



**Universidad Central de Venezuela  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas  
Centro de Estudios de Postgrado  
Especialización en Derecho Tributario**

**LA COMPENSACIÓN LEGAL COMO MODO DE EXTINCIÓN DE LAS  
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

**Trabajo de Grado presentado para optar al Título de  
Especialista en Derecho Tributario**

Autor: Ana L. Baptista  
Tutora: Ada Fernández

Caracas, octubre de 2011

Caracas, 18 de octubre de 2011

Ciudadano

Dr. Raúl Arrieta

Director del Centro de Estudios de Postgrado

Presente.-

Me dirijo a usted, en la oportunidad de informarle que acepto ser tutora de la cursante ANA LIGIA BAPTISTA BEJARANO , titular de la cédula de Identidad número 17.125.265, para asesorarla en la elaboración del Trabajo de Grado, titulado: **“LA COMPENSACIÓN LEGAL COMO MODO DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS”**, para optar al título de Especialista en Derecho Tributario.

Asimismo, informo que he revisado y apruebo el Proyecto.

Sin otro particular, se despide, atentamente

Firma del tutor

C.I.

## ÍNDICE GENERAL

	Pp
ÍNDICE	iii
RESUMEN	iv
INTRODUCCIÓN	1
<b>CAPÍTULO</b>	
<b>I EL PROBLEMA</b>	
Planteamiento del Problema	7
Objetivos de la investigación	13
Justificación e Importancia	14
<b>II MARCO TEÓRICO</b>	
Antecedentes de la Investigación	16
Bases Teóricas	18
Bases Legales	26
Definición de Términos Básicos	32

<b>III MARCO METODOLÓGICO</b>	
Diseño de la Investigación	35
Tipo y Nivel	36
Técnicas e Instrumentos para la Recolección de la Información	37
Tratamiento de la Información	38
<b>IV ANÁLISIS Y PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN</b>	39
<b>V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>	56
<b>REFERENCIAS</b>	59

**Universidad Central de Venezuela  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas  
Centro de Estudios de Postgrado  
Especialización en Derecho Tributario**

**LA COMPENSACIÓN LEGAL COMO MODO DE EXTINCIÓN DE LAS  
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

**Autor:** Ana L. Baptista

**Tutor:** Ada Fernández

**Fecha:** Octubre 2011

**RESUMEN**

Esta investigación tiene como propósito fundamental, analizar la compensación legal como modo de extinción de las obligaciones tributarias, desde la doctrina y jurisprudencia vigente en Venezuela. En este sentido, se considera necesario proceder, a la identificación de los elementos caracterizadores de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente; seguidamente, describir los escenarios donde opera la compensación tomando como base la categorización de impuestos y finalmente, razonar sobre las sentencias en cuanto a los requisitos pautados en la efectividad de los criterios enfrentados, presentes en la compensación tributaria. Todo lo cual, deberá contar con la teoría y el marco legal que lo sustente y permita puntualizar los componentes temáticos que orientan el presente estudio, el cual se orienta mediante una investigación documental, apoyado en la hermenéutica como método particular del Derecho. Una vez seleccionada y procesada la información, se resaltan entre sus conclusiones, que los medios de extinción son, el pago, la compensación, la remisión y la prescripción todos estos contenidos en las normas tributarias venezolanas, distinguiéndose que la segunda, 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.

**Descriptor:** Compensación Legal, Modo de Extinción, Obligaciones Tributarias

## **Introducción**

El Estado como tal, es una sociedad humana, la cual se encuentra asentada de forma permanente, sobre un determinado territorio, constituida y regida por un Orden Jurídico que es creado, establecido y aplicado por un poder soberano, en la intención clara, de lograr el bien público temporal, según expresa (Laya, 1989), tomando en este sentido, personalidad moral y jurídica propia, que la diferenciará de otras entidades.

Con esto en mente, se tiene que para el adecuado funcionamiento del Gobierno, cuyo fin primordial es forjar una calidad de vida superior para su población, mediante la satisfacción de las necesidades públicas, requiriéndose para ello, recursos públicos los cuales percibe por medio de los distintos ingresos a las arcas del Tesoro Nacional.

Efectivamente, la doctrina estipula los tipos de ingresos públicos, catalogándolos como ordinarios, extraordinarios, patrimoniales, ingresos provenientes de las empresas del Estado y los ingresos tributarios, siendo esto últimos derivados de la recaudación de los impuestos, tasas y contribuciones.

