

**§30. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CANTIDADES RETENIDAS POR
CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
PROCEDIMIENTO PARA SU RECUPERACIÓN Y
POSIBILIDADES DE SU COMPENSACIÓN Y CESIÓN**

Juan Cristóbal Carmona Borjas¹

Profesor de la Universidad Católica Andrés Bello y
Universidad Central de Venezuela

I. RÉGIMEN DE RETENCIONES DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. Breve descripción del mecanismo

Mediante las providencias administrativas identificadas con las siglas y números SNAT/2002/1.418 y SNAT/2002/1.419, emanadas del SENIAT en fecha 15 de noviembre de 2002, con vigencia a partir del 1° de diciembre de ese año, se estableció y definió el régimen de retención, declaración y enteramiento del Impuesto al Valor Agregado (IVA), aplicable a los contribuyentes calificados por la Administración Tributaria de especiales y a los entes públicos nacionales en la última de ellas señalados; con ocasión de las adquisiciones que hicieran de ciertos bienes muebles y la percepción de determinados servicios, de proveedores que calificaran como contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado.

A los pocos días de haber entrado en vigor, dichos actos fueron nuevamente publicados en *Gaceta Oficial* de la República Bolivariana de Venezuela de fecha 5 de diciembre de 2002, con algunas variantes, esta vez, bajo las siglas y números SNAT/2002/1.454 y SNAT/2002/1.455, con vigencia a partir del 1° de enero de 2003.

Recientemente, después de dos largos años de controversia, de numerosos recursos jurisdiccionales interpuestos contra dichos actos, de la formulación de propuestas para su modificación por parte de importantes sectores, así como de una gran expectativa de reformulación del esquema imperante, auspiciada incluso por el mismo SENIAT, se produjo la publicación de dos providencias identificadas erradamente de la misma manera con las siglas y números SNAT/2005/0056, ambas de fecha 27 de enero de 2005, vigentes a partir del 1° de abril de 2005; una, relativa a la designación de ciertos entes públicos como agentes de retención, otra, en la que se designa como tales a los sujetos pasivos, distintos de personas naturales, calificados por la Administración Tributaria como especiales, y a ciertos compradores o adquirentes de metales o piedras preciosas.

¹ Los criterios emitidos por el autor son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la firma KPMG Escritorio Jurídico de la que es Socio, así como tampoco, de la AVDT de la que es Presidente.

Con miras a solventar el error incurrido al identificar a ambos actos de la misma forma, la Administración Tributaria procedió según *Gaceta Oficial* N° 38.188 del 17 de mayo de 2005, a adjudicarle a la providencia que designa a los entes públicos como Agentes de Retención del IVA, la identificación SNAT/2005/0056-A.

Las Providencias Administrativas en sus cuatro primeras versiones fueron objeto de justificados ataques, dado el evidente exceso que representaban respecto de lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA) sancionada en el año 2002 que les servía de fundamento. Por tal motivo, la Asamblea Nacional procedió a la reforma de aquella disposición normativa con miras a darle cabida legal al régimen de retención general contemplado en las Providencias Administrativas, tanto desde el punto de vista objetivo, como especialmente en lo subjetivo. No obstante ello, que en el fondo las providencias vigentes siguen quebrantando importantes principios rectores del sistema tributario y desnaturalizando el impuesto en cuestión.

Es así como en la LIVA publicada en *Gaceta Oficial* N° 37.999 de fecha 11 de agosto de 2004, se reforma al artículo 11 de la ley anterior que limitaba la designación de agentes de retención únicamente a los casos de *vendedores de determinados bienes muebles y receptores de ciertos servicios*, quedando ahora redactado en términos amplios como sigue:

Artículo 11. La Administración Tributaria podrá designar como responsables del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta Ley.

De conformidad con lo previsto en las referidas providencias, en cualquiera de sus versiones, el monto a retener es el que resulte de multiplicar el precio facturado de los bienes y servicios gravados por el 75% de la alícuota impositiva.

Bajo el régimen vigente, en aquellos casos en que el monto del impuesto no esté discriminado en la factura o documento equivalente; o no cumpla los requisitos y formalidades establecidos en las normas tributarias; o el proveedor no esté inscrito en el Registro de Información Fiscal (R.I.F.); los datos de registro, incluido su domicilio, no coincidan con los indicados en la factura o documento equivalente, o cuando el proveedor hubiera omitido alguna de sus declaraciones en materia de IVA, la retención aplicable será del 100% del impuesto causado.

De igual manera, la retención a ser practicada será del 100%, en el caso de compradores o adquirentes de metales o piedras preciosas, cuyo objeto principal sea su comercialización, compra-venta y distribución, aun cuando no hayan sido calificados como sujetos pasivos especiales por el SENIAT.

Establecen las Providencias Administrativas ya identificadas, que el monto retenido no pierde su carácter de *crédito fiscal* para el agente de retención, cuando éstos califiquen como contribuyentes ordinarios de este tributo, pudiendo ser deducido conforme a lo dispuesto en la ley que establece dicho impuesto.

Los proveedores que hayan sido objeto de retención, descontarán el impuesto retenido de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención, estableciéndose como condición, que dichos proveedores cuenten con el comprobante de retención que a los efectos haya emitido el agente de retención.

Si el agente de retención no hace entrega del respectivo comprobante en el período impositivo en el cual se practicó la retención, el proveedor podrá descontar el impuesto retenido de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se produjo la entrega del comprobante.

En aquellos casos en que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el excedente no descontado puede ser traspasado a los períodos impositivos sucesivos, hasta su descuento total, pudiendo el contribuyente optar por solicitar la recuperación de dicho excedente ante el SENIAT, si transcurridos tres (03) períodos impositivos aun subsiste algún excedente sin descontar.

Sólo serán recuperables las cantidades que hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención y se reflejen en el estado de cuenta del contribuyente, previa compensación de oficio conforme a lo establecido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario.

En los casos de ajustes de precios, si se trata de un aumento que implique un incremento del impuesto pagado, se debe practicar la retención correspondiente sobre el aumento; si es una disminución, el agente de retención estará en la obligación de devolver al proveedor el exceso del impuesto retenido que aun no haya sido enterado. Si en este último supuesto, al momento del ajuste el agente de retención ya enteró el impuesto retenido en exceso, el proveedor podrá solicitar el reintegro del mismo ante el SENIAT o descontarlo de la cuota tributaria para el período en el cual se practicó la retención o en los sucesivos. En los casos antes descritos, en que ha mediado el pago indebido de un tributo, el reintegro de tales cantidades ha de lograrse a través del procedimiento de recuperación previsto en las comentadas Providencias Administrativas, al que nos referiremos más adelante.

Igualmente, cuando exista una retención practicada indebidamente, si el monto retenido, aún no ha sido enterado, el proveedor tiene acción de devolución en contra del agente de retención, sin perjuicio de las acciones civiles o penales a que haya lugar. Si por el contrario, el impuesto retenido de manera indebida ya fue enterado, el proveedor podrá descontarlo de la cuota tributaria, sin perjuicio del derecho a solicitar la recuperación del mismo por ante el SENIAT, siguiendo el procedimiento a tales efectos previsto en las Providencias.

La oportunidad para practicar la retención, de conformidad con lo previsto en las Providencias Administrativas, es al momento de efectuarse el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

De acuerdo con aquellos actos, son dos las oportunidades en las cuales deberá efectuarse el enteramiento de las retenciones practicadas:

1. Cuando la retención tenga lugar entre los días 1° y 15 de cada mes, ambos inclusive, debe procederse a enterar las cantidades correspondientes dentro de los primeros 5 días hábiles siguientes a la última fecha mencionada, conforme al calendario de declaraciones y pagos de los sujetos pasivos calificados como especiales.

2. Las retenciones que se practiquen entre los días 16 y último de cada mes, ambos inclusive, deben enterarse dentro de los primeros 5 días hábiles del mes inmediato siguiente, conforme al cronograma previsto en el citado calendario.

Asimismo, establecen estas Providencias Administrativas emanadas del SENIAT, el procedimiento que deben seguir los agentes de retención para enterar los impuestos retenidos y la información que deben contener los comprobantes de retención, los cuales deben emitirse y ser entregados en el período de imposición en que se practiquen las mismas.

Cuando el agente de retención efectúe más de una operación mensual con el mismo proveedor, podrá optar por emitir un comprobante único en el cual se relacionen todas las retenciones efectuadas en dicho período de imposición. Para estos casos, el comprobante deberá entregarse al proveedor dentro de los tres (03) primeros días continuos del período de imposición siguiente.

Los agentes de retención deben inscribirse en el Portal <http://www.seniat.gov.ve>, así como llevar los Libros de Compras mediante medios electrónicos, cumpliendo con las características y especificaciones que al efecto establezca el SENIAT en su página Web.

A través del mencionado Portal, deberán adicionalmente presentar una declaración informativa de las compras y de las retenciones practicadas durante el período de que se trate.

Igualmente, los proveedores deberán identificar de forma discriminada en los Libros de Ventas, las ventas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a los agentes de retención, para lo cual deben seguir las especificaciones que al efecto establezca el SENIAT en su página Web.

II. EFECTOS ECONÓMICOS

La obligación que imponen las Providencias Administrativas que designan agentes de retención del IVA en cualquiera de las versiones que han estado vigentes, de retener el 75% o el 100% del impuesto causado, puede llegar a traducirse en saldos a favor de quienes actúan con carácter de proveedores, fundamentalmente en aquellos casos en los que la suma mensual de los débitos fiscales de los que estos sean titulares en cada período (originados por las ventas de bienes y/o prestación de servicios) no supere a sus créditos fiscales (originados por las compras de bienes o percepción de servicios). Las retenciones practicadas por el comprador (contribuyente de hecho) a quien se califica como proveedor en los términos de las Providencias Administrativas (contribuyente de derecho), en escenarios como el descrito, le impedirán a este último en mayor medida, la recuperación del importe del tributo por él soportado en su condición de consumidor, haciendo ilusoria la posibilidad de ver gravada respecto de su persona, únicamente el valor por él añadido en la operación de venta o de prestación de servicios de la que es parte activa. Si bien es cierto, que el tributo se sigue trasladando al consumidor (contribuyente de hecho), por tener éste que detraer de su patrimonio un monto equivalente al impuesto causado, que ahora en lugar de ser entregado íntegramente al proveedor (contribuyente de derecho), es enterado al Tesoro Nacional, parcial (75%) o totalmente (100%), según sea el caso; no es menos verdad, que al impedírsele al contribuyente de derecho (proveedor), la inmediata y total recuperación del tributo por él soportado, se desnaturaliza el carácter de impuesto indirecto al consumo del tipo plurifásico no acumulativo que tiene el IVA en el país, produciéndose en aquel sujeto un impacto económico altamente negativo, llegando en algunos casos a impedirle la realización del giro normal de su actividad.

