

La figura de la compensación como medio de extinción común de las obligaciones. Efectos. Requisitos de la compensación legal. , **Sentencia Nro. 00559 del 03/04/2001. Sala Político Administrativa.**

Magistrado Ponente: **HADEL MOSTAFA PAOLINI**

**Exp. No. 15666**

El 19 de febrero de 1999, la abogada **ROSALINDA VAN EPS CASTILLO**, inscrita en el Inpreabogado bajo el No. 22.319, actuando en su carácter de representante del Fisco Nacional, interpuso recurso de apelación, contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, en fecha 21 de diciembre de 1998, número 570, por medio de la cual se declaró CON LUGAR el recurso contencioso tributario ejercido por los abogados RODOLFO PLAZ ABREU y ALEJANDRO RAMIREZ van der VELDE, inscritos en el Inpreabogado bajo los Nos. 12.870 y 48.453 respectivamente, actuando con el carácter de apoderados judiciales de la contribuyente **C.A. EDITORA EL NACIONAL**, sociedad mercantil inscrita ante el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda en fecha 23 de febrero de 1948, bajo el N° 105, Tomo 1-B, contra el acto administrativo contenido en la Providencia Administrativa N° MH-SENIAT-GCE-97-1012, de fecha 6 de junio de 1997, emanada de la Gerencia de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), mediante la cual se declaró improcedente la compensación parcial opuesta por la contribuyente de los créditos fiscales líquidos y exigibles, por concepto de retenciones de impuesto sobre la renta pagadas en exceso durante el ejercicio fiscal comprendido entre el 01-12-1995 y el 30-11-1996, por la cantidad de doscientos cuarenta y tres millones trescientos quince mil doscientos cuarenta y cuatro bolívares sin céntimos (Bs. 243.315.244,00), con deudas líquidas y exigibles del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, correspondientes al período de imposición del mes de febrero de 1997, por la cantidad de ciento treinta y cinco millones quinientos cincuenta y siete mil doscientos veinticuatro bolívares sin céntimos (Bs. 135.557.224,00).

En fecha 3 de marzo de 1999, se dio cuenta en Sala y, por auto de igual fecha, se designó ponente a la Magistrada HILDEGARD RONDON de SANSÓ, y se fijó el décimo día de despacho para comenzar la relación.

En fecha 6 de abril de 1999, comenzó la relación en el presente juicio. Asimismo, mediante escrito presentado en esta misma fecha, el abogado Gerardo J. Angulo Anselmi, inscrito en el Inpreabogado bajo el No. 43.767, actuando como sustituto del ciudadano Procurador General de la República, en representación de Fisco Nacional, formalizó la apelación planteada.

Mediante escrito de fecha 20 de abril de 1999, los abogados Rodolfo Plaz Abreu, Lionel Rodríguez Álvarez y Alejandro Ramírez van der Velde, inscritos en el Inpreabogado bajos los Nos. 12.870, 12.481 y 48.453, respectivamente, actuando en su carácter de apoderados judiciales de C.A. Editora El Nacional, presentaron escrito de contestación a la formalización de la apelación presentada por los apoderados de la República.

Por auto de fecha 4 de mayo de 1999, se dio cuenta en Sala, y se fijó el décimo día de despacho para que tenga lugar el acto de informes en el presente juicio de conformidad con lo establecido en el artículo 166 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia.

En fecha 26 de mayo de 1999, comparecieron las partes y consignaron sus respectivos escritos de informes. La Sala, previa su lectura por Secretaria, ordenó agregarlos a los autos. Se dijo “Vistos”.

Vista la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la cual estableció un cambio de estructura y denominación de este máximo Tribunal, se reconstituyó la Sala designándose ponente al Magistrado José Rafael Tinoco.

Por diligencia de fecha 8 de agosto de 2000, el abogado Lionel Rodríguez Álvarez, actuando en su carácter de apoderado judicial de la contribuyente C.A. Editora El Nacional, solicitó que se decida la presente causa.

En virtud de la designación de los Magistrados Hadel Mostafá Paolini y Yolanda Jaimes Guerrero, y la ratificación del Magistrado Levis Ignacio Zerpa, por la Asamblea Nacional en sesión de fecha 20 de diciembre de 2000, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.105, del día 22 del mismo mes y año, se reconstituyó la Sala Político-Administrativa el 27 de diciembre de dicho año, y se designó ponente al Magistrado Hadel Mostafá Paolini, quien con tal carácter suscribe la presente decisión.

Realizado el estudio del expediente, pasa esta Sala a decidir, previa las siguientes consideraciones:

## I

### LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario en la sentencia dictada en fecha 21 de diciembre de 1998, por medio de la cual declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por los apoderados de la contribuyente **C.A. EDITORA EL NACIONAL**, fundamentó su motivación en base a las consideraciones que de seguidas se transcriben:

*“(...) la controversia se limita a determinar la procedencia de la compensación como forma de extinción de las obligaciones tributarias del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor con retenciones en materia de impuesto sobre la renta(...)*

*La interpretación del párrafo primero del artículo 46 del Código Orgánico Tributario hecha por la administración tributaria conduce a sostener que la obligación tributaria surgida en materia de impuesto a las ventas puede extinguirse mediante el pago de forma que el Fisco Nacional consiga la prestación debida, así como mediante modos que no van acompañados de la consecución de la prestación pues serían procedentes los medios no satisfactorios de la obligación, como son la prescripción, la remisión y la declaratoria de incobrabilidad, sólo no procedería la compensación. La compensación es un modo satisfactorio para el acreedor del tributo que nace de un comportamiento de inactividad de los sujetos de las obligaciones respectivas; por ello la interpretación literal de dicho párrafo conduce en criterio de este Tribunal a un absurdo, que como tal debe desestimarse.*