En este compendio se despunta, la parvedad por parte del Estado, de mantener una efectiva recaudación de los tributos, reconociendo que desde siempre, ha existido resistencia ante su pago por parte de los contribuyentes, pareciendo las razones, ser algo subjetivas, sin obviar, que tales exacciones tributarias se encuentran revestidas por un carácter de legalidad y obligatoriedad, que de incumplirlo, recaería en el sujeto una sanción bien sea pecuniaria, de cierre del establecimiento y/o inclusive hasta penal, según sea la gravedad del asunto.

En este sentido, la obligación tributaria, que es de derecho público, se conforma por el vínculo generado, entre el acreedor y el deudor tributario, tal

y como se encuentra establecido en la ley, la cual tiene por objeto, el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. Tal obligación, nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación, siendo exigible cuando deba ser determinada por el deudor tributario y la misma, se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. No obstante, en el caso de herencia, la responsabilidad se encuentra limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba.

Siendo las cosas así, las leyes tributarias se encuentran comprendidas por obligaciones, sanciones e incluso, por beneficios fiscales que pueden ser disfrutados por el contribuyente, tales como exenciones, exoneraciones, escudos fiscales, hasta vacíos legales que traen como consecuencia el alcance de un ahorro en el quantum del tributo. En este particular hay que referir, que los tributos son entendidos como las prestaciones en dinero, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demandan el cumplimiento de sus fines, en palabras de (Villegas, 1992).

Es, con base en lo aquí plasmado, que son apreciados como una de las fuentes de ingresos públicos con que cuentan los Estados, suplementario a otras actividades financieras relacionadas directamente con las ventajas naturales, tecnológicas o culturales que le son propias. A este tenor, autores como (Villegas, 1992), (Moya, 2006) y (Laya, 1989) distinguen entre los substanciales componentes caracterizadores de los tributos, la extinción de la obligación tributaria por medio de erogaciones monetarias, reflexionando que en los actuales momentos, las transacciones comerciales se realizan con base en el dinero, el cual ha pasado a ser el medio utilizado por excelencia para consumir intercambios comerciales.

Adicionalmente, en Venezuela la norma consagra el derecho de carácter pecuniario del tributo en el artículo 317 de la (Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 1999) que establece "...No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales". En este mandato, se garantiza el derecho a la integridad personal; vale decir, el derecho que tiene toda persona a que se respete en su conjunto, concibiendo por ello, su bienestar físico, psicológico y moral.

Ahora bien, otra característica de los tributos es la atribución exclusiva que tiene el Estado de la exacción de las obligaciones impositivas, en virtud de su poder de imperio. En Venezuela, particularmente, dicha exigencia tiene rango constitucional, encontrándose dispuesto en el artículo 133 de la Carta Magna. El mismo trata lo siguiente: Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

En opinión de (Candal, 2005), estas premisas de carácter constitucional marcan el deber a cargo de cada ciudadano de contribuir a soportar los gastos generales del Estado. Esta presunción responde al principio de generalidad, que según (Moya, 2006) tiene como propósito obtener que "nadie quede eximido de cancelar tributos, bien sea por privilegios personales, de clase, linaje o casta".

De tal forma que el gravamen deba establecerse para que cualquier individuo, cuyas circunstancias concuerden con la tipificadas como hecho generador del tributo, resulte obligado a su cumplimiento. Del artículo anteriormente citado, se desprende que la fuente de los tributos está en la norma jurídica, imperativamente precisan estar destacados en una ley para ser exigidos por el Estado.

En la misma se establecen todos los postulados bajos los cuales nace la obligación tributaria, bien sea como impuestos, tasas o contribuciones; por ello, tales supuestos van a estipular cuándo una persona natural o jurídica se convertirá en sujeto pasivo. En tal sentido, esta condición ineludible del tributo también se encuentra presente en el precitado artículo 317 de la CNRBV, que reza: No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes... Por ello el Estado busca por medio de estos mandatos, la aplicación del principio de legalidad o de reserva legal, a efectos de limitar el poder tributario de las instituciones públicas y proteger los derechos de los contribuyentes.

Ahora bien, la extinción de dicha obligación, se sitúa en el pago, compensación, confusión, remisión, declaratoria de incobrabilidad y prescripción; la primera, es el cumplimiento de la prestación debida. Es la forma o medio principal de extinción de la obligación, debiendo efectuarse por parte del contribuyente en una oficina receptora de fondos nacionales. También, por el responsable o por un tercero y, para retirar la mercancías de la aduana previamente deben ser pagados o garantizados los derechos aduaneros causados.