La existencia de créditos por montos superiores a los débitos es frecuente cuando hay ventas exentas, cuando los insumos son gravados con alícuotas más elevadas (14%) que las ventas (8%), cuando se está en un período de inversiones de bienes de capital, en situaciones en las que la economía se encuentra estancada, superando la oferta a la demanda, o cuando el valor agregado en un eslabón específico de la cadena de comercialización o producción es muy bajo. Medidas como las adoptadas por el SENIAT en materia de retenciones de IVA, tienen un efecto anti-inversión, muy lejano a lo que se requiere actualmente en el país, pues origina como ya explicamos, la imposibilidad material de recuperar íntegramente el impuesto soportado, al menos en un tiempo financieramente largo.

El efecto perverso de este régimen se acrecienta en la medida en que la correlación entre créditos y débitos se mantiene inalterada durante varios períodos fiscales, en tanto se va produciendo una acumulación cada vez mayor de cantidades retenidas no aprovechables contra el impuesto, al no haber cuota tributaria o ser ésta de menor cuantía. Este efecto no se limita al caso de contribuyentes con más créditos que débitos, en tanto también se registra en el supuesto inverso, sólo que algo atenuado.

Consciente de la situación que estaba propiciando la Administración Tributaria con su medida, ésta en las diversas versiones de las Providencias que ha emitido, estableció que: “En los casos en que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el excedente no descontado puede ser traspasado al período de imposición siguiente o a los sucesivos, hasta su descuento total. Si transcurridos tres (3) períodos de imposición aún subsiste algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación de dicho monto al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).”

En las Providencias Administrativas SNAT/2005/0056 y N° SNAT/2005/0056-A, vigentes a partir del 1° de abril de 2005, adicionalmente se supeditó tal derecho a que las cantidades a ser retenidas hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención y se reflejen en el estado de cuenta del contribuyente, previa compensación de oficio conforme a lo establecido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario.²

La medida anterior, más allá de las reservas que nos merece la eficacia del sistema de recuperación ante la Administración Tributaria, dadas las demoras que tradicionalmente ha registrado, amerita especial análisis jurídico, por los excesos que pueden llegar a suponer los términos en que aquella oponga la compensación.

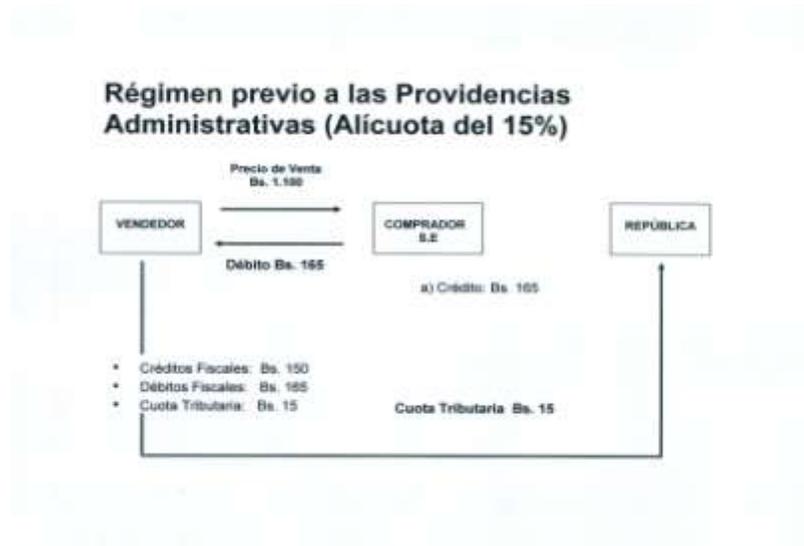
Las Providencias Administrativas al adoptar un régimen de retención del 75% o del 100% del monto del impuesto, pueden romper temporalmente los efectos económicos reales del traslado del tributo, en tanto el contribuyente de derecho (vendedor o prestador de servicios -proveedor-) deja de percibir total o parcialmente el monto equivalente al débito fiscal, teniendo que recurrir a sus propios recursos, que no a los del consumidor (retenidos y enterados), para afrontar el pago de la cuota líquida del impuesto, en caso de que los débitos superen los créditos en un período impositivo determinado y, la cuota tributaria resultante sea superior al 25% no retenido, o no se haya obtenido oportunamente el comprobante. También es posible que en períodos en los que no haya cuota tributaria a pagar, la República reciba un ingreso al que bajo la ley no tiene derecho, sin que el contribuyente de *jure* reciba la cantidad que permita en ese momento limitar el gravamen únicamente al valor por él añadido en el proceso comercial.

A manera de ilustrar lo antes señalado, nos permitimos ejemplificar los efectos que genera la aplicación de este sistema de retención previsto en las Providencias Administrativas, limitándonos al caso de contribuyentes con débitos mayores que créditos, advirtiendo como ya indicáramos, que similar impacto aunque atenuado, se produce en el caso de que los créditos superen los débitos, pero en proporción menor al 75% o al 100% aplicado:

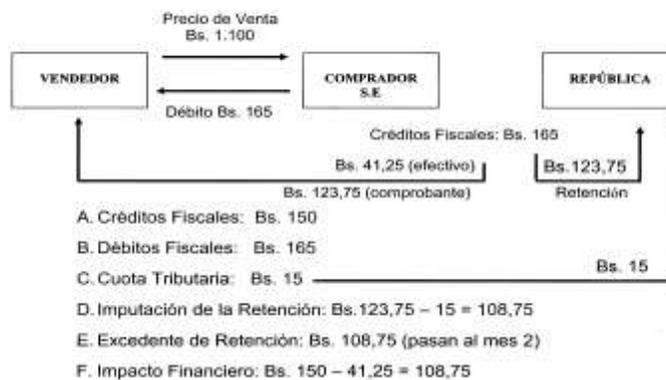
2 Artículo 49: La compensación extingue de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente, por concepto de tributos, intereses, multas y costas procesales, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por las más antiguas, aunque provengan de distintos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujeto activo (...).

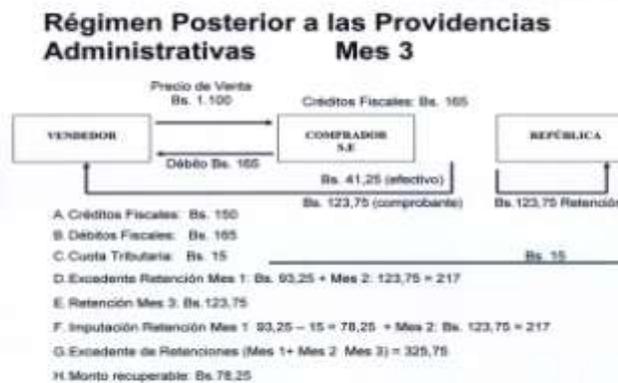
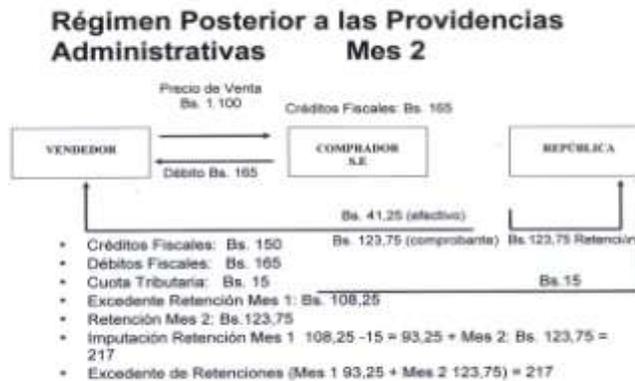
Por su parte, la Administración podrá oponer la compensación frente al contribuyente, responsable o cesionario, a fin de extinguir, bajo las mismas condiciones, cualesquiera créditos invocados por ellos.

1. Escenario previo a las Providencias Administrativas:



Régimen posterior a las Providencias Administrativas Mes 1





A través de este sencillo ejemplo pudimos observar, como la cantidad acumulada por concepto de retenciones no aprovechadas cada vez es mayor, no guardando proporción alguna con el monto del impuesto efectivamente debido en cada período de imposición.

La Administración Tributaria a través de las Providencias en referencia, que son actos administrativos, por ende de rango sublegal, alteró totalmente la definición, estructura y naturaleza del IVA regulado por la Ley publicada en *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 5.601 Extraordinario del 30 de agosto de 2002, que desde esta perspectiva se mantienen inalteradas con la LIVA sancionada el 11 de agosto de 2004, quebrantándose así el Principio de Legalidad Tributaria consagrado en el Artículo 317 de la Carta Magna, al permitir exigir un impuesto no previsto en una ley y en cantidades muy superiores; independientemente de que después tenga que ser reintegrado.

El privar al contribuyente del tributo, de recibir del consumidor en efectivo y de manera íntegra, el importe del impuesto, y la consecuente acumulación de cantidades retenidas, a veces, de cada vez más difícil imputación contra la cuota tributaria de períodos impositivos subsiguientes; aunado a la poco confiable de la alternativa de recuperar esas cantidades del Tesoro Nacional en el término legal, tornan además confiscatoria la medida, haciéndola injustificada y contraria a la Constitución, específicamente en sus artículos 115 y 317.

III. PROCEDIMIENTO DE RECUPERACIÓN

1. Consideraciones preliminares

La problemática que a lo largo de los años ha venido registrando en Venezuela la posibilidad por parte de cierta categoría de contribuyentes, dentro de ella, muy especialmente la de los exportadores, de hacer efectivo el derecho de recuperación de tributos consagrado en diversas leyes; así como las particularidades que encierran los procedimientos previstos en el ordenamiento jurídico a tales efectos; los medios empleados para materializar tal devolución (CERT); y el tiempo que el logro del objetivo conlleva, ponen en duda su efectividad para restablecer la situación financiera del contribuyente de IVA que ha sido objeto de retenciones.