*Para interpretar debidamente el párrafo en referencia debe considerarse lo dispuesto en el encabezamiento del artículo 46 del Código Orgánico Tributario en el cual se encuentra la finalidad de la compensación: extinguir ‘de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos,..., con las deudas tributarias por los mismos conceptos igualmente líquidas, exigibles y no prescritas,..., aunque provengan de distintos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujeto activo’, por ello se puede oponer ‘en cualquier momento en que deban cumplir con la obligación de pagar tributos,... o frente a cualquier reclamación administrativa o judicial de los mismos’, y cuando la misma es opuesta ‘la administración tributaria deberá proceder a verificar la existencia, liquidez y exigibilidad de dicho crédito y a pronunciarse sobre la procedencia o no de la compensación opuesta’. Homogeneidad de los objetos de las obligaciones y*

*carácter líquido y exigible de las mismas es lo que exige el legislador para que las obligaciones se extingan de pleno derecho; así, ante la coexistencia de dos deudas en sentido opuesto, el legislador en materia tributaria al igual que en derecho común pretende evitar actos inútiles, quiere evitar que un sujeto cumpla su obligación para luego recibir el cumplimiento de la otra, el legislador reconoce la igualdad de las partes respecto de los montos debidos, los sujetos en todo caso están sometidos a las disposiciones de la Ley.(...)*

*Algunos impuestos son exigidos a sujetos que, conforme la voluntad del legislador no son aquellos cuya capacidad contributiva se pretende gravar, son impuestos anticipados creados con un mecanismo de aplicación en el que quien debe pagarlos está dotado sólo de una capacidad técnica de contribuir, y por ello adelanta un abono de un impuesto que no debe soportar pues la propia Ley arbitra el procedimiento para que sea trasladado a quien debe soportarlo, al sujeto destinatario titular de la capacidad económica que se pretende gravar; pero advierte el Tribunal que lo que se traslada son los efectos económicos de una persona sobre otra, y por ello la incompensabilidad que no procede según el Código Orgánico Tributario es la del propio impuesto a las ventas pues el 'crédito fiscal' no tiene la naturaleza jurídica de los créditos contra el Fisco Nacional y es por ello que se prevé la devolución ('excepción de la excepción') del impuesto por la exportación de bienes muebles o prestación de servicios, a ello debe agregarse que de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Impuesto sobre la Renta conforme al cual los contribuyentes pueden imputar como elemento de costo del bien o del servicio, el impuesto que no pueden trasladar y que no le es reembolsable; todo ello con la finalidad de mantener la neutralidad del impuesto a las ventas. El hecho de que el impuesto al consumo sunuario y a las ventas al mayor anticipado por los contribuyentes ordinarios del tributo en referencia sea soportado por los consumidores finales de bienes o servicios respectivos, no significa que la extinción de la obligación tributaria a cargo del contribuyente no pueda hacerse con anticipos de otro tributo, del impuesto sobre la renta que conforme a las disposiciones legales y luego de producido el hecho imponible respectivo, el Fisco Nacional debe devolver al contribuyente.(...)*

*Este Órgano Jurisdiccional interpreta que el párrafo primero del artículo 46 del Código Orgánico Tributario debe ser objeto de una interpretación restrictiva, habida cuenta que el legislador dijo más de lo que quería, la compensación que no es oponible es la que surge(sic) del propio impuesto al consumo sunuario y a las ventas al mayor que prevé en su estructura y traslación la figura del denominado 'crédito fiscal'. De todo lo expuesto se concluye que la interpretación hecha por el Fisco Nacional en el sentido de que es improcedente la compensación entre impuestos directos (los que por su propia naturaleza no pueden trasladarse) e indirectos (susceptibles de traslación por su propia naturaleza), es como afirman los apoderados de la recurrente errónea, y por tal motivo existe vicio en el objeto del acto recurrido.*

*Respecto a las afirmaciones hechas por los representantes del Fisco Nacional relacionadas con las modificaciones en la redacción de la norma relativa a la compensación, en el Código Orgánico Tributario sancionado en 1982, reformado en 1992 y 1994, el Tribunal estima oportuno señalar que en ningún caso se requiere de un pronunciamiento previo por parte de la Administración Tributaria que reconozca el derecho al sujeto pasivo de valerse de ella, ya que por mandato expreso del legislador y conforme a los principios que rigen la materia la compensación extingue las obligaciones de pleno derecho, pero la Administración Tributaria deberá verificar la procedencia de los extremos legales, pues de comprobar que no se daban los requisitos de homogeneidad, liquidez y exigibilidad exigidos por el Código Orgánico Tributario debe formular los reparos pertinentes, efectuando las determinaciones a que hubiere lugar. Por tal motivo se desestiman los argumentos expuestos al respecto por los representantes del Fisco Nacional”.*

## II

### **ARGUMENTOS DE LA REPRESENTACIÓN DEL FISCO NACIONAL**

La representación del Fisco Nacional fundamentó su apelación en la forma siguiente:

#### **1.- Error en la interpretación de la Ley.**

En primer lugar, indicó el representante de los intereses de la República que la sentencia apelada incurrió en error en la interpretación de la Ley, debido a que la norma prevista en el artículo 46 Parágrafo Primero del Código Orgánico Tributario, establece que dicho medio de extinción de la obligación tributaria no es oponible en el caso de los impuestos indirectos, cuya estructura y traslación prevea la figura del denominado crédito fiscal.