La compensación, se refiere a las deudas fiscales, las cuales consiguen ser compensadas a solicitud del contribuyente con acreencias que éste tenga con el Fisco Nacional. A los fines de la compensación, las acreencias contra el Fisco Nacional consiguen ser objeto de transferencias. A manera de ejemplo se trae a colación, el pago de impuestos nacionales con bonos de Exportación y Certificados de Reintegro Tributario.

Así también se tiene, la confusión, la cual se extingue, cuando el sujeto activo de la misma queda colocado en la situación de deudor, como

consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos objeto del tributo, un ejemplo claro sería, en materia aduanera, el abandono voluntario. La remisión por su parte, puede ser condonada o remitida por la ley dictada con alcance general. Los demás derechos aduaneros consiguen ser condonados por ley o por resolución administrativa en la forma y condiciones establecidas legalmente.

Finalmente, la declaración de incobrabilidad, la cual se encuentra facultada legalmente para declarar, de oficio, incobrables, los obligaciones tributarias y demás derechos aduaneros, que se encuentren dentro de los siguientes supuestos: aquellos cuyo monto no exceda de cincuenta unidades tributarias, siempre que hubiese transcurrido cinco años contados a partir de la fecha en que se hubiere exigible; y aquellos, cuyo sujeto pasivo hayan fallecido.

Llegados a este punto, surge la inquietud de realizar un análisis sobre la compensación legal como modo de extinción de la obligación tributaria, para lo cual se tomarán autores de la magnitud de Laya, Villegas, Moya y otros, quienes junto a la doctrina existente, al consultarse los diferentes textos legales se orientará su estudio, mediante una investigación documental, de nivel descriptivo, apoyados en la hermenéutica dialéctica.

Todo lo aquí pretendido, se esbozará mediante cinco capítulos, que compondrán la estructura de esta investigación, a saber: Capítulo I, contenido del planteamiento, los objetivos y la justificación; seguidamente, el Capítulo II, representado por el marco teórico, el cual encierra, los antecedentes, las bases teóricas y legales, para cerrar con la definición de términos básicos.

En esta línea accionaria, se desarrolla el Capítulo IV, donde se desarrolla el análisis en cuestión, al procesar la información obtenida, para

finalizar con las conclusiones y consecuentes, recomendaciones. Ya, finalmente, se muestran las referencias.

## **CAPÍTULO I**

### **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

#### **El Problema**

Como bien es sabido, en Venezuela la primordial fuente de ingresos ha derivado históricamente del petróleo e hidrocarburos, como también de la explotación de las riquezas provenientes de los recursos no renovables, por lo que en otros tiempos no se le había concedido real importancia al tema de la tributación, pues la renta petrolera sustituía el esfuerzo que los ciudadanos debían aportar en la construcción del país, traduciéndose quizás, en una baja consciencia o cultura tributaria.

Dicho señalamiento, orienta a considerar el hecho de que la economía de este país, se ha basado fundamentalmente en la explotación del petróleo y sus derivados, observándose una tendencia en las últimas décadas, a diversificarse con exportaciones de minerales de hierro, aluminio, carbón, cemento y productos no tradicionales, como materias petroquímicas, manufacturas metálicas de acero y otras, sin obviar por supuesto, que el petróleo es la base de la economía venezolana, representando alrededor del 93% de las exportaciones totales de este país, según el Informe Económico del (Banco Central de Venezuela , 2008).

Para el año 2010, agrega, representó el 94,5%, a pesar de que paulatinamente, los precios del petróleo han ido cayendo, lo que lleva a considerar una reflexión con respecto al hecho de que el petróleo no es el resultado del trabajo venezolano, ni del sacrificio productivo de la sociedad; es, en todo caso, el crecimiento del sector manufacturero el que primordialmente permite la expansión de la riqueza de cualquier nación.

Éste, ciertamente, desencadena un proceso acumulativo que incrementa la eficacia en el uso de los recursos productivos y de esta

manera, la sociedad obtiene mejores posibilidades de mejorar su calidad de vida por el esfuerzo económico que realiza; más aún, considerando la realidad expuesta por (Josar y otros, 2000), al manifestar su preocupación ante el hecho de que el petróleo no abastece ni compensa en su totalidad, las necesidades públicas, pues de ser así, el Estado no tendría la necesidad de crear nuevos tributos.