Los niveles de demora en la culminación de los procedimientos de recuperación, aunados, por una parte, a la galopante devaluación de la moneda venezolana, que en los últimos dos años ha perdido valor respecto del dólar, en treinta y dos por ciento (32%), y por la otra, a una inflación acumulada en esos mismos años de aproximadamente cuarenta y seis por ciento (46%), permiten concluir sin necesidad de mayores análisis, que desde el punto de vista económico los diversos procedimientos de recuperación que están siendo instrumentados en Venezuela, de los cuales el de retenciones de IVA no constituye una excepción; atentan contra derechos y garantías constitucionales, entre ellos, la libre empresa, la propiedad y la no confiscación.

2. Etapas relevantes del proceso de recuperación de retenciones de IVA

Tal como hemos señalado, tanto el artículo 11 de la LIVA como las Providencias Administrativas aquí comentadas, indican que en los casos en los que el importe de la retención sea superior a la cuota tributaria del período de imposición que corresponda según los supuestos previstos en esa normativa, el excedente no descontado puede ser traspasado al período de imposición siguiente o a los sucesivos hasta su descuento total. Si transcurridos tres períodos de imposición aún subsiste algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación de dicho monto al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Antes de la entrada en vigencia de las Providencias Administrativas N° SNAT /2005/0056 y N° SNAT/2005/0056-A, los instrumentos que regulaban la materia guardaban silencio en cuanto a las particularidades del procedimiento de recuperación, de ahí que tuviera que recurrirse al general regulado por el Código Orgánico Tributario. Hoy en día, con base en lo dispuesto en el artículo 200 de ese mismo instrumento, según el cual, median-

te leyes especiales (LIVA) y demás disposiciones de carácter tributario, se podrán establecer procedimientos particulares de recuperación, las Providencias Administrativas N° SNAT/2005/0056 y N° SNAT/2005/0056-A, regulan el procedimiento especial respecto de las retenciones que no se hubieren podido imputar a la cuota tributaria en por lo menos tres períodos fiscales.

En materia de recuperación de retenciones de IVA, más allá de lo dispuesto por las Providencias Administrativas, cabe destacar lo consagrado por el artículo 11 de la LIVA sancionada en agosto de 2004, según el cual:

Los contribuyentes ordinarios podrán recuperar ante la Administración Tributaria, los excedentes de retenciones que correspondan, en los términos y condiciones que establezca la respectiva Providencia. Si la decisión administrativa resultare favorable, la Administración Tributaria autorizará la compensación o cesión de los excedentes. La compensación procederá contra cualquier tributo nacional, incluso contra la cuota tributaria determinada conforme a lo establecido en esta Ley.

Como indicáramos, en la etapa inicial del régimen de retenciones de IVA, el procedimiento para su recuperación no fue regulado por la LIVA ni por las providencias que instauraron el sistema, cosa que sí ocurría para supuestos distintos en materia de exportadores, contribuyentes en etapa preoperativa y funcionarios diplomáticos y consulares, incluso posteriormente desarrollados individualmente a través de actos administrativos emanados del SENIAT y del Ministerio de Finanzas. En tal virtud, si atribuimos carácter de crédito tributario a las cantidades retenidas, premisa esta que más adelante fundamentaremos, la aplicación respecto de ellas, del procedimiento general de recuperación contemplado entre los artículos 200 y 207 del Código Orgánico Tributario, resultaba aplicable, como en efecto lo sostuvo la Administración Tributaria en consultas evacuadas por la Gerencia Jurídico Tributaria del SENIAT.

Hoy en día, las Providencias Administrativas N° SNAT/2005/0056 y SNAT/2005/0056-A si desarrollan el procedimiento especial de recuperación, aplicando la normativa reguladora del procedimiento general contenido en el Código Orgánico Tributario, únicamente en aquellos aspectos en los que aquél resulte insuficiente o haya hecho remisión expresa.

Dado el considerable número de procedimientos de recuperación iniciados con anterioridad a la adopción del régimen actual, vale referirse a ambos escenarios.

- Régimen previo al 1° de abril de 2005:

El procedimiento general se inicia a petición del contribuyente y supone la apertura de un expediente en el que se recopilan todos los recaudos y documentos necesarios para su tramitación.

La Administración Tributaria comprueba los supuestos de procedencia de la recuperación solicitada.

La decisión que acuerde o niegue la recuperación será dictada dentro de un lapso no superior a sesenta (60) días hábiles, contados a partir del día siguiente de la aceptación de la solicitud, o de la notificación del acta de reparo levantada con ocasión de la fiscalización que haya habido necesidad de iniciar al detectarse incumplimientos en el procedimiento de recuperación (caso este en el que el proceso se podrá suspender hasta por noventa días continuos).

Contra la decisión que acuerde o niegue la recuperación podrá interponerse el recurso contencioso tributario previsto en el Código Orgánico Tributario. Tal decisión tampoco limitará las facultades de fiscalización y determinación de la Administración Tributaria.

Las cantidades objeto de recuperación podrán ser entregadas a través de certificados especiales físicos o electrónicos.

Una vez entregadas las cantidades recuperadas en dinero en efectivo o a través de certificados, si la Administración Tributaria determinase con posterioridad la improcedencia total o parcial de la recuperación acordada, solicitará de inmediato la restitución de las cantidades indebidamente pagadas con inclusión de los intereses que se hubieren generado desde su indebido otorgamiento hasta su restitución definitiva, los cuales serán equivalentes a 1.3. veces la tasa activa promedio de los seis (6) principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales, aplicable respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes, y sin perjuicio de la aplicación de las sanciones previstas en el Código.

La obtención de devoluciones indebidas de impuesto es considerada un ilícito material, sancionado con multa entre el 50% y el 200% de las cantidades indebidamente obtenidas. Tales sanciones pueden ser impuestas sin perjuicio de que adicionalmente se configure con aquél proceder el ilícito de defraudación, que supone pena de prisión entre cuatro (4) y ocho (8) años.

No obstante lo anterior, la Administración Tributaria podrá optar por deducir las cantidades indebidamente acordadas de las siguientes solicitudes presentadas por el contribuyente, o ejecutar las garantías que se hubieren otorgado.

Si la Administración Tributaria no decidiera dentro del lapso indicado anteriormente (60 días o 60 días más 90 días), se considerará que ha resuelto negativamente, en cuyo caso el contribuyente o responsable quedará facultado para interponer el Recurso Contencioso Tributario.

Vemos pues como para recuperar cantidades retenidas bajo el régimen anterior era necesario ante todo, que hubieran transcurrido tres períodos impositivos (3 meses) sin que se hubieran podido utilizar totalmente tales cantidades. Adicionalmente, se hacía necesario iniciar un procedimiento de recuperación, que por no haber sido para aquel entonces desarrollado por la Administración Tributaria, se sujetaba a lo previsto en la Sección Octava del Capítulo III del Título IV del Código Orgánico Tributario. Este procedimiento de recuperación como cualquier otro, supone un pronunciamiento de la Administración Tributaria.

A diferencia de lo que ocurre en el caso de los exportadores en el que la providencia dictada por la Administración Tributaria, en la que se reconoce el derecho a recuperar los créditos de los que se es titular, no puede ser objeto de actos de disposición por parte de su titular; en el caso de las retenciones de IVA, en tanto el precitado artículo 11 de la LIVA así lo establece, emitida aquella en términos favorables, la Administración Tributaria autorizará la compensación o cesión de las cantidades en ella reconocidas como recuperables.

El pronunciamiento de la Administración Tributaria no será definitivo, en tanto podrá ser por ella objetado y revocado, declarando la improcedencia total o parcial del derecho reconocido. En este caso, el beneficiario deberá devolver lo pagado indebidamente con los intereses que se hubieren generado y las sanciones que se hubiesen impuesto.

- Régimen imperante a partir del 1° de abril de 2005

Al igual que bajo el régimen anterior, el contribuyente de IVA podrá optar por recuperar total o parcialmente los excedentes de impuesto retenido que no haya podido descontar de la cuota tributaria durante por lo menos 3 períodos de imposición. Se señala sin

embargo que, sólo serán recuperables las cantidades que hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención y se reflejen en el estado de cuenta del contribuyente, previa compensación de oficio conforme a lo establecido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario.

La recuperación se inicia de oficio por ante la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos del domicilio fiscal del contribuyente, pudiendo presentarse únicamente una solicitud mensual.

En la misma solicitud a ser presentada, el requirente deberá indicar, para el caso de que se decida favorablemente, su intención de compensar o ceder el importe del derecho reconocido, identificando tributos, montos y cesionario; y el tributo sobre el cual el cesionario efectuará la imputación respectiva.

El Jefe de División de Recaudación correspondiente, deberá decidir la solicitud con la totalidad de los recaudos exigidos dentro de un plazo no mayor de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha de recepción definitiva de la solicitud. Las recuperaciones acordadas no menoscaban las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria.

En caso de falta de pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria dentro de los plazos establecidos en la providencia, es decir, dentro de los treinta (30) días antes referidos, se entenderá que el órgano tributario ha resuelto negativamente, conforme al artículo 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, quedando abierta la posibilidad para el contribuyente de interponer recurso contencioso tributario.

En los casos en que la División de Recaudación, al decidir la recuperación solicitada por el contribuyente, detecte diferencias de impuestos autoliquidados por los sujetos pasivos, procederá a ejecutar lo establecido en los artículos 172 al 175 del Código Orgánico Tributario, y efectuará los requerimientos de información que considere pertinentes para la resolución de dicha solicitud.

Las Providencias N° SNAT/2005/0056 y N° SNAT/2005/0056-A al regular el procedimiento de recuperación de retenciones de IVA hacen expresa referencia al caso de solicitudes relativas a saldos acumulados de períodos anteriores a su entrada en vigencia. Al respecto señalan que la Administración Tributaria deberá pronunciarse respecto de ellas en un plazo no mayor de noventa (90) días hábiles contados a partir de la fecha de recepción definitiva de la solicitud, sin especificar si tal procedimiento se regirá por la normativa del Código Orgánico Tributario, que sería lo lógico, o por el contrario, si pretenden sujetarlo a la nueva normativa.