*“De allí que, mal podía el sentenciador desconocer los claros límites que para tal fin estableció el legislador, quien de manera clara y precisa consagró una prohibición expresa de compensar este tipo de tributos, derivado del hecho de que el contribuyente de iure, en tal supuesto no tiene contra el Fisco Nacional un crédito a su favor, ni una deuda propia, esto deriva de que el aludido crédito, sólo constituye un elemento técnico necesario para la determinación del impuesto a pagar, su función es servir de mecanismo para deducir los referidos créditos de los débitos fiscales, a objeto de obtener la respectiva cuota tributaria, en cada caso en concreto; cuota esta como se ha expresado con*

*anterioridad, que no es más que el resultado de sustraer de los débitos fiscales (impuesto cobrado) el monto de los créditos fiscales (impuesto pagado), por lo que la obligación de pago que surge en caso de que el débito sea mayor al crédito, es una obligación por deuda ajena; por lo cobrado a un tercero y que debe ser enterado al erario público”.*

Con base en lo anterior, afirmó que existen dos límites específicos para oponer la compensación, uno de carácter material, referido al supuesto de hecho que da origen a la relación jurídico-tributaria, el cual se traduce en la necesidad de estar en presencia de impuestos directos, y otro de carácter formal, representado en la verificación y declaración expresa que debe efectuar la administración tributaria acerca de la existencia, simultaneidad, homogeneidad, liquidez, exigibilidad, reciprocidad del crédito y procedencia de la compensación opuesta por el contribuyente.

En este orden de ideas, indicó que, *“el sentenciador al dictar el fallo que por ésta vía se recurre, pretende a causa de un error en la interpretación de la Ley, en contravención a lo establecido en el Parágrafo Primero del artículo 46 del Código Orgánico Tributario, artículos 29 y 30 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, admite la posibilidad de extinguir la obligación de pagar la cuota de impuesto resultante de un período impositivo por concepto de impuesto indirecto, con un supuesto crédito que deriva del impuesto sobre la renta, como consecuencia de un pago en exceso”.*

Por otra parte, afirmó que de ser procedente la compensación de los créditos que el contribuyente tiene contra el Fisco por concepto de otros tributos, con la cuota tributaria generada por el valor agregado que se incorpora en cualesquiera de las etapas del circuito económico, se estaría incumpliendo, supuestamente, con el objetivo previamente señalado *“según el cual el ICSVM grava el consumo de bienes y servicios, toda vez que el monto total de impuesto pagado al sujeto activo (vale decir, la sumatoria de las cuotas tributarias que se determinan en cada una de las precitadas etapas) no se corresponderá con la carga fiscal que en definitiva soportará el consumidor final.”*

## **2.- Vicio de contradicción en la sentencia recurrida.**

En segundo lugar, afirmó la representante del Fisco Nacional que la sentencia recurrida incurrió en el vicio de contradicción, contenido en la norma prevista en el artículo

224 del Código de Procedimiento Civil, toda vez que, *“en primer término, el sentenciador concluye que la incompensabilidad que no procede es la del propio impuesto a las ventas, pues el crédito fiscal no tiene la naturaleza jurídica de los créditos contra el Fisco Nacional (ver pág. 10 sentencia) y por otra parte se adhiere al postulado presentado por los apoderados de la empresa recurrente en el entendido de que la imposibilidad de compensar como lo ha sostenido ésta representación fiscal es como afirman los apoderados de la recurrente errónea, y por tal motivo existe vicio en el objeto del acto recurrido (ver pág. 12 sentencia). De una simple confrontación con las afirmaciones presentadas, se denota con total claridad una contradicción con la decisoria del fallo recurrido por medio del cual se declara la posibilidad de compensar un impuesto indirecto con un impuesto directo”*.

Posteriormente, la representación del Fisco Nacional procedió a desvirtuar nuevamente los alegatos de la contribuyente que sirvieron de fundamento al recurso contencioso tributario interpuesto.

En tal sentido, destacó la improcedencia del alegato referente al error en la base legal debido a que de la norma dispuesta en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario, se infiere que, si bien la compensación de los créditos tributarios puede ser opuesta en cualquier momento, la misma se encuentra condicionada, supuestamente, a un pronunciamiento de la administración tributaria.

En este orden de ideas, indicó que la mera aceptación o recepción por parte de la administración tributaria de la solicitud o planilla de autoliquidación presentada por el contribuyente, no equivale al pronunciamiento previo exigido por el artículo 46 antes señalado, relativo a la procedencia de la compensación opuesta, ni mucho menos puede ser considerada la declaración de compensación presentada por el contribuyente como una manifestación de voluntad de necesaria y automática aceptación por parte de la administración tributaria.

Con base en lo anterior, indicó que los efectos extintivos de la compensación opuesta se encuentran suspendidos supuestamente hasta la emisión del acto administrativo contentivo de la procedencia o no de la compensación, *“obviando con ello la declaratoria de pleno derecho expresada en el encabezamiento del artículo”*.

Asimismo, indicó que el único caso en que pueden compensarse créditos fiscales derivados de la aplicación de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, es la devolución del impuesto como consecuencia de la exportación de bienes muebles o prestación de servicios (artículo 37 de la Ley), para lo cual es necesaria la autorización previa de la administración tributaria, distinta a la declaratoria de procedencia de la compensación dispuesta en el segundo párrafo del artículo 46 del Código Orgánico Tributario.