Es así, por lo que resulta absurdo, que el punto de partida de la economía política venezolana, lo constituya justamente la realidad del comercio de un bien atípico como lo es el petróleo y no, el intercambio de objetos que salen de fábricas o factorías antes que de yacimientos

Obsérvese en esta línea de pensamientos, que la realidad ha cambiado en forma drástica y la constatación de que los recursos petroleros no son suficientes, además de volátiles, llevando a analizar algunos aspectos del Sistema Tributario en Venezuela como lo es, en este caso, la obligación tributaria, antes de abordar la extinción de la misma.

De allí, que en la Política Fiscal en Venezuela, se apliquen instrumentos para la recaudación impositiva y el gasto público, el cual, se ejecuta mediante los presupuestos o programas económicos establecidos por los distintos gobiernos, a sabiendas, de que los recursos públicos se destinan a cumplir y atender funciones; como también, responsabilidades gubernamentales y de igual forma, producir bienes y prestar servicios.

Por lo antes expuesto, cabe considerar a la gestión tributaria como un elemento importante de la política económica, ya que financia el presupuesto público y es la herramienta más importante de la política fiscal, pues en él se especifica tanto los recursos destinados a cada programa como su financiamiento.

Desde este punto de vista y para que el Estado cumpla con sus funciones de proveer a sus ciudadanos de bienes y servicios, así como también, poner en marcha el sistema socioeconómico de la nación, debe implementar una serie de normativas ajustándolas al desenvolvimiento de la sociedad; todo ello, de acuerdo a lo que cita la Carta Magna en su Artículo 299, donde se establece, que:

El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democratización, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para garantizar una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática participativa y de consulta abierta.

Es así entonces, como el régimen socioeconómico, trata todo lo relacionado a la sociedad en términos económicos, estando sus enunciados basados en los principios elementales de la Justicia, lo que significa que va en función de un equilibrio u Ordenamiento Jurídico que impera en Venezuela; de igual forma, rige para todos los integrantes de la comunidad venezolana y para el propio Estado como tal; contiene a su vez, un aspecto de democratización.

Por otra parte, el Estado como principal protagonista y obligado a la creación de normas para el desenvolvimiento de la sociedad, implementa programas y políticas económicas, con la finalidad de acrecentar las inversiones privadas manteniendo una armónica relación, obteniendo como resultado la creación o generación de fuentes de trabajo y alto valor

agregado, elevando de esa manera, el nivel de vida a la colectividad nacional.

Así pues, con la obtención de ingresos, el Estado dispondrá de recursos para satisfacer algunas de las diferentes necesidades requeridas por la colectividad, tales como: seguridad de Estado, salud, educación, fortalecer la soberanía económica, desarrollo económico, bienestar social, desarrollo de la ciencia, la tecnología y como se dijo antes, entre otras, elevar el nivel de vida de la población y así como todas aquellas inherentes a su función como ente garante de satisfacer necesidades públicas.

Como bien se ha escrito, la deuda tributaria se encuentra constituida por la prestación o conjunto de prestaciones pecuniarias a que un sujeto pasivo resulta obligatorio ante el fisco, en virtud de diferentes situaciones jurídicas derivadas de la aplicación de los tributos. En corolario, tal como se contempla en el Derecho positivo, el término deuda tributaria no responde a un concepto polivalente, debido a que, con esa expresión se designa una deuda de contenido diverso en función del título jurídico en virtud del cual se exigen.

En tal concepto, al que se refiere el artículo 58 de la (Ley General Tributaria de España, 2003), se establecía que la deuda tributaria estaba constituida por la cuota tributaria, pagos a cuenta y fraccionados, e inclusive, de retenciones y por los recargos sobre las bases o las cuotas, contemplada en el artículo 27 ejusdem, el interés de demora y el recargo de apremio.

Es por ello, que en esta investigación se orienta prioritariamente a la extinción de la obligación tributaria, particularmente mediante la compensación legal. Entendiendo, que la extinción de la obligación tributaria, como la desaparición de la relación jurídico/tributaria, entre el sujeto activo representado por el Estado y el sujeto pasivo, como el contribuyente,

responsable o usuario aduanero, corresponde a la conducta, por la cual termina la razón que le dio origen al deber contributivo.

Quiere decir, que la administración tributaria se encuentra en potestad de imputar cualquier pago a la deuda antigua, tal y como está contemplado en el artículo 39 del Código Orgánico Tributario, en su párrafo primero, al señalar que la obligación tributaria se extingue, igualmente por prescripción, en los términos previstos en el Capítulo VI de este Título. Agregando, en su párrafo segundo, que las leyes especiales tributarias pueden establecer otros medios de extinción de la obligación tributaria que ellas regulen.