En cuanto al plazo establecido en las Providencias Administrativas, surgen dos interrogantes evidentes, la primera, por qué si para las nuevas solicitudes se concede a la Administración Tributaria un plazo de treinta (30) días hábiles para pronunciarse, para las demás se triplica el lapso. La segunda, más grave aún, por qué si aquellos procedimientos en principio se regirán por el Código Orgánico Tributario, en el que se concede un lapso de sesenta (60) días hábiles para decidir sobre este tipo de requerimientos, estas Providencias Administrativas lo extienden a noventa (90) días hábiles, salvo que tal término se entienda aplicable únicamente a solicitudes introducidas después del 1° de abril de 2005 respecto de cantidades correspondientes a períodos previos a esa fecha, lo que sería igualmente criticable, en tanto debieran tratarse de igual manera que a las posteriores, es decir, para ser decididas en treinta (30) días hábiles.

IV. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CANTIDADES RETENIDAS

Si nos conformáramos como estudiosos del tema tributario con lo hasta ahora expuesto y aceptáramos que las únicas alternativas con las que cuenta el proveedor que ha sido objeto de retención son las de trasladar los excedentes a períodos subsiguientes o iniciar el procedimiento de recuperación en los términos previstos en las Providencias Administrativas n° SNAT/2005/0056 y n° SNAT/2005/0056-A, estaríamos siendo superficiales, obviando la verdadera esencia del problema y negando de antemano el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes incididos por este muy criticado régimen, que como vimos produce evidentes y graves efectos negativos.

Para ir más allá de lo aparente, resulta necesario adentrarse en la determinación de la naturaleza jurídica de las cantidades retenidas, para lo que el primer paso a dar a tales fines ha de ser la diferenciación de una serie de institutos vinculados con el cálculo del IVA.

A tales efectos debemos comenzar por referirnos a la llamada *base imponible* del impuesto, entendida como la magnitud que se mide en números, que cuantifica al hecho generador. Esta es distinta al monto a ser pagado por el contribuyente como impuesto, por corresponder ello, a la fase de liquidación.

De acuerdo con el artículo 20 de la LIVA, la base imponible del impuesto en los casos de ventas de bienes muebles, sea de contado o a crédito, es el precio facturado del bien, siempre que no sea menor del precio corriente en el mercado, caso en el cual la base imponible será este último precio.

Por su parte, el artículo 21 *ejusdem* señala que, cuando se trate de la importación de bienes gravados, la base imponible será el valor en aduanas de los bienes, más los tributos, recargos, derechos compensatorios, derechos antidumping, intereses moratorios y otros gastos que se causen por la importación.

Finalmente, en lo que respecta a servicios gravados, la base imponible la representa, sean estos nacionales o provenientes de exterior, el precio total facturado a título de contraprestación, y si dicho precio incluye la transferencia o suministro de bienes muebles o la adhesión de éstos a bienes inmuebles, el valor de los bienes muebles se agregará a la base imponible en cada caso.

Otra figura que amerita ser traída a colación a los fines aquí perseguidos es la de la *Cuota Tributaria* a la que el artículo 32 de la LIVA concibe como el monto de impuesto a pagar que resulte de deducirle a los créditos fiscales los débitos fiscales que se registren en cada período impositivo, donde el *débito fiscal* es el producto de aplicar la alícuota sobre la base imponible en cada operación gravada, recayendo su titularidad en cabeza del vendedor de bienes muebles o del prestador de servicios gravados; mientras que el *crédito fiscal* resulta del traslado, hecho por el contribuyente, de un importe equivalente al del débito, a quienes funjan como adquirentes o receptores de los bienes o servicios gravados.

Las retenciones a que se refieren las Providencias Administrativas son practicadas por el consumidor o receptor del bien o servicio gravado de que se trate, sobre las cantidades que él soporta y que ha de entregar al contribuyente del IVA, que lo harán a él titular de un crédito fiscal y al vendedor o prestador del servicio gravado, de un débito fiscal. A pesar de que la retención se efectúa respecto del importe del crédito fiscal, que es el mismo monto del débito fiscal, estos no son equiparables, como de seguidas demostraremos.

El débito fiscal se produce con la sola realización del hecho imponible por parte del contribuyente, tenga lugar o no el traslado de su importe al consumidor del bien o receptor del servicio gravado. El débito por consiguiente, es un instituto totalmente ajeno en su nacimiento al reconocimiento que se haga del crédito fiscal respecto del consumidor o receptor del servicio gravado y de la retención que éste deba efectuar, no obstante que en condiciones normales, unos deben generar a los otros y todos se encuentran interrelacionados.

Por su parte, el crédito fiscal nace cuando el importe del tributo indicado en la factura o documento equivalente a efectos de su traslación, es efectivamente soportado por el adquirente de los bienes o receptor de los servicios y éste a su vez es un contribuyente ordinario del IVA.

Cuando los débitos fiscales del período mensual de que se trate superen a los créditos fiscales que se registren para ese mismo período, habrá cuota tributaria y por ende impuesto a pagar. Si por el contrario, los créditos fiscales superan a los débitos, el excedente que de ellos resulte por no ser susceptibles de ser transferidos a terceros, por así prohibirlo el artículo 41 de la LIVA y el Parágrafo Único del artículo 49 del Código Orgánico Tributario, únicamente podrán ser trasladados a períodos impositivos posteriores, hasta que se den las condiciones para su deducibilidad.

Visto entonces, como el débito y el crédito son meros elementos técnicos concebidos por el legislador como herramientas para la determinación de la cuota tributaria, y ésta el importe del tributo a ser pagado por el contribuyente, queda claro, que la retención no puede confundirse en ningún momento con los dos primeros.

Cabe aquí entonces preguntarse, si es posible equiparar las cantidades retenidas con la cuota tributaria, lo que es lo mismo que decir que se tratan de un tributo, sólo que una, claro está, es un anticipo acreditable y la otra, una obligación adeudada. A tales fines comenzaremos por hacer algunas referencias generales a la figura de la retención, para luego destacar algunas particularidades del régimen consagrado en las Providencias Administrativas antes identificadas.

“Suele ser práctica común que el ordenamiento tributario imponga a determinados deudores del sujeto pasivo tributario que realiza el presupuesto de hecho de algún tributo, la obligación de descontar una parte determinada del importe de su deuda en el momento de hacer su pago para ingresarla en el Tesoro.”³

La retención constituye un método para la recaudación del impuesto del que se trate. En materia de retenciones, la doctrina expresa que “el pago efectuado mediante retención es a cuenta de lo que en definitiva el contribuyente pagará globalmente como ganancia imponible, y la suma retenida será computada dentro de esa ganancia total gravable...”⁴

Cuando se contempla en determinada legislación la figura de la retención, puede ser concebida o bien como una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria o como un pago anticipado del tributo. En el primer caso, la retención constituye una garantía real, que se materializa con la entrega de las cantidades retenidas al Fisco y cuyo enteamiento garantizaría la obligación principal de pago del tributo que se origine al final

3 JIMÉNEZ, M., “Régimen Jurídico de la relación entre el retenedor y el retenido: el deber de retener la obligación de soportar la retención”, obra publicada en el libro *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 541.

4 VILLEGAS, H., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 53.

del período impositivo. En el segundo caso, se percibe esta figura como “un pago anticipado de impuesto, por cuya virtud el sujeto retenido, sin que aún pueda determinar si al final del ejercicio tendrá la obligación de pagar el impuesto, está obligado a permitir que el agente de retención ampute de la cantidad de dinero que le será pagada, una determinada porción para ser ingresada al Fisco, como anticipo por la eventual causación del tributo.”⁵

Refiriéndonos al régimen de retenciones del IVA en específico, vale recordar que el monto a retener será el que resulte de multiplicar el precio facturado de los bienes y servicios por el 75% o 100% de la alícuota impositiva. Tal cantidad será susceptible únicamente de ser imputada o deducida de lo adeudado por concepto de cuota tributaria.

En aquellos casos en que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el excedente no descontado puede ser traspasado a los períodos impositivos sucesivos, hasta su descuento total, pudiendo el contribuyente optar por solicitar la recuperación de dicho excedente ante el SENIAT, si transcurridos tres (03) períodos impositivos aún subsiste algún excedente sin descontar.

De lo anterior se desprende que las cantidades retenidas son en principio consideradas como anticipos del impuesto, de ahí que puedan rebajarse de la cuota tributaria adeudada por el contribuyente respecto del cual aquellas se practicaron.

Refiriéndonos en concreto al régimen contemplado en las Providencias Administrativas N° SNAT/2005/0056 y N° SNAT/2005/0056-A, los proveedores que hayan sido objeto de retenciones, descontarán las cantidades retenidas de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención, estableciéndose como condición para ello, que dichos proveedores cuenten con el comprobante de retención que a los efectos haya emitido el agente de retención.

De lo dispuesto por las Providencias Administrativas se colige con absoluta claridad, que la cantidad retenida es equiparable al impuesto a pagar, en tanto su imputación es contra la cuota tributaria, es decir, contra lo que resulte de restar créditos y débitos, que no es otra cosa que el IVA adeudado a la República.

Lo anterior como señaláramos, lo ha venido adicionalmente a confirmar la reciente reforma de la LIVA, cuando en su artículo 11, no sólo contempla la posibilidad de recuperar los excedentes de retenciones que correspondan, en los términos y condiciones que establezca la respectiva Providencia, sino también, que de resultar favorable la decisión administrativa con ocasión a la recuperación, podrá compensarlos o cederlos. Tal compensación procederá contra cualquier tributo nacional, incluso contra la cuota tributaria determinada conforme a lo establecido en la LIVA.

El pronunciamiento favorable de la Administración Tributaria con ocasión al procedimiento de recuperación reconoce la existencia de un derecho público subjetivo de naturaleza patrimonial, del tipo obligacional y de origen legal, del que es titular el contribuyente reclamante.

El sólo hecho de estar subsumido en los supuestos fácticos establecidos por el ordenamiento jurídico, hace nacer en cabeza del contribuyente el derecho a exigir el reconocimiento de un crédito. No recae sobre la Administración la potestad de declarar o no, el surgimiento del derecho, al causarse éste automáticamente una vez cumplidos los extremos de Ley. Tal labor de la Administración para constatar el cumplimiento de las condi-

5 FRAGA, L. y otros. “La retención en el Impuesto sobre la Renta”, Caracas, 2002, pp. 23-25.

ciones a las que se supedita el reconocimiento del derecho, así como, la determinación en base a ellas de la cuantía del crédito causado, no debe entenderse como una de tipo discrecional, sino normada, que además no debe concebirse ni ejecutarse como un control previo al que haya de supeditarse el ejercicio de actos de disposición respecto de los derechos que aquellos representan, proceder de otra forma quebrantaría como en efecto consideramos ocurre en la normativa actual, disposiciones legales de rango superior y de aplicación preferente, aspecto este al que más adelante nos referiremos.