Por otra parte, en cuanto a las retenciones de impuesto sobre la renta que constituyen el crédito objeto de la compensación opuesta por la contribuyente, afirmó que *“resulta peregrino considerar al anticipo como una cantidad líquida y exigible independiente de una obligación principal, y mucho menos sostener que el anticipo fue mayor que el monto del impuesto sobre la renta a pagar, está condicionado al acto de determinación definitiva que, de manera concluyente, arrojará la constatación de un débito o de un crédito a favor o en contra del contribuyente, pero que debe quedar muy claro su inseparabilidad de la obligación principal, y que en este caso la constituyó las retenciones practicadas por efectos de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta”*.

En otro orden de ideas, señaló la improcedencia del alegato relativo al vicio en el objeto del acto recurrido debido a que, de conformidad con lo dispuesto en el tantas veces mencionado artículo 46 del Código Orgánico Tributario, si bien no le es dado a la administración tributaria el rechazo de la compensación opuesta por el interesado, tomando en cuenta criterios de conveniencia, mérito, oportunidad u otra circunstancia no prevista por el Código Orgánico Tributario, no es menos cierto que los efectos extintivos de dicha compensación, en todos los casos y por imperio del referido Código, se encuentran suspendidos hasta la emisión del acto administrativo mediante el cual el órgano competente declare su procedencia, luego de constatar la satisfacción de los requisitos antes aludidos referentes a la existencia, liquidez, exigibilidad y no prescripción de las deudas y créditos tributarios de que se trate.

Con base en lo anterior, afirmó que la sentencia recurrida, igualmente, incurrió en el vicio de omisión de pronunciamiento o incongruencia negativa, toda vez que no se pronunció *“sobre estos alegatos de la administración tributaria anteriormente señalados”*.

### III

#### ARGUMENTOS DE LOS APODERADOS DE LA CONTRIBUYENTE

Los apoderados de la contribuyente **C.A. EDITORA EL NACIONAL**, fundamentaron su contestación al escrito de formalización a la apelación presentada por los representantes del Fisco Nacional en base a las siguientes consideraciones:

En cuanto al error en la interpretación de la Ley, alegado por la representación de los intereses de la República, señalaron los apoderados de la contribuyente que no debe entenderse de la norma contenida en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario que el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor como impuesto indirecto, no pueda ser objeto de compensación con otros impuestos como aquel que grava el enriquecimiento, como sucede en el presente caso con el impuesto sobre la renta, ya que distinto es la figura del crédito fiscal utilizada en el esquema de débitos y créditos que sirven de base para el cálculo del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor que los contribuyentes de tal exacción deben pagar al Fisco Nacional, y otro es el crédito fiscal o crédito tributario entendido como aquella deuda del fisco frente al contribuyente.

En tal sentido, indicaron que la compensación que no procede es la de aquellos créditos utilizados en el sistema de débitos y créditos, mediante los cuales se calcula el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, distintos a los créditos de origen tributario de un contribuyente verificados por el pago de un impuesto indebido o en exceso. Dicha consecuencia se deriva *“debido a que los créditos fiscales del sistema de créditos y débitos fiscales del mencionado impuesto a las ventas no pueden ser objeto de compensación porque no está determinada la obligación tributaria y entonces no se cumpliría con uno de los requisitos básicos de la compensación, cual es la existencia de obligaciones recíprocas, sino son simplemente uno de los parámetros establecidos por el legislador para determinar un tributo”*.

Por otra parte, afirmaron que en el escrito de formalización a la apelación presentado por los apoderados del Fisco Nacional, se incurre en *“una errada interpretación y confusión entre los conceptos de anticipo en materia de retenciones (de impuesto sobre la renta en esta oportunidad), deuda tributaria y crédito tributario, pues la compensación si procede en caso de haber pagado un anticipo de impuesto, por ejemplo mediante las*

*retenciones que se efectúen a un determinado contribuyente, tal y como le sucedió a nuestra representada, por el pago de servicios de publicidad prestados, y que dicho anticipo fuese mayor que el monto del impuesto sobre la renta definitivo a pagar al final del ejercicio fiscal, o en caso de que, por ejemplo, dicho anticipo fuese mayor en virtud de la no sujeción al impuesto sobre la renta por parte de dicho contribuyente, caso en el cual las retenciones quedan a favor del mismo, tal y como le sucedió a nuestra representada”.*

En cuanto al vicio de contradicción a que hace referencia la representación del Fisco Nacional, expresaron que la administración tributaria equivoca su apreciación sobre la lectura de la sentencia recurrida, *“pues de la lectura de las páginas 10 y 11 de la mencionada decisión judicial se desprende una clara explicación que desarrolla la sentenciadora en cuanto a los significados de los vocablos ‘crédito fiscal’ y ‘anticipo’, explicando que el crédito fiscal del impuesto a las Ventas al Mayor (en lo adelante IVM) cumple una función neutralizante de efecto cascada propio de impuestos indirectos como el IVM, permitiendo que el efecto económico que dicho impuesto genera a lo largo de toda la cadena de comercialización no afecte al consumidor final (sujeto incidido, de ipso) en este tipo de estructuras impositivas, y para ello bien trae la recurrida a colación el ejemplo de los exportadores, quienes al verse imposibilitados en sus operaciones para cargar el IVM que genera su operación comercial, se encuentra con una ‘excepción a la excepción’ que la misma ley del IVM y el Código Orgánico Tributario traen frente a los casos del ‘crédito fiscal IVM’ (distinto al ‘crédito tributario’ contra el Fisco), permitiéndole a los exportadores recuperar e incluso compensar directamente tales créditos IVM con otras deudas tributarias, simplemente por el hecho de que sus operaciones no se encuentran afectadas, dada su naturaleza, por ‘débitos fiscales IVM’ contra los cuales enfrentar los ‘créditos fiscales IVM’ originados, por ejemplo, por la adquisición de bienes y servicios en que el exportador incurre por sus actividades productoras”.*