Es así pues, dada la adopción desde 1983 en el ámbito legal tributario venezolano de la compensación legal como modo de extinción de las obligaciones tributarias, su aplicación y efectividad, ha sido motivo de confrontaciones diversas, enfoques teóricos y decisiones judiciales, al momento de lograr la liquidación de la deuda o pasivo por parte del acreedor en sede administrativa.

El carácter extintivo mediante la compensación, como un modo seguro de liberación de la obligación tributaria, confronta los argumentos de defensa de los contribuyentes; con los intereses de la administración tributaria como garante del sistema de recaudación a favor del Estado, excediendo en extremo, este último, la verificación en el cumplimiento de los requisitos de procedencia de la compensación.

Ante esta situación, pese a lo contemplado en el artículo 46 del COT se puede observar que incide en la adecuada interpretación y aplicación de la norma, por parte de los Jueces de Primera Instancia y Magistrados de la Sala Política Administrativa, lo que algunos abogados especialistas ponen en tela de juicio, aludiendo a la equivocidad ante las acepciones “crédito y

débito fiscal”, cuando el primero es producto del aporte de conceptos contables al campo de la vigente legislación tributaria.

Tal situación se observó mayormente, en los casos de compensación en materia de Impuesto al Valor Agregado, desde que se le conocía como Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor. Prácticamente lo mismo sucedió, con la Ley de Activos Empresariales, llegándose a denominar tal fenómeno, “Incompensabilidad de los dozavos”, al pretender justamente, compensar los anticipos o dozavos, los cuales eran rechazados por la Administración Tributaria, bajo el argumento, de que no los consideraba líquidos y exigibles.

A pesar de que el caso fue resuelto en su oportunidad, por la adopción de la doctrina jurisprudencial, se han presentado otros casos, que no han corrido con la misma suerte, como ocurre en los impuestos a las exportaciones. En todo caso, la intención en este estudio, es analizar la disparidad de criterios, equivocidad en términos, procesos y conceptos contables, entre otros, que llevan a una inevitable contraposición argumentativa que pudiera poner como inoperante, la compensación.

Vale distinguir, que debido a la disparidad de criterios que se vienen generando en la sede administrativa y en la jurisprudencial, los contribuyentes vienen realizando erogaciones por concepto de honorarios profesionales a sus abogados, quienes por lo general, recomiendan que acepten la compensación a los fines de la liquidación, recurriendo a la sede Contenciosa Administrativa Tributaria, en espera de un cambio de criterio que les pueda favorecer.

Es así, por lo que el contribuyente se encuentra obligado si se quiere, a mantener la defensa de su caso a toda costa e inclusive, costos, por cuanto ellos suponen que la administración tributaria atenta contra su

patrimonio y prefiere mantener un pasivo contingente en su balance general por cualquier cantidad de tiempo, esperando una solución justa a su situación.

Por otra parte, en el deseo de actualizar un criterio ante la compensación legal tributaria, tomando en consideración la doctrina jurisprudencial hasta el momento, todo lo cual, permitirá manejar información clave para la toma de decisiones, acerca de las instancias jurisdiccionales o acatar la respuesta por parte del SENIAT, respecto a su procedencia.

De allí, que surja entre otras interrogantes, en materia de compensación tributaria, ¿realmente existe un marco legal que la ampare?, ¿Cuáles han sido los efectos de la jurisprudencia venezolana?, ¿Cuáles son los escenarios de acuerdo a los tributos, desde donde opera la compensación? ¿cuál sería entonces, el razonamiento pertinente ante la compensación legal como modo de extinción de las obligaciones tributarias, desde la doctrina jurisprudencial vigente en Venezuela?

### **Objetivos de la Investigación**

#### **Objetivo General**

Analizar la compensación legal como modo de extinción de las obligaciones tributarias, desde la doctrina jurisprudencial vigente en Venezuela.

#### **Objetivos Específicos**

- Identificar los elementos caracterizadores de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente
- Describir los escenarios donde opera la compensación tomando como base la categorización de impuestos.

- Razonar sobre las sentencias en cuanto a los requisitos pautados en la efectividad de los criterios enfrentados, presentes en la compensación tributaria.

