

Impuesto a las ventas y compensación

Crítica a la sentencia del 29/03/01

Oswaldo Páez Pumar

La Sala Político–Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha dictado en fecha 29 de marzo de este año una sentencia por la cual se declara que no procede la compensación de créditos fiscales líquidos y exigibles de un contribuyente contra el Fisco Nacional con deudas líquidas y exigibles del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor.

La sentencia dice que “...la compensación parcial de los créditos fiscales líquidos y exigibles opuesta por el contribuyente... por concepto de retenciones de impuesto sobre la renta pagadas en exceso... con deudas líquidas y exigibles del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor... resulta a todas luces improcedente”.

La sentencia es revocatoria de la decisión dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso–Tributario, en fecha 21 de diciembre de 1998, en la cual se asentó que la interpretación del párrafo primero del artículo 46 del Código Orgánico Tributario debía ser restrictiva, para que pudiera aplicarse la regla general que ese mismo artículo consagra según la cual la compensación opera de pleno derecho.

El párrafo en cuestión establece que “La compensación no será oponible salvo disposición en contrario, en los impuestos indirectos cuya estructura y traslación prevea la figura del denominado crédito fiscal”.

El Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso–Tributario había establecido que la compensación inoponible, a la cual se refiere el párrafo primero del Código Orgánico Tributario, es la relativa a los créditos que se originan por la aplicación de la figura del denominado crédito fiscal en aquellos impuestos indirectos, estructurados mediante la figura del traslado del impuesto por parte del sujeto pasivo al adquirente de bienes y servicios, que sin ser el deudor del impuesto está obligado a soportarlo.

La sentencia del Tribunal Supremo, al referirse al criterio contenido en la decisión del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso–Tributario, señala que esa decisión incurrió en una errónea interpretación del texto del Código Orgánico Tributario al afirmar que “...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”.

De la frase argumentativa precedente y de la conclusiva que citamos antes se desprende que la interpretación que la Corte da al contenido del párrafo primero del Código Orgánico Tributario es, que la deuda tributaria de un contribuyente en materia de impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor es incompensable.

Nos proponemos demostrar que es errado el criterio de la Sala Político–Administrativa, con la esperanza de que sea revisado, porque aunque se apoya a su vez, en otra sentencia de la Sala Constitucional de fecha 21 de noviembre de 2000, en la cual se describe la forma como opera el sistema de créditos y débitos en la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, incurre en un error de interpretación de la sentencia de la Sala Constitucional. En esta última se destaca que la ley para evitar el efecto “cascada” de manera que el impuesto no incida sobre el costo del producto, establece una compensación entre el débito fiscal originado y determinado por el monto de las ventas del contribuyente y el crédito fiscal que origina el impuesto soportado por éste en sus adquisiciones.

Con apoyo en la descripción que hace la Sala Constitucional del modo como se determina el impuesto a las ventas y de la compensación de débitos y créditos concluye la sentencia de la Sala Político–Administrativa afirmando que el párrafo 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”, por lo que resulta errónea la interpretación dada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso–Tributario, ya que, resalta la sentencia de la Sala Político–Administrativa, “...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 éste débito o crédito fiscal–con cualquier otro tributo...”.

Remata la sentencia de la Sala Político–Administrativa con una especie de amonestación al Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso–Tributario señalando que “no debe presumirse con ligereza que el legislador no utilizó la mejor técnica legislativa al momento de redactar el controvertido dispositivo normativo”. La ligereza que la Sala Político–Administrativa estima que existió por parte del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso–Tributario es porque éste al fijar el alcance de la norma del párrafo primero del artículo 46 del Código Orgánico Tributario expresó “...que el legislador dijo más de lo que quería”.

En realidad la sentencia del Tribunal Superior Cuarto no puede ser calificada de ligera, por el contrario la decisión adoptada es producto no sólo del manejo de los conceptos jurídicos del Código Orgánico Tributario y de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, sino de los conceptos contables que en ocasiones se expresan de modo antitético al empleado en el lenguaje común o en el jurídico. La participación cada vez mas importante de

contadores y auditores en la elaboración de textos legales, muy específicamente en materia tributaria ha provocado un empleo de la terminología de la contabilidad a la cual deben estar atentos los jueces con sólida formación jurídica, para evitar decisiones que aunque parecen lógicas desde el punto de vista jurídico, no lo son porque los términos empleados por el legislador son multívocos.

Esto ocurre con las expresiones “crédito fiscal” y “débito fiscal”. Hasta fecha muy reciente, en razón de la terminología empleada en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, la expresión “crédito fiscal” en la legislación venezolana significaba una acreencia de la República contra un particular por razón de contribuciones. Este último término es el empleado en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y sería equivalente a la voz “tributos” que utiliza ahora el Código Orgánico Tributario.