En cuanto al vicio de fondo alegado por los apoderados del Fisco Nacional, por medio del cual concluyen nuevamente en la improcedencia del vicio en el objeto del acto recurrido en primera oportunidad por la contribuyente, indicaron los apoderados judiciales de **C.A. EDITORA EL NACIONAL**, que una de las características importantes de la compensación es que dicho medio de extinción de las obligaciones tributarias opera de pleno derecho, sin que exista un pronunciamiento previo de la administración tributaria en

cuanto a su procedencia, salvo en los casos de las exportaciones de bienes muebles o prestaciones de servicios.

En tal sentido, afirmaron que después de opuesta la compensación, la administración tributaria puede verificar si es procedente o no, pero después de haber sido opuesta, en virtud de la facultad de verificación que tiene la administración tributaria en todo momento a los fines de verificar la existencia de la liquidez y exigibilidad, *“más no de someter al contribuyente a una fiscalización general, oponiéndose de esta manera a la compensación”*.

Por último, en cuanto al vicio en el objeto planteado por la representación del Fisco Nacional, con el vicio de omisión de pronunciamiento o incongruencia negativa en la sentencia recurrida, los apoderados de la contribuyente dieron por reproducidos los fundamentos desarrollados en los puntos anteriores. No obstante, indicaron que el denunciado vicio de incongruencia negativa, en cuanto al punto sobre la necesidad de autorización expresa de la administración tributaria para la procedencia de la compensación de obligaciones recíprocas en materia tributaria, sí es analizado en la decisión apelada *“sólo que lo hace en contraria posición a las pretensiones del Fisco Nacional frente a los derechos de nuestra representada en este caso, por lo que tal vicio no se verifica en esta oportunidad en contra de la decisión apelada”*.

#### IV

#### MOTIVACIÓN PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la apelación interpuesta por la representante del Fisco Nacional contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, por medio de la cual se declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente **C.A. EDITORA EL NACIONAL** contra la Providencia Administrativa N° MH-SENIAT-GCE-97-1902, dictada en fecha 6 de junio de 1997, que declaró improcedente la compensación parcial de los créditos fiscales líquidos y exigibles por concepto de retenciones de impuesto sobre la renta pagadas en exceso durante el ejercicio fiscal comprendido entre el 01-12-1995 y el 30-11-1996, con

deudas líquidas y exigibles del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor correspondiente al período de imposición del mes de febrero de 1997.

En tal sentido, observa esta Sala que la cuestión planteada se circunscribe a determinar si es posible oponer la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria, entre créditos provenientes de retenciones pagadas en exceso de impuesto sobre la renta, con deudas líquidas y exigibles del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor.

Igualmente, corresponde determinar si la compensación tributaria opera de pleno derecho, es decir, sin la aprobación previa de la administración tributaria, o si por el contrario es necesario el pronunciamiento previo del órgano administrativo.

En cuanto al primer planteamiento, la representación del Fisco Nacional indicó que la recurrida incurrió en error en la interpretación de la Ley debido a que la norma prevista en el artículo 46 Parágrafo Primero del Código Orgánico Tributario, establece que la compensación no es oponible en el caso de los impuestos indirectos, cuya estructura y traslación prevea la figura del denominado crédito fiscal.

En contraposición a lo anterior, los apoderados de la contribuyente indicaron que no debe entenderse de la norma contenida en el artículo 46 del citado Código, que el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor no pueda ser objeto de compensación con otros impuestos como aquel que grava el enriquecimiento. En tal sentido, afirmaron que la compensación que no procede, es la de aquellos créditos utilizados en el sistema de débitos y créditos mediante los cuales se calcula el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, distintos a los créditos de origen tributario de un contribuyente, verificados por el pago de un impuesto indebido o en exceso.

En cuanto al segundo planteamiento, el representante de la República indicó que si bien la compensación puede ser opuesta en cualquier momento, la misma se encuentra condicionada a un pronunciamiento previo de la administración tributaria, razón por la cual no puede ser considerada la declaración de compensación presentada por el contribuyente como una manifestación de voluntad de necesaria y automática aceptación por parte de la administración tributaria.

En relación con dicho planteamiento, los representantes de la contribuyente indicaron que una de las características importantes de la compensación es que opera de pleno derecho, sin que exista un pronunciamiento previo de la administración tributaria en cuanto a su procedencia, salvo en los casos de las exportaciones de bienes muebles o prestaciones de servicios.

Vistas las posiciones anteriormente descritas, esta Sala observa:

La compensación es un modo de extinción común a todas las obligaciones que se presenta cuando dos personas recíprocamente deudoras poseen entre sí deudas homogéneas, líquidas y exigibles. A tales efectos, el Código Civil en la norma prevista en el artículo 1.331, dispone lo que a continuación se transcribe:

*“Artículo 1.331.- Cuando dos personas son recíprocamente deudoras, se verifica entre ellas una compensación que extingue las dos deudas, del modo y en los casos siguientes.”*

Por medio de la compensación, ambas personas se liberan total o parcialmente de la obligación que tenían, evitando de esta manera el traslado inútil de dinero, riesgos y gastos.