El impedir el pleno ejercicio del derecho de crédito que tiene el contribuyente contra el Estado se traduciría en el desconocimiento de derechos adquiridos por el administrado, susceptible de desencadenar la interposición por su parte de acciones contra la República.

Partiendo de lo dispuesto en los artículos 49 y 50 del Código Orgánico Tributario, son precisamente los créditos no prescritos, líquidos y exigibles, por concepto de tributos, intereses, multas y costas procesales, los susceptibles de ser compensados o cedidos; resultando forzoso concluir que el derecho de crédito reconocido en la providencia dictada por la Administración Tributaria con ocasión al procedimiento de recuperación, es sin duda equiparable a un crédito por concepto de tributo, ya que es obvio por un lado, que no puede encuadrarse dentro de alguno de los accesorios a que aluden los precitados artículos, así como tampoco equipararse al crédito y débito fiscal, elementos técnicos de la determinación del IVA; y por el otro, porque sólo en ese escenario tiene sentido haber reconocido respecto de ellos, tales actos de disposición (cesión y compensación).

Lo anterior lo reconfirma además lo dispuesto en las Providencias Administrativas N° SNAT/2005/0056 y N° SNAT/2005/0056-A al señalar que “Sólo serán recuperables las cantidades que hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención y se reflejen en el estado de cuenta del contribuyente, *previa compensación de oficio conforme a lo establecido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario*” (Resaltado agregado nuestro); en tanto la Administración Tributaria únicamente podrá compensar lo que adeuda por retenciones en exceso con lo que ese mismo contribuyente reclamante le debe por tributos y accesorios; lo que conduce forzosamente a concluir que lo por ella adeudado tiene carácter de crédito tributario para el contribuyente.

Al respecto debemos reiterar, que no sólo las Providencias Administrativas reconocen la posibilidad de imputar las retenciones contra la cuota tributaria del IVA, disminuyendo por tanto la cantidad a pagar, sino que permiten también que transcurridos tres meses sin haberlas podido utilizar íntegramente, se inicie un procedimiento de recuperación que de ser declarado con lugar se traduce en el reconocimiento de un derecho de crédito oponible en compensación contra cualquier tributo e incluso cesible a terceros.

Adicionalmente se contempla a nivel de la LIVA la posibilidad de gestionar su recuperación, lo que sólo procede respecto de los tributos, como también únicamente respecto de ellos y sus accesorios, pueden efectuarse las cesiones y las compensaciones a que ese mismo instrumento legal alude en su artículo 11.

Con base en lo anterior, podría entonces sostenerse con absoluta claridad que, por la dinámica del IVA, lo dispuesto en la ley de su creación, en el Código Orgánico Tributario y en las Providencias Administrativas que establecen el régimen de retenciones, en principio las cantidades retenidas, como ocurre generalmente con cualquier impuesto en el que se instrumentan regímenes de retención, no son más que anticipos de aquél y por tanto igualmente tributos.

En lo que respecta al carácter de créditos líquidos y exigibles que tienen las retenciones, vale analizar el tema en dos momentos distintos, el primero, cuando efectuada la retención y teniendo en su poder el proveedor el comprobante de retención la imputa contra la cuota tributaria y resulta de tal operación un excedente, y el segundo, cuando transcurridos tres meses de haberse practicado la retención, igualmente se registra un sobrante de la cantidad retenida.

A tales fines vale recordar sentencias de nuestro Máximo Tribunal, entre ellas, la dictada en el caso *C.A. Editorial El Nacional* en la que se estableció que un crédito tributario es líquido cuando, se conoce sin duda su importe, y es exigible, cuando no está sometido a término o a condición suspensiva.

Estas características se registran sin duda alguna respecto del escenario referido en última instancia, y en nuestra opinión, incluso podría defenderse la idea de que también se presentan desde el mismo momento en el que en el primer período en que fue susceptible la retención ser imputada contra la cuota tributaria, resulta un excedente. Si bien es cierto que las Providencias Administrativas dictadas por el SENIAT han supeditado la recuperación al transcurso de por lo menos tres períodos fiscales del IVA, lo que pondría en duda el carácter de exigibles que aquéllas pudieran tener antes de aquel término cumplirse; el rango sublegal del acto (Providencia) que pretende coartar un acto de disposición del que es titular el contribuyente respecto de un crédito fiscal al someterlo al transcurso de tres meses, pone nuevamente en duda su validez a la luz de lo dispuesto en una ley de rango superior, el Código Orgánico Tributario, en el que la condición de la exigibilidad no da cabida a términos que obedezcan a una decisión acomodaticia de la Administración.

V. ACTOS DE DISPOSICIÓN SUSCEPTIBLES DE SER REALIZADOS RESPECTO DE LAS RETENCIONES DE IVA

No obstante el carácter de crédito tributario líquido y exigible que consideramos tienen las cantidades retenidas de conformidad con las Providencias Administrativas N° SNAT/2005/0056 y N° SNAT/2005/0056-A dictadas por el SENIAT, condición esta que incluso pudiera atribuírseles desde el mismo momento en el que al descontarlas en el primer período que corresponda contra la cuota tributaria resulte un sobrante o excedente; la normativa que las rige ha pretendido limitar su disponibilidad únicamente a la imputación contra la cuota tributaria o a su recuperación a partir del tercer mes de haberse practicado, dando derecho en este último caso a la posibilidad de ceder o computar el importe reclamado, una vez obtenido el pronunciamiento favorable de la Administración Tributaria con ocasión al Procedimiento de Recuperación.

La doctrina emanada de la Administración Tributaria ha sido bastante enfática en cuanto a que no está dada la posibilidad de ceder o compensar de pleno derecho el referido excedente fiscal, esto es, sin que medie el control previo y el correspondiente pronunciamiento por parte de la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos del SENIAT.

Es así como aquel servicio autónomo sin personalidad jurídica, mediante consulta evacuada bajo el N° DCR-5-1932, fijó posición al respecto en los siguientes términos:

En referencia al excedente de impuesto, debe indicarse que siempre que al descontar el tributo de la cuota tributaria determinada en el período en el cual se practicó la retención, y aún en los dos períodos subsiguientes permitidos por la Providencia para trasladar e imputar, dichos montos resulten superiores a la cuota debida, podrán los proveedores realizar la solicitud de recuperación del excedente por ante la Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio, anexando copia de las declaraciones del impuesto y original de los comprobantes de retención, a los fines de que la Administración Tributaria realice la verificación correspondiente y emita el pronunciamiento a que hubiere lugar, de conformidad con el párrafo único del artículo 6 de la Providencia Administrativa SNAT/202/1455 y en concordancia con las disposiciones contenidas en los artículos 200 al 207 del Código Orgánico Tributario.

Así las cosas, debe concluirse que no está dado en el supuesto en análisis la posibilidad de cesión o compensación directa -esto es-, sin que medie el control y el correspondiente pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria del excedente fiscal como mecanismo para que el contribuyente de que se trate recupere el monto (o parte de él) soportado en sujeción al impuesto, para lo cual, en todo caso, debe el contribuyente realizar la solicitud respectiva tal y como se expuso en el párrafo que antecede.”

Tales pronunciamientos a nivel de doctrina administrativa han ido convirtiéndose en normas, tanto de rango legal como es el caso del artículo 11 de la LIVA, como de carácter administrativo, como es el caso de las Providencias N° SNAT/2005/0056 y N° SNAT/2005/0056-A.

La disposición citada en primer lugar, por su relevancia en el tema aquí analizado, merece ser nuevamente transcrita:

Artículo 11 LIVA: Los contribuyentes ordinarios podrán recuperar ante la Administración Tributaria, los excedentes de retenciones que correspondan, en los términos y condiciones que establezca la respectiva Providencia. *Si la decisión administrativa resultare favorable, la Administración Tributaria autorizará la compensación o cesión de los excedentes.* La compensación procederá contra cualquier tributo nacional, incluso contra la cuota tributaria determinada conforme a lo establecido en esta Ley. (Cursiva agregada nuestra)

Por su parte, en cuanto al tema concreto que aquí nos interesa, las Providencias Administrativas N° SNAT/2005/0056 y N° SNAT/2005/0056-A, dictadas por el SENIAT, disponen en desarrollo de aquella norma que:

- Sólo serán recuperables las cantidades que hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención y se reflejen en el estado de cuenta del contribuyente, previa compensación de oficio, conforme a lo establecido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario.
- El proveedor en la solicitud de recuperación deberá indicar, para el caso que la misma resulte favorable, su decisión de compensar o ceder, identificando tributos, montos y cesionario; y el tributo sobre el cual el cesionario efectuará la imputación respectiva.
- La compensación del agente de retención o su cesionario se aplicará siguiendo el orden establecido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario.
- No serán oponibles a la República las compensaciones y cesiones que se hubieren efectuado en contravención al procedimiento dispuesto en esta Providencia.

Del régimen jurídico actualmente aplicable en materia de recuperación de cantidades de IVA retenidas en exceso que fue antes esquematizado, cabe seguir buscando respuestas a las interrogantes planteadas y que continúan surgiendo al adentrarse en su estudio.

Tratándose las cantidades retenidas de un anticipo de impuesto, y por ende siendo un crédito líquido y exigible una vez transcurridos tres períodos fiscales sin haberse podido imputar íntegramente contra la cuota tributaria, e incluso desde el primer período en el que aquellas se imputen y resulte un excedente, cabe preguntarse hasta qué punto la condición de iniciar el procedimiento para su recuperación y la obtención de un pronunciamiento favorable de la Administración Tributaria, son condiciones válidas para sujetar su disposición, sea ésta su cesión o su compensación.

De las normas antes mencionadas se evidencia un tratamiento radicalmente contrario al conferido a la compensación en el Código Orgánico Tributario, y es que mientras el último hace referencia a un medio de extinción del cual puede beneficiarse el contribuyente una vez cumplidos los requisitos de ley (simultaneidad, homogeneidad, liquidez, exigibilidad, reciprocidad y no prescripción), sin la necesidad de un pronunciamiento previo de la Administración, la LIVA y las Providencias Administrativas que la desarrollan cambian totalmente la situación, pues para que se verifique la compensación se requiere de una previa autorización por parte de la Administración, distorsionando de esa forma la figura misma de la compensación, que busca en todo caso garantizar al contribuyente y a la misma República una vía más expedita, eficiente, eficaz y rápida para obtener un beneficio o satisfacción recíproca, para aquellos casos en que uno y otro sean a su vez acreedores y deudores de obligaciones tributarias.