Con la promulgación del Código Orgánico Tributario, y en esto tiene peso específico el lenguaje contable, la expresión “crédito fiscal” (en sentido propio) pasó a tener un significado contrario. “Crédito fiscal” es la acreencia que tienen los contribuyentes contra el sujeto activo del tributo (normalmente la República), por haber pagado tributos en exceso.

La expresión “débito fiscal” nunca tuvo cabida en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional como sinónimo de deudas de la República para con los contribuyentes, pero ahora significa lo que antes significaba la expresión “crédito fiscal”, es decir, acreencias de la República contra los contribuyentes por razón de tributos.

Las expresiones crédito fiscal y débito fiscal que emplea la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y que utiliza hoy la Ley de Impuesto al Valor Agregado, no significan ni acreencias de los particulares contra la República por razón de tributos pagados en exceso, ni de ésta contra los particulares por falta de pago. Ellas son voces cuyo significado se limita a la mecánica de asientos contables que se expresa con las palabras “acredite y debite”.

Por estas razones, la sentencia contiene varias afirmaciones que hacen necesario, para facilitar su análisis, traducirla a un lenguaje llano.

La primera afirmación es que como la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor prevé un mecanismo de compensación entre créditos y débitos fiscales, es errónea la interpretación del Tribunal Superior Cuarto según la cual la compensación inoponible a la que el texto de la ley se refiere, es la que surge del propio impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor. Ésta, pareciera decir la Sala Político–Administrativa, no podría ser inoponible, puesto que es oponible, ya que la ley establece la “compensación” entre créditos y débitos fiscales.

Este argumento, que conforme a la expresión clásica “prueba demasiado”, comprueba que el legislador efectivamente dijo más de lo que quería decir, porque es el uso de la expresión crédito fiscal con dos significados distintos, lo que produce la dificultad en la determinación de cuándo opera o no la compensación.

El Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso–Tributario advirtió la existencia de una dificultad interpretativa que conducía o a negar la compensación o a tratar de definir y precisar el ámbito de aplicación de la inoponibilidad de la compensación, no sólo de acuerdo con el significado propio de las palabras, sino de acuerdo con la intención del legislador. En el caso presente la intención del legislador resulta capital, puesto que las palabras “crédito fiscal” cuyo significado propio debería ser uno solo, se emplea por el mismo legislador con significados diferentes.

La sentencia del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso–Tributario quizá adolezca de imprecisión en lo que ella quiso expresar cuando señaló que: “...la compensación que no es oponible es la que surge del propio impuesto al consumo suentario y a las ventas al mayor”, cuando quizá podía haberlo expresado así: “el crédito fiscal que no es susceptible de ser compensado con otros débitos fiscales, es el que surge del propio modo de determinación de la cuota tributaria del impuesto al consumo suentario y a las ventas al mayor”, porque ese crédito sólo puede ser deducido de los débitos fiscales originados en la aplicación de la ley; y por eso cuando hay un excedente de crédito se traslada al período siguiente de imposición.

La Sala Político–Administrativa reincide en el error del legislador de utilizar la expresión crédito fiscal, sin distinguir entre las dos acepciones en las cuales el legislador la emplea, aunque es justo reconocer, y en ello se basa el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso–Tributario para su distinción, que en el párrafo primero del artículo 46 del Código Orgánico Tributario, no se usa pura y simplemente la expresión “crédito fiscal”, sino la frase “la figura del denominado crédito fiscal”.

En efecto, la sentencia en párrafo que ya citamos antes dice “...la compensación que se produce dentro de la estructura del impuesto al consumo suentario y a las ventas al mayor es una determinación de la cuota tributaria, por lo que mal podría compensarse el excedente–sea éste débito o crédito fiscal–con cualquier otro tributo...”. En esta frase la expresión “–sea éste débito o crédito fiscal–”, que pareciera de un rigor y consistencia loable, por tratar por igual a las dos partes, es equívoca, pues la palabra “débito” está empleada en sentido propio, en cambio la palabra “crédito” lo está en sentido impropio, en el sentido “del denominado crédito fiscal”. Este último, el impropio, no es susceptible de compensación, como lo advirtió el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso–Tributario; y la inoponibilidad característica del crédito impropio, la Sala Político–

Administrativa la extiende al “débito propio” para hacerlo incompensable, usando la expresión “sea éste crédito o débito fiscal”.

La segunda afirmación que contiene la decisión de la Sala Político–Administrativa es que, el mecanismo jurídico creado por la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, por el cual se regula la forma como se determina el débito tributario de los contribuyentes ordinarios del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, es igual o equivalente a la institución de la compensación, que se aplica en el caso de dos personas que son recíprocamente deudoras y acreedoras de cantidades de dinero líquidas y exigibles, lo cual es incorrecto.