Asimismo, los requisitos de la compensación legal reconocidos por la doctrina, son los que a continuación se describen:

1.- Simultaneidad: las obligaciones deben existir al mismo tiempo, aunque hayan nacido en momentos diferentes.

2.- Homogeneidad: la deuda que se da en pago debe tener el mismo objeto u objeto similar a la deuda que se desea extinguir. En definitiva, existe homogeneidad cuando las deudas tienen igualmente por objeto una suma de dinero, pero cuando no se trata de dinero, las deudas deben comprender cantidades determinadas de cosas de una misma especie.

3.- Liquidez: El crédito a compensar debe ser líquido, es decir, se debe saber sin duda lo que se debe y la cantidad debida.

4.- Exigibilidad: se excluyen las obligaciones sometidas a término y a condición suspensiva, salvo las excepciones previstas en la Ley.

5.- Reciprocidad: las personas entre las cuales se da la compensación, deben ser recíprocamente acreedoras o deudoras una de otra.

Asimismo, en la norma prevista en el artículo 1335 del Código Civil, se encuentran dispuestas las restricciones a la compensación en general. Dicha norma dispone lo siguiente:

“Artículo 1335.- La compensación se efectúa cualesquiera que sean las causas de una u otra deuda, excepto en los siguientes casos:

1º Cuando se trata de la demanda de restitución de la cosa de que ha sido injustamente despojado al propietario.

2º Cuando se trata de la demanda de la restitución de un depósito o de un comodato.

3º Cuando se trata de un crédito inembargable.

4º Cuando el deudor ha renunciado previamente a la compensación.

Tampoco se admite la compensación respecto de los que se deba a la Nación, a los Estados o a sus Secciones por impuestos o contribuciones”.

Vistas las consideraciones generales anteriormente expuestas sobre la figura de la compensación como modo de extinción común de las obligaciones, pasa de seguidas esta Sala a revisar dicha institución, circunscribiéndose al ámbito de la obligación tributaria.

En tal sentido, la compensación es aquel medio de extinción de la obligación tributaria en que el contribuyente y el Fisco son recíprocamente deudores y titulares de deudas líquidas, homogéneas, exigibles y no prescritas.

En el mismo orden de ideas, el Modelo de Código Tributario para América Latina, definió la compensación en la norma prevista en el artículo 48, afirmando que puede operar de oficio o a petición de parte, entre los créditos del fisco por tributos con los créditos que el sujeto pasivo tenga por el mismo concepto. En términos similares, se encuentra consagrado dicho modo de extinción de la obligación tributaria en la legislación venezolana, tal como se verificará *infra*.

Por último, se observa que el efecto de la compensación es la extinción de ambas deudas como resultado de una determinación tributaria, hasta el importe de la menor, quedando subsistente la mayor por el saldo restante.

Planteado lo anterior, procede esta Sala a resolver el caso de autos, tomando en consideración que la representación del Fisco Nacional alega que la compensación opuesta

por la contribuyente es improcedente, según lo dispuesto en la norma prevista en el artículo 46 Parágrafo Primero del Código Orgánico Tributario, por haber sido opuesta entre retenciones pagadas en exceso por concepto de impuesto sobre la renta, con deudas provenientes del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor. A tal efecto, esta Sala observa lo siguiente:

Dicho medio de extinción de la obligación tributaria se encuentra consagrado en la norma prevista en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario, en los términos siguientes:

*“Artículo 46.- La compensación extingue de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos, así como de intereses, multas, costas procesales y cualesquiera otros accesorios, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por los más antiguos, aunque provengan de distintos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujeto activo.*

*El contribuyente o su cesionario podrán oponer la compensación en cualquier momento en que deban cumplir con la obligación de pagar tributos, intereses, multas, costas y otros accesorios o frente a cualquier reclamación administrativa o judicial de los mismos. En tales casos, la Administración Tributaria deberá proceder a verificar la existencia, liquidez y exigibilidad de dicho crédito y a pronunciarse sobre la procedencia o no de la compensación opuesta. 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. En ambos casos, contra la decisión administrativa, procederán los recursos consagrados en este Código.*

*Parágrafo Primero.- La compensación no será oponible salvo disposición en contrario, en los impuestos indirectos, cuya estructura y traslación prevea la figura del denominado crédito fiscal.*

*Parágrafo Segundo.- 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 oponible previa autorización de la Administración Tributaria”. (Resaltado de esta Sala).*

De la norma antes transcrita, se evidencia que la compensación de la obligación tributaria constituye una compensación legal entre el sujeto activo y el sujeto pasivo recíprocamente deudores. Asimismo, según la norma *in commento*, las deudas además deben ser líquidas, exigibles y no prescritas.