Tan evidente contradicción nos conduce al tradicional tema de la relación entre las leyes orgánicas y las ordinarias, respecto del cual, desde la Constitución de 1961, se ha sostenido la preeminencia de las primeras respecto de las segundas, al considerársele a las orgánicas desde el punto de vista de su jerarquía como instrumentos intermedios entre la Constitución y las leyes ordinarias. Al respecto fue determinante lo dispuesto fundamentalmente en el artículo 163 de la Carta Magna de 1961, así como en su Exposición de Motivos, que como señala José Peña Solís, ponían a primar formalmente a las leyes orgánicas sobre las ordinarias que se dictasen en la materia regulada por éstas.

Bajo la Constitución de 1999 se elimina según el citado autor la categoría de leyes orgánicas por investidura parlamentaria, al montar el concepto de esta ley exclusivamente en el elemento material, esto es, mediante la reserva de un determinado número de materias para ser reguladas exclusivamente por leyes orgánicas. Dentro de las cuatro categorías de leyes orgánicas que contempla el artículo 203 constitucional, se encuentra la de las que sirven de marco normativo a otras leyes, dentro de las que cabría incluir al Código Orgánico Tributario de 2001.

Más allá de este argumento resulta pertinente traer a colación lo decidido en sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia con ponencia del Magistrado Antonio García García, respecto de la constitucionalidad del carácter orgánico de la Ley Orgánica contra la Corrupción con miras a evaluar la relación existente entre el Código Orgánico Tributario y la Ley de Impuesto al Valor Agregado. Es así como el sentenciador al respecto señaló que:

La calificación de una Ley como Orgánica, tiene en nuestro ordenamiento jurídico una significación importante, que viene determinada por su influencia dentro del sistema de jerarquía de las leyes en relación con un área específica; en tal virtud, es menester señalar que la inclusión de la expresión orgánica en su denominación revela mucho más que un nombre, pues con tal se alude al carácter o naturaleza relevante dentro de aquel sistema. De allí que, tal nombre devenga en una cuestión que importe al momento de su aplicación preferente con respecto a otras leyes por lo que, de acuerdo con el texto Constitucional, tiene específicamente determinado su ámbito, con el objeto de evitar que se abuse de su utilización.

La sentencia de la Sala Constitucional antes citada señala adicionalmente que:

La Ley Orgánica ha sido considerada como una figura intermedia entre la Constitución y las leyes ordinarias, de tal manera que dentro del sistema de fuentes, ostenta un nivel jerárquico superior, *lo que implica que una ley ordinaria no podría derogar aquella*. En este sentido, la Exposición de Motivos de la Constitución de 1961, texto jurídico que creó por primera vez en Venezuela esta figura legislativa, disponía: “*La creación de las leyes orgánicas tiene por objeto impedir que por leyes especiales se deroguen disposiciones que se refieren a la organización de ciertos poderes o las formalidades que deben reunir determinadas leyes*”; disponiendo en su articulado que las leyes orgánicas son “*las que así denomina esta Constitución y las que sean investidas con tal carácter por la mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara al iniciarse en ellas el respectivo proyecto de ley...*” (art. 163). Pero, además, la norma disponía que “*Las leyes que se dicten en materias reguladas por leyes orgánicas se someterán a las normas de éstas*”, expresión que si bien fue suprimida en el nuevo texto fundamental, contiene un principio de jerarquía de relevancia y arraigo en nuestro medio forense que gobierna el sistema de fuentes, y al cual debe sostenerse, pues de otra manera el Constituyente no hubiese hecho la distinción y hubiese dejado al legislador ordinario la sanción de todas aquellas leyes que le interesó distinguir y consignó en el artículo 203 constitucional, amén de la mayoría calificada que exige para su aprobación como tal. (Resaltado agregado nuestro)

Partiendo de la conclusión a la que hemos arribado de que las cantidades retenidas por concepto de IVA constituyen créditos líquidos y exigibles, al menos sin duda una vez transcurridos los tres períodos a los que las sujetan las Providencias para su recuperación, e incluso desde el primer mes en el que siendo imputables a la cuota tributaria resulta un excedente de aquéllas; así como también, de la preeminencia que tiene el Código Orgánico Tributario en materia de compensación respecto de la LIVA y de las Providencias Administrativas que la desarrollan, no debe cabernos duda alguna para afirmar que estos dos últimos instrumentos registran un exceso que los vicia de nulidad y hacen viable su desaplicación por parte de la Administración Tributaria y por los jueces de la República, conforme al artículo 334 de la Constitución Nacional.

Por consiguiente, es totalmente posible, en nuestra opinión, que el proveedor que ha sido objeto de retenciones de IVA que al imputarlas contra la cuota tributaria de ese impuesto mantenga un excedente de ellas, con absoluta claridad, después del tercer período fiscal e incluso aunque con un cierto margen de incertidumbre desde el primer período de imputación, disponga de esas cantidades, recurriendo a la compensación como medio de extinción de obligaciones tributarias, aplicándola conforme a lo dispuesto en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario, sin necesidad de iniciar un procedimiento de recuperación y mucho menos, de haber obtenido un pronunciamiento previo favorable de la Administración Tributaria.

En materia de cesión de las cantidades retenidas, que constituye el otro acto de disposición por excelencia que puede instrumentarse respecto de un crédito tributario líquido y exigible, vale señalar que el artículo 50 del Código Orgánico Tributario establece que:

Los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, por concepto de tributos y sus accesorios, podrán ser cedidos a otros contribuyentes o responsables, al sólo efecto de ser compensados con deudas tributarias del cesionario con el mismo sujeto activo.

Esta norma rectora de la figura de la cesión, en ningún momento supedita el ejercicio de ese derecho de disposición a formalidad previa alguna, bastando simplemente que los créditos tributarios a ser cedidos cumplan con la condición de ser líquidos y exigibles. Las condiciones adicionales que impone la norma van dirigidas por una parte, al destino que puede darle el cesionario a los créditos, este es, el ser compensados únicamente con

deudas tributarias que éste registre con el mismo sujeto activo y por la otra, la obligación que recae sobre el cedente de notificar a la Administración Tributaria de la cesión, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de efectuada.

Los excesos en que incurre la normativa a través de la cual se adopta e instrumenta el régimen de retenciones de IVA, no se agotan en el tema de las ilegales restricciones a las que se sujeta a la compensación y a la cesión, vale comentar brevemente además los siguientes aspectos del mismo:

De acuerdo con las Providencias Administrativas N° SNAT/2005/0056 y N° SNAT/2005/0056-A, sólo serán recuperables las cantidades que hayan sido debidamente declaradas y enteradas por los agentes de retención y se reflejen en el estado de cuenta del contribuyente, previa compensación de oficio, conforme a lo establecido en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario.

Resulta totalmente injusto e injustificado, que se haga depender el ejercicio del derecho del proveedor a recuperar las cantidades retenidas a actuaciones completamente ajenas a su control y voluntad, como lo es el enteramiento por parte del agente de retención del importe retenido.

En lo que respecta a la posibilidad que tiene la Administración de compensar de oficio las retenciones cuya recuperación se solicita, si bien debemos admitir constituye una facultad e incluso un privilegio del que goza la República, consagrado no sólo en el Código Orgánico Tributario, sino también en la Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional, no deja de generar preocupación la manera en que aquella puede pretender ejercerla, en tanto entendemos que a tales fines se considerarán los estados de cuenta de los contribuyentes registrados en el SIVIT, en los cuales habrán pretensiones de la República recurridas en vía administrativa o jurisdiccional, es decir, que no necesariamente se encuentran definitivamente firmes e incluso pueden estar suspendidas en cuanto a sus efectos.

De acuerdo con el artículo 49 del Código Orgánico Tributario "... la Administración podrá oponer la compensación frente al contribuyente, responsable o cesionario, a fin de extinguir, bajo las mismas condiciones, cualesquiera créditos invocados por ellos." La compensación a ser opuesta por la Administración, supone al igual que en la que es opuesta por el contribuyente, que exista un crédito que además de ser líquido sea exigible.

Un acto administrativo emanado del SENIAT, que haya sido recurrido en vía administrativa por un contribuyente, queda suspendido en sus efectos por lo que no es exigible, no pudiendo respecto de él ser opuesta la compensación por parte de la Administración Tributaria. Igual situación se presenta respecto de actos que hayan sido recurridos en la jurisdicción contencioso tributario, habiéndose obtenido por parte del órgano judicial la suspensión de sus efectos, no siendo posible tampoco oponer la compensación con base en las pretensiones que a su favor en ellos tenga la República.

La mayor preocupación surge en el caso de actos recurridos en vía jurisdiccional en los que no habiéndose suspendido los efectos del acto, siendo posible para la República con fines preventivos lograr que el Juez dicte una medida de embargo (art. 263 del CO-T); con base en el artículo 49 de ese mismo instrumento se pretenda ejecutar aquel acto, oponiendo su contenido en compensación contra retenciones de IVA, cuando aquel aun no está definitivamente firme.

A diferencia de lo que ocurre con la aplicación del artículo 263 del Código Orgánico Tributario, en el que simplemente se adoptan medidas para asegurar la eventual ejecución del acto administrativo de contenido tributario, con la oposición de la compensación se estaría haciendo efectivo aquel acto dejando al margen el ejercicio del derecho a la defensa por parte del contribuyente.

La aplicación por tanto de lo dispuesto en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario, debiera supeditarse únicamente al caso de créditos líquidos y exigibles, por estar contenidos en actos definitivamente firmes:

El proveedor en la solicitud de recuperación deberá indicar, para el caso que la misma resulte favorable, su decisión de compensar o ceder, identificando tributos, montos y cesionario; y el tributo sobre el cual el cesionario efectuará la imputación respectiva.

El que tales indicaciones cumplan su cometido y tengan algún sentido, dependen de la inmediatez con la que Administración Tributaria pueda responder a la solicitud de recuperación. Si bien el SENIAT ha informado públicamente que su intención es llegar al punto en el que le sea posible en cuestión de minutos efectuar el trámite que aquel procedimiento supone, no menos verdad es, que a nivel normativo cuenta con un plazo de 30 días para pronunciarse, que pudiera extenderse a 90 días más, y que la experiencia ha demostrado con absoluta claridad, que tales niveles de celeridad nunca se cumplen, lo que haría inútil tal formalidad. El dinamismo que caracteriza además al mercado de compra y venta de créditos fiscales hace muy difícil e ilusorio tal conceptualización del esquema planteado:

No serán oponibles a la República las compensaciones y cesiones que se hubieren efectuado en contravención al procedimiento dispuesto en esta Providencia.