### **Justificación de la Investigación**

Primeramente, para la Superintendencia de Administración Tributaria, es importante la consolidación de la cultura tributaria; para ello, es necesario proporcionarles a los diversos actores del quehacer tributario y público en general, documentos que desarrollen las distintas instituciones jurídicas tributarias.

Es así, como la legislación venezolana, en lo que se refiere al ámbito de aplicación del Código Orgánico Tributario (COT), constituida por un conjunto de normas jurídicas que regulan el sistema tributario y la relación jurídica entre el Estado y las personas sometidas a su competencia, establece para estos, la obligación de contribuir con una parte de sus rentas o patrimonio, para que el Estado logre satisfacer las necesidades públicas, como lo es su función, tal y como lo explica (Garay, 2002)

Así como la obligación en cada caso, también se contempla en esta normativa, los mecanismos para que la Administración Tributaria constate el cumplimiento o no por parte de los administrados, lo que resalta la importancia de presentar a manera de síntesis, la información que se requiere conocer, en relación a los diferentes tributos, distinguiendo entre otros aspectos, la compensación legal como modo de extinción de las obligaciones tributarias.

Téngase en cuenta, que la obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se

asegure mediante garantía real o con privilegios especiales, tal y como reza en el artículo 13 del COT.

Es por esto, que se ha de concientizar a la colectividad de sus obligaciones y reconocer los derechos que otorga la ley como ciudadanos, para exigir a las autoridades la aplicación de manera equitativa de lo recaudado a favor de todos. En tanto, la obligación tributaria es de derecho público y es establecido por la Ley, como el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario.

Esta investigación se justifica, por la necesidad que tiene el Estado de establecer procedimientos claros en lo concerniente a la actividad financiera y fiscal, con el propósito de que sus administradores cumplan de manera eficiente sus principales funciones y la colectividad, se sienta satisfecha y segura al cumplir con su deber formal.

Cabe resaltar, que por ser una investigación de tipo documental, se utilizará la hermenéutica que es un aspecto principal de la filosofía en cuanto a comprensión e interpretación de la realidad, considerando lo señalado por (Fariña, 1986) al decir, que “La ciencia de las Finanzas Públicas se relaciona con el Derecho, porque la actividad económica del Estado debe estar regulada por normas de Derecho; en este caso por las que conforman el Derecho Financiero y Tributario” (p. 10)

Por otra parte, las conclusiones y recomendaciones que se generen una vez concluido el estudio, podrán servir para valorar la importancia que tiene el Estado como tal y su relación con el Derecho Fiscal; además de esto, las recomendaciones que surjan de la presente investigación pudieran llegar a ser implantadas en la gestión tributaria del Estado con el fin de buscar un mejoramiento para lograr las metas económicas y sociales que son la razón de ser del Estado.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **Antecedentes**

En la intención de amplificar la visión de la investigadora, acerca de la compensación legal como modo de extinción de las obligaciones tributarias en Venezuela, se analizaron algunos estudios en referencia realizados con anterioridad, contribuyendo de esta forma, con información relevante al mostrar la posición crítica de diferentes investigadores sobre la temática tratada.

Siendo las cosas así, se trae a colación la investigación realizada por (Valiñas, 2004), denominada Argumentos del Contribuyente Exportador en el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales del Impuesto al Valor Agregado, en el que expuso el derecho y la oportunidad para la compensación y cesión de créditos fiscales, en lo que respecta al contribuyente exportador, mediante un estudio documental, en el que evaluó diferentes argumentos de defensa, en el que se ve limitado el ejercicio del derecho del contribuyente, de utilizar a favor, la compensación.

La autora apuntala el carácter sub legal de los requisitos impuestos por normas establecidas, mediante providencias administrativas, fundamentadas en el artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y demás normas constitucionales. En tal sentido, dicha investigación permitió analizar los diferentes escenarios posibles en cuanto a la compensación se refiere, bien sea con impuestos indirectos, cesión de créditos fiscales o por otras materias.

Así también, (García, 2005) realizó una investigación cuyo propósito fundamental fue realizar un análisis jurídico de obligaciones tributarias en los comerciantes, distinguiendo al IVA, el ISLR, entre otros, mostrando una

interpretación por demás, interesante, sobre la aplicación de las leyes en materia, recalcando que el sistema tributario debe trabajar en armonía para recaudar y exigir efectivamente, los impuestos conforme al postulado de justicia tributaria, garantizando consecuentemente, la libertad, la vida, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de las personas.