En este sentido, la Sala Político-Administrativa Especial Tributaria de la entonces Corte Suprema de Justicia, en decisión de fecha 17 de enero de 1996 (Caso: *Banco Hipotecario Unido, S.A.*), se pronunció sobre este particular, en los términos siguientes:

*“La compensación de créditos fiscales procede, bien a petición de parte o de oficio, cuando se dan las circunstancias siguientes:*

*1.- La existencia de créditos líquidos y exigibles a favor del contribuyente, por concepto de tributos o sus accesorios.*

*2.- La existencia de deudas tributarias, igualmente líquidas y exigibles.*

*3.- Que tanto los créditos fiscales como las deudas, de igual naturaleza, provengan de períodos no prescritos.*

*4.- Que el sujeto activo, de la relación Jurídico Tributaria, sea el mismo, aún cuando las cantidades a compensarse correspondan a distintos tributos.*

*Igualmente dispone la norma in commento que son compensables los créditos por tributos con los créditos provenientes de multas firmes”.*

Así, observa esta Sala que no es de reciente data la problemática existente relativa a la naturaleza de la compensación y a sus modos de procedencia. Es por ello, que se deben puntualizar las soluciones a ser adoptadas a la controversia planteada, a los efectos de delimitar el alcance y contenido de la norma prevista en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario.

De esta manera, corresponde a esta Sala pronunciarse sobre la procedencia de la compensación en el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor.

En tal sentido, es de acotar que el referido tributo constituye un impuesto de tipo valor agregado y, a su vez, un impuesto indirecto.

Ahora bien, tal como señala el tratadista Fernando Sainz de Bujanda (*Lecciones de Derecho Financiero*. Décima Edición, sección de publicaciones de la Facultad de Derecho, Madrid, 1980, pág. 177), se está en presencia de impuestos directos, “cuando la norma jurídica tributaria establece la obligación del pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor”, a su vez, el impuesto es indirecto, “cuando la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del

*impuesto para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor”.*

Así las cosas, la Sala Constitucional de este Tribunal Supremo de Justicia, en decisión de fecha 21 de noviembre de 2000, caso: *Heberto Contreras Cuenca*, ha delimitado la naturaleza del impuesto de tipo valor agregado, por lo cual, esta Sala cita *in extenso* la doctrina judicial contenida en dicho fallo:

*“(...)el referido tributo es un impuesto “indirecto”, “real”, “objetivo” e “instantáneo”, creado para gravar la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes y servicios, aplicable en todas las etapas del circuito económico y que opera bajo el sistema de crédito y débito fiscal.*

*En lo que se refiere al sistema de crédito y débito fiscal, estima esta Sala Constitucional que los mismos constituyen el fundamento para la determinación de la cuota tributaria del impuesto al valor agregado. En efecto, dicha cuota está conformada por la cantidad resultante de la compensación entre los créditos y débitos fiscales de un determinado agente económico dentro de un período fiscal.*

*Así las cosas, el crédito fiscal constituye el importe soportado por el sujeto pasivo previsto en la ley al adquirir bienes o servicios gravados; por su parte, el débito fiscal se configura por el impuesto retenido por dicho contribuyente al efectuar la venta de bienes o prestación de servicios gravados, evitando de esta manera la acumulación de pagos de impuestos sobre impuestos (impuesto en cascada), dado que se grava unitariamente un mismo bien o servicio, a pesar de que la liquidación y recaudación del impuesto indirecto de tipo valor agregado, se verifica a través de diversas etapas del proceso de producción y comercialización.*

*En el mismo orden de ideas, esta Sala Constitucional observa que el impuesto al valor agregado, además de ser clasificado como impuesto indirecto, real, objetivo e instantáneo, posee la característica de ser un tributo de naturaleza plurifásica no acumulativa, esto es, que grava todas las ventas y prestaciones de servicios efectuadas en todas y cada una de las etapas del proceso de producción y distribución, sin que el monto del tributo pagado por los sujetos pasivos del impuesto incida sobre el costo del producto.*

*En tal sentido, el impuesto soportado en cada estadio o fase del proceso, admite una deducción financiera o real del impuesto pagado en estadios o fases anteriores del proceso de producción y comercialización resultando en consecuencia la cuota tributaria, entendida ésta como la diferencia existente para el mismo período, entre crédito y débito fiscal, es decir, entre el monto soportado y el monto retenido, tal y como se señalara anteriormente.*

*Dicha cuota tributaria, comporta el efectivo importe dinerario otorgado al Fisco Nacional, por el cumplimiento de los hechos imposables previstos en la Ley, la cual está derivada de una simple operación aritmética que puede dar como resultado una cantidad positiva o negativa, es decir, cuando el sujeto pasivo tenga en su haber más créditos fiscales que débitos fiscales dicho resultado será negativo, en consecuencia, el sujeto pasivo podrá trasladar a los períodos fiscales inmediatos el importe no compensado. Por el contrario, en el segundo supuesto, cuando dicho sujeto pasivo tenga más débitos fiscales que créditos fiscales, el producto de esa compensación constituirá el pago efectivo y definitivo por el período fiscal transcurrido al Fisco Nacional”.*

De la sentencia anteriormente transcrita y del contenido del artículo 29 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, se evidencia que el crédito fiscal actúa como un elemento técnico necesario para la determinación de la cuota tributaria, la cual constituye el efectivo importe adeudado por el contribuyente al Fisco Nacional.

En tal virtud, el crédito fiscal dentro de la estructura del impuesto indirecto, plurifásico no acumulativo, actúa como deducción o sustracción de los débitos fiscales a los que la propia Ley se refiere.

Establecido lo anterior, el Parágrafo Primero del artículo 46 del Código Orgánico Tributario, en ningún momento distingue sobre la naturaleza jurídica del crédito fiscal al cual hace referencia, sino que alude al crédito fiscal contenido en la estructura del impuesto indirecto.