La consecuencia a que aluden las Providencias por el incumplimiento del procedimiento en ellas previsto en materia de recuperación de retenciones, a nuestro modo de ver resultan inocuas, en tanto al ser ilegal dicho procedimiento por quebrantar lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario, mal puede afectar la validez de la compensación o cesión que de las retenciones se haga al margen de tal normativa ilegal. Esto claro está, ameritaría en última instancia, el pronunciamiento en ese mismo sentido, de los órganos administrativos y/o judiciales competentes.

VI. TRATAMIENTO CONFERIDO A LOS ACTOS DE DISPOSICIÓN DE OTROS INSTITUTOS VINCULADOS AL IVA

Dadas las particularidades del IVA y a las limitaciones que existen en cuanto a la transferencia a terceros de créditos y débitos fiscales, así como de la cuota tributaria, vale la pena adentrarse también en su régimen particular para continuar enfatizando las diferencias que entre ellos y las retenciones existen y el porqué el régimen de aquellos no aplica a éstas.

Al respecto vale recordar que de acuerdo con el Parágrafo Primero, del tantas veces citado artículo 49 del Código Orgánico Tributario:

La compensación no será oponible en los impuestos indirectos cuya estructura y traslación prevea las figuras de los denominados débitos y créditos fiscales, salvo expresa disposición legal en contrario.

La posibilidad de oponer la compensación establecida en este Parágrafo será extensible tanto al débito y crédito fiscales previstos en la estructura y traslación del impuesto indirecto, como a la cuota tributaria resultante de su proceso de determinación.

Si bien es cierto que tales restricciones se encuentran en el Código Orgánico Tributario y por tanto son de igual rango a lo dispuesto en general por ese mismo instrumento en materia de compensación y cesión, incluso en la misma norma (art. 49), ellas van

dirigidas a supuestos completamente distintos al de las retenciones de IVA, en tanto ya hemos dejado en claro la diferencia que hay entre el crédito y el débito de IVA con las retenciones de ese mismo impuesto, así como entre la cuota tributaria y éstas. A objeto de continuar escudriñando en tan complejo tema, nos adentraremos en las posiciones que ha asumido la jurisprudencia patria en la materia, así como respecto del tratamiento legal a él dado.

1. Créditos fiscales de IVA susceptibles de recuperación distintos de los provenientes de las retenciones

En materia de recuperación de IVA, las leyes que han regulado a este tributo, únicamente contemplaban este mecanismo respecto de los créditos fiscales de los que eran titulares los exportadores, los contribuyentes que se encontraran en etapa preoperativa, los agentes diplomáticos y consulares y ahora, se incorporan los correspondientes a los proveedores que hayan sido objeto de retenciones. En los tres primeros casos lo que se recupera son créditos fiscales IVA, que por no poderse deducir por diversos motivos de los débitos fiscales se reconoce a nivel legal respecto de ellos el derecho a su recuperación.

En relación al derecho que tienen estas especiales categorías de contribuyentes de IVA resulta mandatorio hacer referencia a la sentencia dictada el 9 de noviembre de 2004 por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario en la que se pronunció sobre el rechazo efectuado por la Administración Tributaria a la compensación opuesta por la empresa SIDOR, respecto de supuestos créditos tributarios líquidos y exigibles derivados del IVA soportados en exceso como consecuencia de su actividad de exportación, contra el tercer dozavo del Impuesto a los Activos Empresariales y contra el IVA por asistencia técnica correspondiente al mes de mayo de 2001.

La particularidad adicional que tiene este caso, es que la empresa SIDOR no inició el procedimiento de recuperación a que aludían los artículos 43 y siguientes de la LIVA aplicable *ratione temporis*, y 50 del Código Orgánico Tributario de 1994, sino que procedió a oponer la compensación de pleno derecho de los supuestos créditos con las referidas obligaciones tributarias pendientes de pago.

Ante el rechazo de la compensación por parte de la Administración Tributaria por no haberse cumplido el procedimiento exigido⁶, SIDOR interpuso Recurso Contencioso Tributario, decidiendo el Tribunal de la causa lo siguiente:

1. Procedente la compensación opuesta por la contribuyente *SIDERÚRGICA DEL ORINOCO (SIDOR), C.A.* (...), correspondientes al tercer dozavo (3/12) del impuesto a los Activos Empresariales, del mes de junio de 2001, contra los créditos tributarios en concepto de Impuesto al Valor Agregado, soportado en exceso provenientes de su actividad de exportación (...)

2. Improcedente la compensación opuesta por la contribuyente *SIDERÚRGICA DEL ORINOCO (SIDOR), C.A.*, contra el Impuesto al Valor Agregado por asistencia técnica correspondiente al mes de mayo de 2001.

6 Bajo la vigencia del COT de 1994: art. 46. "En los casos de impuestos indirectos, cuyas normas prevean la devolución del impuesto, por la exportación de bienes muebles o prestación de servicios, la compensación sólo será posible previa autorización de la Administración Tributaria."

Para arribar a tales conclusiones el sentenciador motivó su decisión, entre otros en los siguientes argumentos, previa valoración de las pruebas que evidenciaban que la contribuyente efectivamente disponía de créditos tributarios líquidos y exigibles, no prescritos, por concepto de IVA soportado en exceso proveniente de su actividad de exportación:

- La compensación como medio de extinción de la obligación tributaria opera de pleno derecho, desde el momento en que se configuran los requisitos sustantivos o materiales que la hacen operativa, esto es, que se trate de créditos líquidos y exigibles y no prescritos, entre acreedores recíprocos. La circunstancia que la compensación opere de pleno derecho no excluye la intervención administrativa, la cual siempre será posible para comprobar la corrección y procedencia del medio extintivo de la obligación tributaria. Sin embargo, este control no implica un control previo, a priori, que tenga la virtualidad de condicionar el efecto extintivo de la obligación tributaria, por compensación, sino un control posterior.

- El control previo respecto de la compensación atenta contra los principios rectores de administración de las finanzas públicas contemplados en los artículos 141 y 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. En tutela del interés público administrativo existe la posibilidad de imponer multas y cobrar intereses moratorios en caso de abuso por parte del contribuyente.

- No devolver el Impuesto al Valor Agregado soportado en exceso o devolverlo con retraso al exportador por motivos de forma, existiendo abundantes posibilidades de asegurar el interés público en la recaudación o en la devolución del tributo, supone un costo económico para el exportador que atenta contra el principio de neutralidad del Impuesto al Valor Agregado y además una ineficacia en la gestión de la Administración Tributaria, contraria a la Constitución con riesgo de comprometer la responsabilidad patrimonial de la misma.

- Sólo podría enervar la compensación opuesta, que las obligaciones tributarias a extinguir no fueren materialmente susceptibles de compensación. Habiéndose demostrado en el proceso la existencia de los créditos, nada se lograría rechazando la compensación por razones formales y procedimentales.

- El que no se haya iniciado el procedimiento formal de recuperación o solicitada la previa autorización por parte de la Administración a efectos de la compensación de los créditos, son formas no esenciales a la operatividad de la compensación opuesta, que no puede servir a la Administración Tributaria de subterfugios para justificar una pérdida del derecho a la compensación, demostrada la existencia de los créditos líquidos y exigibles a compensar por el contribuyente y la recíproca existencia de la obligación tributaria líquida y exigible a cargo de la Administración Pública sujeto activo del tributo.

- La Administración al haberle sido opuesta la compensación, en lugar de rechazarla por razones formales, lo que ha debido es pronunciarse sobre la existencia, liquidez y exigibilidad de los créditos tributarios. De esta forma, en el mejor interés del Fisco se estarían resolviendo (controlando) dos situaciones al mismo tiempo: de un lado, la devolución del Impuesto al Valor Agregado soportado en exceso por el contribuyente y, de otro, el cumplimiento de las obligaciones tributarias a favor del Fisco...”

- Conforme al principio constitucional del Debido Proceso las formas de los procedimientos administrativos y judiciales, son sólo un medio y no un fin en sí mismas para alcanzar la justicia de cada caso y, siendo que, conforme al artículo 257 Constitucional, ni en los procedimientos administrativos ni judiciales puede sacrificarse la justicia del caso por las formalidades no esenciales, y como quiera que, los principios, derechos y

garantías previstos en la Constitución son de directa e inmediata aplicación, es obligado concluir en el caso *subjudice* que, tal como fue demostrado, no puede desvirtuarse la existencia de los créditos tributarios, ni su virtualidad para ser compensados debe depender de un acto previo de la Administración.

- No existe por tanto obstáculo jurídico alguno para compensar el crédito de IVA del exportador contra la deuda que éste tenga por concepto de IAE.

- Contrariamente al caso anterior, independientemente de la existencia de créditos tributarios líquidos y exigibles, no prescritos originados en el IVA soportado en exceso en la actividad exportadora, la obligación tributaria por concepto de IVA por asistencia técnica, desde un punto de vista material no es susceptible de ser compensada. La obligación tributaria de IVA no es compensable por su naturaleza, dada la imposibilidad material y jurídica de la misma.

En conclusión, podría sostenerse con base en la referida sentencia que:

a. Bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994, los créditos susceptibles de recuperación, de los que son titulares los exportadores, lo que también en nuestra opinión aplicaría para el caso de los contribuyentes en etapa preoperativa y de los funcionarios diplomáticos y consulares, son susceptibles de ser opuestos en compensación contra otros tributos nacionales, aun sin haber iniciado el procedimiento de recuperación, ni haberse obtenido pronunciamiento previo de la Administración Tributaria. En vista de que el Código fue reformado en el 2001 en lo que respecta a esta materia, eliminándose la posibilidad de oponer compensación en materia de IVA susceptible de devolución al contribuyente exportador, luce difícil sostener la posición descrita en la sentencia comentada respecto de ese tipo de créditos surgidos con posterioridad a la reforma de 2001.

b. No es posible oponer la compensación de créditos de IVA susceptibles de ser recuperados contra la cuota tributaria de IVA.