Este trabajo brindó como aporte al presente, la interpretación de los diferentes principios, resaltando de igualdad, de generalidad, de capacidad económica, de progresividad, entre otros aspectos, como lo fue el de vigencia, extinción y exenciones de los tributos, todo lo cual sirvió de referencial, en la orientación del desarrollo de este contenido.

En cuanto a Mirabal y otros (2007), en el estudio denominado El Principio de la Legalidad y Justicia Tributaria en la Creación y Aplicación de la Unidad Tributaria en la Legislación Venezolana, exponen que la Constitución Venezolana impone el deber a todos los ciudadanos de contribuir al gasto público y establece también, que dicha obligación será distribuida de forma justa, según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía y el nivel de vida de la población.

En ese sentido concluyeron, que el principio de legalidad y justicia tributaria son incorporados al sistema tributario en función de preservar los derechos y garantías del contribuyente. Así mismo, constituyen un aval esencial en el derecho constitucional, en cuya virtud, se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley.

Quiere decir, que toda persona tiene el deber de coadyuvar los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, desde el mismo momento que se establecieron en la ley y que no debe haber carencia de estos recursos en ningún momento, de manera que el Estado logra

satisfacer sus obligaciones colectivas. Es así, como esta investigación ayuda a comprender que el principio de justicia tributaria no puede ser entendido de manera aislada, sino que en el mismo, se encuentran inmersos otros principios tributarios; entre ellos, la generalidad, la igualdad y la capacidad contributiva.

Por su parte, (Guerrero, 2009) en su estudio acerca de la Compensación Tributaria, presenta dicha figura ante los ojos de la legislación venezolana, impulsada por los criterios sostenidos por la jurisprudencia, apoyándose en una investigación de tipo documental, en la que analizó cincuenta y tres casos, distinguiendo únicamente cuatro sentencias, cuyos criterios pueden considerarse como base de la doctrina jurisprudencial venezolana vigente.

Concluyó, la autora, que la compensación tributaria gozaba de efectividad, quedando sujeta al tributo que se pague, conociendo que cada uno cuenta con una tipología propia, categorizadas en compensación de pleno derecho y compensación condicionada a decisión favorable. Todo lo allí expuesto, lleva a la reflexión acerca de la necesidad imperiosa de unificar criterios tanto jurídicos como contables, entre legisladores tributarios y los operadores de justicia, en materia de compensación tributaria.

### **Bases Teóricas**

En la pretensión de efectuar un análisis del alcance de la tributación venezolana y su influencia en la actividad financiera del Estado, se requiere de fundamentos teóricos y legales que coadyuven como herramienta para alcanzar el objetivo propuesto. En esta perspectiva, se requiere estudiar distintos talantes que suministren un marco de referencia que oriente la investigación.

Es por ello, la conveniencia de dar inicio al desarrollo de las

concepciones teóricas y legales de cada una de las variables que intervienen y sus relaciones, para lo cual se tomaron aquellos autores que sin menos preciar su data, ofrecieron la información vigente y pertinente en referencia y de esta manera, establecer el carácter gnoseológico que compete a este capítulo.

### **Elementos Caracterizadores del Ordenamiento Jurídico Vigente**

En Venezuela, el primer esfuerzo codificador del Derecho lo marca el Código Civil redactado por el Dr. Julián Viso, el cual se promulgó en el año de 1862. Fue inspirado en el Código que regalara Andrés Bello a Chile, el mismo reflejaba las antiguas leyes españolas y del código civil napoleónico. Por su parte, el tratado correspondiente a los contratos y obligaciones fue casi reproducido en las leyes romanas. Entre el Código Civil de 1942 y el de 1982, la figura de compensación se mantuvo intacta, aportando su uso y aplicación al mundo de las relaciones civiles y comerciales.

La evolución de la compensación en materia tributaria ocurre en dos etapas marcadas por el legislador tributario a través del tiempo; la primera, se verifica con la aplicación de las rebajas y termina al promulgarse el Código Orgánico Tributario en 1983; la segunda, se inicia el 31 de enero de 1983 al entrar en vigencia el código referenciado, incorporándose la compensación como medio extintivo de obligaciones tributarias, delimitando en consecuencia, por la Sala Político/Administrativa especial tributaria de la entonces Corte Suprema de Justicia, mediante fallo N° 544 del 5 de noviembre de 1991, caso: Procesadora Occidental.

