

**LA COMPENSACION DE CREDITOS FISCALES CONTRA DEUDAS
TRIBUTARIAS, CUANDO LOS CREDITOS SE ORIGINAN POR
LA APLICACION DE LA LEY DE IMPUESTO AL CONSUMO
SUNTUARIO Y A LAS VENTAS AL MAYOR**

Oswaldo Páez Pumar

El artículo 46 del vigente Código Orgánico Tributario al establecer que la compensación extingue de pleno derecho y hasta su concurrencia los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos y accesorios de éste con deudas por los mismos conceptos, ha incorporado al régimen tributario un principio ya adoptado desde hace mucho tiempo por la legislación civil y mercantil.

De hecho, la improcedencia de la compensación en relación a las deudas fiscales se originó en razón del establecimiento de una regla especial que prohibía la compensación y que dio origen al aforismo jurídico "solve et repete" que aparece definitivamente superado en las modernas legislaciones.

Sin embargo, la última reforma del Código Orgánico Tributario en razón del surgimiento de los llamados impuestos indirectos o de traslación de la carga tributaria se vio precisado a introducir dos excepciones a la regla que contiene el principio de que la compensación opera de pleno derecho.

Como es fácilmente reconocible el hecho de que la compensación opere de pleno derecho lo que significa es que quien sea deudor de una obligación que se la extinguido por vía de compensación no tiene necesidad de realizar ninguna actuación para beneficiarse de tal circunstancia, pues ella opera de pleno derecho, es decir, sin necesidad de declaratoria judicial ni de reconocimiento de la contraparte a la cual se le opone la compensación.

Congruente con este principio es la circunstancia de que para que opere la compensación en materia tributaria no es necesaria la declaratoria de la Administración, pues tal declaratoria, si se estableciera como necesaria, sería contraria a lo que la regla establece, que es que la compensación opera de pleno derecho.

Pero según dijimos, la introducción de los impuestos indirectos en donde se prevé la figura del crédito fiscal y los impuestos indirectos que prevén la devolución de los mismos, hizo necesaria establecer una excepción al principio de que la compensación opera de pleno derecho.

La excepción aparece repetida en los párrafos primero y segundo del artículo 46 del Código Orgánico Tributario. En el párrafo primero se prevé 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; y en el párrafo segundo, la excepción se refiere a aquellas hipótesis de devolución de impuestos por las exportaciones de bienes, en la cual la compensación sólo es oponible previa la declaración de la Administración.

En esta última hipótesis el principio que se afecta es justamente, y así puede apreciarse de la propia redacción, el de que la compensación opera de pleno derecho.

Ahora bien, el impuesto soportado por los exportadores, en su condición de contribuyentes ordinarios del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, que tienen el derecho de recuperar, puede ser subsumido tanto dentro del supuesto de hecho del párrafo primero del artículo 46, como en el supuesto de hecho del párrafo segundo del mismo artículo y en ambos casos podemos concluir que el contribuyente pagador de tales impuestos, no sólo tiene el derecho de recuperar los mismos, sino también el derecho a compensar el crédito que significa su derecho a recuperar los impuestos pagados con otras deudas tributarias.

En efecto, si consideramos que la recuperación del impuesto soportado por los exportadores de conformidad con la Ley de Impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor debe subsumirse en el supuesto de hecho del párrafo primero del artículo 46 del Código Orgánico Tributario según el cual "La compensación no será oponible salvo disposición en contrario, en los impuestos indirectos, cuya estructura y traslación prevea la figura del denominado crédito fiscal", habría que llegar a la conclusión de que el artículo 37 de la Ley de Impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor contiene precisamente una disposición en contrario, que permitiría la compensación de este impuesto indirecto precisamente en el caso de los exportadores, ya que el artículo 37 dispone que si la solicitud de recuperación del impuesto no es resuelta por la Administración Tributaria bajo las formas que prevé el mismo artículo 37 y en el plazo o en los plazos previstos en dicho artículo, el interesado podrá proceder a la compensación en los términos previstos en el Código Orgánico Tributario.

Si subsumimos la hipótesis de recuperación del impuesto por parte de los exportadores en el supuesto de hecho del párrafo segundo del artículo 46 del Código Orgánico Tributario, la conclusión también será la misma, puesto que en esa hipótesis en que la compensación opera previa autorización de la Administración, la norma del artículo 37 de la Ley de Impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor prevé el procedimiento de solicitud de autorización a la Administración y atribuye de manera expresa y precisa efectos al silencio administrativo, en favor de la operación de la compensación para el contribuyente.

El artículo 111 del Código Orgánico Tributario que consagra en forma tácita que el silencio administrativo debe interpretarse como denegatorio de la solicitud del contribuyente, no tiene aplicación en este caso, por existir una norma de carácter especial establecida en la propia Ley de Impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor.

Nótese que la remisión que hace el artículo 37 de la Ley de Impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, según la cual el interesado puede proceder a la compensación en los términos previstos en el Código Orgánico Tributario, debe interpretarse en el sentido de que el contribuyente puede oponer la compensación según su propia esencia, es decir, de pleno derecho, y que la interpretación que pretenda que esa compensación no la puede oponer el contribuyente sin la autorización de la Administración, según los términos del párrafo segundo del artículo 46, conduce al absurdo, pues crea un círculo vicioso, puesto que si transcurridos los sesenta (60) días o los cinco (5) días a que se refiere el artículo 37 de la Ley de Impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, debe el contribuyente proceder a solicitar la autorización para la compensación, al volver a transcurrir el plazo sin respuesta de la Administración, esta falta de respuesta no generaría el derecho a la compensación, sino a una nueva formulación de la solicitud de compensación que podría repetirse "ad infinitum".

La conclusión por lo tanto es que los exportadores tienen derecho a obtener el reembolso de los impuestos pagados, bien sea mediante la emisión de un certificado especial por el monto del crédito recuperable a su favor, o mediante el reintegro de las cantidades correspondientes, que la Administración debe decidir en un plazo no mayor de sesenta (60) días continuos o de cinco (5) días hábiles si se hubiese presentado fianza suficiente que cubra el monto del impuesto a recuperar; y que en caso de omitirse la decisión, el contribuyente tiene el derecho a recuperar el impuesto pagado por vía de la compensación contra otros tributos o accesorios de deudas tributarias, o simplemente cederlo a un tercero que podrá a su vez compensarlo con sus propias deudas tributarias.