión correspondiente.

Por otra parte, si la Administración acuerda la recuperación de tributos solicitadas, ordenará la emisión a favor del contribuyente de los

certificados de reintegro tributario (CERT), que son títulos negociables emitidos por la República Bolivariana de Venezuela, de forma electrónica, a través del Ministerio del Poder Popular de Economía, Finanzas y Comercio Exterior, los cuales podrán ser utilizados por los contribuyentes para el pago de tributos nacionales.

Por otro lado, en lo que respecta a la recuperación de los créditos fiscales por parte de los exportadores, sólo podrán efectuarse, mediante la emisión de certificados especiales de reintegro tributario (CERT) por el monto del crédito recuperable, los cuales podrán ser cedidos o utilizados para el pago de tributos, sus accesorios, sanciones y costas.

Los contribuyentes beneficiarios podrán retirar los CERT por ante el Banco Central de Venezuela, bastando para ello la presentación de la copia de la Providencia Administrativa definitiva.

Finalmente, es de destacar que en la práctica, entendemos que los procesos de recuperación de retenciones de impuesto al valor agregado está suspendido por parte de la Administración Tributaria.