En efecto, no puede hablarse de compensación, en derecho, sino cuando los créditos y deudas respectivas pertenecen a sujetos de derecho distintos. Cuando el contribuyente hace la determinación de su obligación tributaria del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, mediante la operación aritmética de restar del monto de su deuda tributaria en razón del monto de sus ventas, las cantidades soportadas por él en razón de sus adquisiciones, no está realizando ninguna compensación pues esta operación tiene lugar dentro de su propio patrimonio y “el denominado crédito fiscal”, que es simplemente contable, no puede confundirse con crédito en sentido jurídico.

Es por esto que la Sala Político–Administrativa concluye que hay error en la sentencia del Tribunal Cuarto, cuando afirma que la compensación inoponible es la que surge del propio impuesto, porque “esa es oponible”.

En efecto, el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, lo mismo que el impuesto al valor agregado, es un impuesto indirecto, según la clasificación clásica, porque la base imponible se determina en cabeza de una persona a la que se trata como sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero el tributo se recolecta en cabeza de otra. La base imponible es el monto de las ventas, que no puede ser determinado sino en cabeza del vendedor, pero el tributo es soportado por el adquirente.

La ley hace del vendedor de bienes y servicios el sujeto pasivo del impuesto, pero le otorga el poder jurídico de exigir su pago al adquirente de los bienes. Cuando la ley dice que el adquirente está obligado a soportar el impuesto está diciendo que el enajenante está facultado para percibirlo.

El impuesto organizacionalmente es un impuesto indirecto, pues son los vendedores de bienes y servicios quienes tienen frente al Estado la condición de sujetos pasivos del tributo, pero desde el punto de vista material es un impuesto directo al consumidor, puesto que está obligado a soportarlo, no sólo frente al vendedor, sino frente al Estado.

Si no fuera así el impuesto resultaría inútil, porque no siendo el consumidor el sujeto pasivo del tributo, habiéndolo soportado, tendría un crédito fiscal y podría exigir del Estado que lo ha percibido la devolución de su importe. Por eso, este es “crédito fiscal” en sentido impropio, o expresado de otro modo es el “denominado crédito fiscal”, que no es tal.

Precisamente por esto el proceso matemático para la determinación de la suma por cancelar por parte de un contribuyente (vendedor de bienes y servicios), en una tarea contable de asientos, donde se acredita o se debita, pero ni son créditos fiscales, ni son débitos fiscales. Si el resultado de estos asientos determina un saldo a favor del contribuyente, éste no es un crédito fiscal, sino un asiento contable trasladable al siguiente período de imposición, y como no son créditos no hay compensación.

Esto explica por qué en la lógica interna de la ley el importador ocasional de bienes soporta el impuesto y no lo puede compensar y tampoco puede el contribuyente ordinario deducir el impuesto soportado por él en operaciones que no son gravables.

La tercera de las afirmaciones es que, el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor no es susceptible de extinguirse por compensación. Esta afirmación, culminación del proceso errado de razonamiento que lleva la sentencia, es a nuestro entender cuando menos insólita, porque siendo el impuesto sobre la renta y el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, los únicos dos impuestos de cotidiana aplicación para la generalidad de los sujetos pasivos de los tributos, qué sentido tendría haber establecido la compensación en los términos como la establece el Código Orgánico Tributario, de pleno derecho, sobre las cantidades concurrentes, “aunque provengan de distintos tributos”.

Establecer la compensación como regla de derecho y decir que no es aplicable entre los dos impuestos que efectivamente afectan a la generalidad de los contribuyentes, equivale a que el legislador hubiese creado una institución inútil, puesto que la aplicación de la misma sólo llegaría a concretarse muy esporádicamente. Esta sola circunstancia es comprobatoria de que el legislador efectivamente, “dijo más de lo que quería”.

Decir que la compensación no es aplicable entre estos dos impuestos es una burla al contribuyente, representa un retroceso a los viejos principios que negaban la compensación en materia tributaria, y además comporta una consagración por vía judicial de la incompensabilidad del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, en abierta contradicción con el texto legal que declara ésta de pleno derecho, “aunque provengan de distintos tributos”, consagrando a favor de la Administración Tributaria algo que ni siquiera ésta ha solicitado, pues la pretensión de la Administración Fiscal se ha limitado a expresar

que la compensación del débito fiscal, originado en el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor con créditos fiscales del contribuyente, requiere de un acto administrativo previo de reconocimiento del crédito tributario compensable con ese débito fiscal originado por la aplicación del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, pero no ha pretendido la incompensabilidad de ese débito.

Por obvio, no sería necesario decirlo, pero se impone hacerlo por la confusión que genera el empleo de estos términos con diversas acepciones. Cuando el resultado de la cuenta contable es favorable al Fisco, sí se determina un crédito en sentido propio, a favor del Fisco, que el contribuyente debe autoliquidarse y que representa una deuda del contribuyente con el Fisco, sólo que por haberse invertido el uso de los términos, es llamado "débito fiscal". Este débito es, por imperativo del encabezamiento del artículo 46 del Código Orgánico Tributario, compensable de pleno derecho con cualquier crédito fiscal del contribuyente.

Caracas, 30 de abril de 2001.