El tema de las retenciones nos conduce a escenario similar al analizado en la sentencia de SIDOR con la gran diferencia que en él la norma que supeditaba al control previo el ejercicio del derecho a compensar (art. 49) estaba en el Código Orgánico Tributario, mientras que en materia de retenciones lo está en el artículo 11 de la LIVA y en unos actos de rango sublegal como lo son las Providencias Administrativas.

En ambos casos, la normativa aplicable supedita la recuperación y el ejercicio de actos de disposición de los conceptos a recuperar a que previamente la Administración Tributaria se pronuncie. Con base en la misma argumentación expuesta por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario podría resolverse la controversia que ha surgido en materia de retenciones de IVA, en cuanto a si pueden cederse o compensarse de pleno derecho las cantidades retenidas, más aun cuando la normativa legal y administrativa que disponen lo contrario, es de rango inferior al Código Orgánico Tributario.

2. Créditos fiscales, elementos técnicos de determinación de la Cuota Tributaria del IVA no sometidos a regímenes de recuperación

La decisión comentada en el epígrafe anterior, hace recordar la muy sonada sentencia de C.A. Editorial El Nacional, dictada por la Sala Político Administrativa con ponencia del Magistrado Hadel Mostafá Paolini, en fecha 3 de abril de 2001, con ocasión a la pretensión del referido contribuyente de extinguir obligaciones en materia de Im-

puesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor mediante la oposición de la compensación de excedentes de retenciones de impuesto sobre la renta.

Con miras a precisar el alcance de la referida decisión y su distinción con el caso SIDOR, vale destacar que para el ejercicio fiscal reparado también estaba vigente el Código Orgánico Tributario de 1994 en cuyo artículo 46 se establecía expresamente que la compensación no era oponible como medio de extinción de la obligación tributaria en el caso de los impuestos indirectos, cuya estructura y traslación previera la figura del denominado crédito fiscal.

Al respecto el sentenciador concluyó que:

[...] la compensación que se produce dentro de la estructura del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, es una determinación de la cuota tributaria, por lo que mal podría compensarse el excedente -sea este crédito o débito fiscal- con cualquier otro tributo, dada la imposibilidad material y jurídica de la misma.

Continúa la sentencia señalando que:

En este orden de ideas, 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; por el contrario, cuando de la determinación surja un débito fiscal, el contribuyente tendrá la obligación de enterar dicho importe dinerario al Fisco Nacional, sin la posibilidad de resarcirse ni de oponer la compensación del excedente resultante, sea débito o sea crédito, con tributo alguno, todo de conformidad con el Parágrafo Primero del artículo 46 del Código Orgánico Tributario y con las normas previstas en los artículos 30 y 36 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor aplicable *ratione temporis*.

Lo anterior es así, debido a que la norma prevista en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario, no distingue entre un crédito fiscal como elemento técnico necesario para la determinación del impuesto o como un crédito tributario a favor del contribuyente, sino que por el contrario sujeta la imposibilidad de la compensación, en tanto y en cuanto, el impuesto indirecto prevea *en su estructura y traslación la figura del denominado crédito fiscal como es el caso de autos.*”

Lo sostenido por aquel Juzgador no resulta sin embargo aplicable al caso de las retenciones, en tanto por una parte, aquella sentencia se refiere a los créditos fiscales de IVA en su concepción de elemento técnico, que sólo puede imputarse a los débitos, con miras a calcular la cuota tributaria y, por la otra, por hoy día existir una norma que expresamente impide la cesión y compensación de aquellos créditos de IVA, contenida en el Código Orgánico Tributario de 2001. De ahí que ahora con mayor rotundidad a como se sostenía bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994, con base en el cual se dictó la sentencia en comento; el caso de las retenciones pueda decirse es diferente, en tanto éstas no son un crédito de IVA, sino un crédito tributario líquido y exigible, que la propia LIVA admite se impute a la cuota tributaria y no al débito, y que sea compensada o cedida después de un pronunciamiento de la Administración Tributaria, con lo que le reconoce aquel carácter.

Mientras los créditos de IVA, expresamente dispone el Código Orgánico Tributario en su artículo 49 y la LIVA, no son susceptibles de ser cedidos o compensados, las retenciones como ya hemos visto son cosa distinta de aquellos, y si se admite su cesión o compensación, sólo que ilegalmente, supeditada a un pronunciamiento previo de la Administración Tributaria. De ahí pues, que reiteremos que el criterio sostenido por el Juzgador en el caso de *C.A. Editorial El Nacional*, no resulte aplicable al caso bajo estudio.

Los créditos fiscales como elementos técnicos dirigidos a la determinación del IVA, precisamente por su carácter y misión, no pueden ser objeto de compensación, cesión u otro acto de disposición, por lo que en la etapa previa a su deducción de los débitos fiscales, no es posible sostener la existencia de una obligación o una acreencia frente a la República, escenario este en el cual no es posible referirse a la existencia de obligaciones recíprocas susceptibles de ser compensadas o de un derecho de crédito que pueda ser objeto de una cesión. En cambio, las retenciones por ser anticipos del impuesto y una vez imputadas a la cuota tributaria resultar en un excedente, si son susceptibles de ser calificadas como créditos líquidos y exigibles, susceptibles de ser cedidos o compensados.

3. Pago de IVA en exceso, por causas distintas a la retención

En caso de pago en exceso de IVA, que en principio como ocurre respecto de otros tributos, generaría un derecho de crédito de aquellos que según el Código Orgánico Tributario, al no estar prescritos y ser líquidos y exigibles, serían susceptibles de cesión o compensación; por disposición expresa de la LIVA no lo son.

Es así como el artículo 50 de la LIVA dispone que:

Los ajustes que se causen por créditos fiscales deducidos por el contribuyente en montos menores o mayores a los debidos, así como los que se originen por débitos fiscales declarados en montos menores o mayores a los procedentes, siempre que éstos no generen diferencia de impuesto a pagar, se deberán registrar en los libros correspondientes por separado y hasta su concurrencia, en el período de imposición en que se detecten, y se reflejarán en la declaración de dicho período.

De la norma anterior, así como de los diversos escenarios respecto de los cuales la LIVA prevé la recuperación, podría decirse que, los pagos en exceso de IVA no son susceptibles de ser recuperados, sino que simplemente a través de su registro como créditos en el período en el que aquella situación se detecte. No procede así su repetición como ocurre en el caso del pago indebido, ello tal vez, porque el error es producto de la cuantificación de créditos y débitos fiscales de IVA y debe seguir la misma suerte de éstos.

Al tratarse el caso de las retenciones en exceso, de uno distinto al pago indebido de tributos, resulta obvio que no es aplicable el artículo 50 de la LIVA, así como tampoco la regla en ella consagrada. Se trata más bien de un concepto que tiene la misma naturaleza de la cuota tributaria, aunque con distinto origen, y diferente carácter, ésta, una obligación, la otra un crédito.

4. Créditos de contribuyentes ocasionales o no deducibles

De acuerdo con el artículo 42 de la LIVA, el impuesto soportado o pagado por los contribuyentes no constituye un elemento del costo de los bienes y servicios adquiridos o utilizados, salvo cuando se trate de contribuyentes ocasionales, o cuando se trate de créditos fiscales de contribuyentes ordinarios que no fueren deducibles al determinar el impuesto establecido en esta Ley.

Nuevamente el instrumento normativo que consagra al IVA, excluye la posibilidad de recuperar a través de procedimientos administrativos, lo soportado al consumir bienes o percibir servicios gravados con aquel tributo, al punto que quienes se encuentren impedidos de imputarlos contra los débitos del IVA, modalidad básica para evitar la acumulación en este tipo de impuesto, ya sea por tratarse de contribuyentes ocasionales o por no generarlos (operaciones exentas, no sujetas o exoneradas), simplemente se les limita su derecho a imputarlos como un costo a efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, lo que supone su aprovechamiento efectivo comparado con su deducción de débitos, en un 34% de su importe.

VII. CONCLUSIONES

Las cantidades retenidas por concepto de IVA constituyen créditos líquidos y exigibles, una vez transcurrido los tres períodos a los que las sujetan las Providencias Administrativas para su recuperación, e incluso pudiera también llegar a sostenerse, tienen tal carácter desde el primer mes en el que imputadas a la cuota tributaria resulta un excedente de ella.

Mientras el débito y el crédito de IVA, son meros elementos técnicos concebidos por el legislador como herramientas para la determinación de la cuota tributaria, es decir, del importe del tributo a ser pagado por el contribuyente, la retención no puede confundirse en ningún momento con aquellos, mas si es hasta cierto punto equiparable a la cuota tributaria, lo que es lo mismo que decir que se trata de un tributo, sólo que una, claro está, es un anticipo acreditable y la otra, una obligación adeudada.

La preeminencia que tiene el Código Orgánico Tributario en materia de compensación y cesión respecto de la LIVA y de las Providencias Administrativas que la desarrollan, ponen de manifiesto que estos dos últimos instrumentos registran un exceso que los vicia de nulidad, haciendo viable su desaplicación por parte de la Administración Tributaria y por los jueces de la República conforme al artículo 334 de la Constitución Nacional, al supeditarse la cesión y compensación de las retenciones excedentarias al previo pronunciamiento de la Administración Tributaria.

Es totalmente posible, en nuestra opinión, que el proveedor que ha sido objeto de retenciones de IVA, que al imputarlas contra la cuota tributaria de ese impuesto mantenga un excedente de ellas; con absoluta claridad, después del tercer período fiscal e incluso aunque con un cierto margen de incertidumbre desde el primer período de imputación; disponga de esas cantidades, recurriendo a la compensación como medio de extinción de sus obligaciones tributarias, aplicándola conforme a lo dispuesto en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario, sin necesidad de iniciar un procedimiento de recuperación y mucho menos, de haber obtenido un pronunciamiento previo favorable de la Administración Tributaria.

La compensación que pueda oponer la Administración Tributaria respecto de las cantidades retenidas en exceso, sólo serán procedentes contra obligaciones del contribuyente (proveedor), contenidas en actos administrativos definitivamente firmes.

BIBLIOGRAFÍA

- JIMÉNEZ, María, “Régimen Jurídico de la relación entre el retenedor y el retenido: el deber de retener la obligación de soportar la retención”, Obra publicada en el libro *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- VILLEGAS, Héctor, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1992.
- FRAGA, Luis, VILORIA, Mónica y SÁNCHEZ, Salvador, *La retención en el Impuesto sobre la Renta*, Caracas, 2002.