En este sentido, cuando la sentencia recurrida argumenta, *“que el parágrafo primero del artículo 46 del Código Orgánico Tributario debe ser objeto de una interpretación restrictiva, habida cuenta que el legislador dijo más de lo que quería, la compensación que no es oponible es la que surge del propio impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor que prevé en su estructura y traslación la figura del denominado ‘crédito fiscal’”* (subrayado de esta Sala), incurre en una errónea interpretación del dispositivo normativo en estudio, ya que tal como se estableció anteriormente, 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.

Asimismo, observa esta Sala que no debe presumirse con ligereza que el legislador no utilizó la mejor técnica legislativa al momento de redactar el controvertido dispositivo normativo. Es por ello que la interpretación realizada por el *a quo*, desvirtúa el contenido de la norma, pretendiendo restringir el ámbito de aplicación de la misma *so pretexto* de “*que el legislador dijo más de lo que quería*”.

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 *rationae 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 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.

Con base en lo anterior, esta Sala observa que la compensación parcial de los créditos fiscales líquidos y exigibles opuesta por la contribuyente **C.A. EDITORA EL NACIONAL** por concepto de retenciones de impuesto sobre la renta pagadas en exceso por la cantidad de doscientos cuarenta y tres millones trescientos quince mil doscientos cuarenta y cuatro bolívares sin céntimos (Bs. 243.315.244,00) durante el ejercicio fiscal comprendido entre el 01-12-1995 y el 30-11-1996 con deudas líquidas y exigibles del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor por la cantidad de ciento treinta y cinco millones quinientos cincuenta y siete mil doscientos veinticuatro bolívares sin céntimos (Bs. 135.557.224,00), correspondiente al período de imposición del mes de febrero de 1997, resulta a todas luces improcedente.

Con fundamento en el pronunciamiento anterior, resulta forzoso para esta Sala revocar la sentencia dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario en fecha 21 de diciembre de 1998, en la cual declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente **C.A. DISTRIBUIDORA EL NACIONAL**, contra la Providencia Administrativa N° MH-SENIAT-GCE-97-1902, de fecha 6 de junio de 1997, emanada de la Gerencia de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), por haber incurrido en una errónea interpretación de la Ley. Así se decide.

Resuelto lo anterior, esta Sala considera inoficioso pronunciarse sobre el segundo planteamiento explanado en el inicio de la motivación del presente fallo, referente a la forma como opera la compensación como modo de extinción de la obligación tributaria. Así se declara.

## V DECISIÓN

En virtud de lo anteriormente expuesto, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, decide en los siguientes términos:

**1.- CON LUGAR** la apelación interpuesta por la ciudadana **ROSALINDA VAN EPS CASTILLO**, actuando en su carácter de representante del Fisco Nacional, contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, en fecha 21 de diciembre de 1998, número 570, por medio de la cual se declaró con lugar el recurso contencioso tributario, ejercido por los abogados **RODOLFO PLAZ ABREU** y **ALEJANDRO RAMIREZ van der VELDE**, actuando en su carácter de apoderados judiciales de la **C.A. EDITORA EL NACIONAL**, contra el acto administrativo contenido en la Providencia Administrativa N° MH-SENIAT-GCE-97-1902, de fecha 6 de junio de 1997, emanada de la Gerencia de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), mediante la cual se declara improcedente la compensación parcial de los créditos fiscales líquidos y exigibles, por concepto de retenciones de impuesto sobre la renta pagadas en

exceso por la cantidad de doscientos cuarenta y tres millones trescientos quince mil doscientos cuarenta y cuatro bolívares sin céntimos (Bs. 243.315.244,00), durante el ejercicio fiscal comprendido entre el 01-12-1995 y el 30-11-1996 con deudas líquidas y exigibles del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor por la cantidad de ciento treinta y cinco millones quinientos cincuenta y siete mil doscientos veinticuatro bolívares sin céntimos (Bs. 135.557.224,00), correspondiente al período de imposición del mes de febrero de 1997.

**2.- REVOCA** la sentencia dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario en fecha 21 de diciembre de 1998, signada con el número 570.

**3.- IMPROCEDENTE** la compensación parcial opuesta por la contribuyente de los créditos fiscales líquidos y exigibles, por concepto de retenciones de impuesto sobre la renta pagadas en exceso por la cantidad de doscientos cuarenta y tres millones trescientos quince mil doscientos cuarenta y cuatro bolívares sin céntimos (Bs. 243.315.244,00), durante el ejercicio fiscal comprendido entre el 01-12-1995 y el 30-11-96, con deudas líquidas y exigibles del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor por la cantidad de ciento treinta y cinco millones quinientos cincuenta y siete mil doscientos veinticuatro bolívares sin céntimos (Bs. 135.557.224,00), correspondiente al período de imposición del mes de febrero de 1997, en consecuencia;

**4.- ORDENA** a la administración tributaria, efectuar la determinación y liquidación del pago de impuesto a que hubiere lugar a cargo de la contribuyente **C.A. EDITORA EL NACIONAL**, como consecuencia de la presente decisión.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los veintinueve (29) días del mes de marzo de dos mil uno(2001). Años: 190° de la Independencia y 142° de la Federación.

El Presidente,

**LEVIS IGNACIO ZERPA**

El

Vicepresidente-Ponente,

**HADEL**

**MOSTAFÁ PAOLINI**

Magistrada,

**YOLANDA JAIMES GUERRERO**

La Secretaria,

**ANAÍS MEJÍA CALZADILLA**

**Exp. Nro. 15.666**

**Sent. N° 00559**

**En tres (03) de abril del año dos mil uno, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00559.**