En la actualidad, la Administración Tributaria puede declarar la compensación de deudas que existan entre el Fisco Nacional y los contribuyentes, aun proviniendo de distintos tributos, siempre que tengan la condición de líquidas y exigibles, no estén prescritas y se trate del mismo

sujeto activo. Subráyese, que la compensación no requiere el pertenecer al mismo tipo de tributo.

### **Escenarios Operativos de la Compensación según la Categoría de Impuestos**

En este contenido se puede decir, que al compensar la deuda y no coincidir los montos, una de las partes continuará debiendo a la otra la diferencia; sin embargo, si los tributos no son del mismo sujeto activo no entra en la figura de la compensación para el fisco. En todo este contenido vale demarcar los requisitos a cubrir, como lo son: la existencia de dos personas recíprocamente deudoras; en este caso, el fisco y el contribuyente o cesionario. Las deudas tanto del contribuyente como del fisco sean similares o de la misma especie, es decir, tributos, intereses, multas y costas procesales.

Así también, la simultaneidad, o sea, que las deudas coexisten al mismo tiempo. La liquidez, conociéndose las cantidades debidas; la exigibilidad, debiendo tratarse de deudas vencidas; por supuesto, las deudas no deben estar prescritas; se aplicará el orden de imputación a que se contrae el artículo 44 del COT, sobre deudas tributarias conformadas por sanciones, intereses moratorios y tributos.

En esta misma línea argumentativa, se resalta de igual forma, que la compensación deberá comenzarse por las deudas más antiguas, aunque provengan de distintos tributos y accesorios. Particularmente, los tributos deben ser del mismo sujeto activo; a manera de ejemplo se apunta, el hecho de que no se permite compensar un crédito fiscal por Impuesto sobre la Renta con una deuda a favor del INCE, ya que este sería una contribución parafiscal.

Es conveniente conocer, que la compensación podrá ser opuesta por cualquiera de los deudores, ya sea en una reclamación administrativa o en una reclamación judicial. Opuesta la compensación ésta opera ipso iure; quiere decir, que sendas deudas se cancelan automáticamente hasta el monto concurrente. Tómese en consideración, el que, el contribuyente o cesionario está obligado a notificar la compensación a la Administración Tributaria de su domicilio fiscal, dentro de los siguientes cinco días hábiles de haber sido opuesta, sin que ello constituya un requisito para la procedencia de la compensación, toda vez que esta opera de pleno derecho.

Ahora bien, opuesta y notificada la compensación a la Administración Tributaria, no representa un impedimento para que ésta posteriormente, pueda ejercer sus facultades de fiscalización y determinación. Efectivamente, la falta de notificación en el plazo establecido generará la sanción prevista en el numeral 2 del artículo 105 del Código Orgánico Tributario, consistente en multa de diez unidades tributarias.

Vale referir, que en noviembre de 2005, se publicó la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.324 la Providencia N° SNAT/2005/0954, mediante la cual se regula y controla la presentación por parte de los sujetos pasivos de la notificación de compensaciones establecidas en el artículo 49 y 50 del COT.

Ésta, insta que una vez opuesta la compensación, el contribuyente o cesionario tendrá un lapso de cinco días hábiles para notificarla ante la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio fiscal, como ya se explicó con anterioridad. Los contribuyentes pueden positivamente descargar de la página web del SENIAT el formato de planilla de notificación.

Distíngase en esta dirección, que la Providencia en cuestión, regula tres supuestos de notificación de compensación de créditos fiscales y un

supuesto de notificación de cesión de créditos fiscales, subrayando los requisitos que deben contener, a saber:

1. Compensación de créditos propios:

- Copia del Acta Constitutiva de la empresa, incluyendo las últimas modificaciones, así como copia del acta de asamblea en la cual se designa la última junta directiva y el representante legal de la empresa.
- La declaración o declaraciones que sustente el crédito fiscal compensado.
- Si el contribuyente es persona natural, copia de la cédula de identidad o pasaporte.

2. Compensación de créditos fiscales provenientes de repeticiones de pago:

- Copia del Acta Constitutiva de la empresa, incluyendo las últimas modificaciones, así como también, copia del acta de asamblea en la cual se designa la última junta directiva y el representante legal de la empresa.
- Si el contribuyente es persona natural, copia de la cédula de identidad o pasaporte.
- Original de la Resolución de Reconocimiento de los respectivos créditos fiscales.

3. Compensación de créditos fiscales provenientes de una cesión:

- Original del contrato de cesión de créditos fiscales debidamente autenticado, incluyendo el justo título de crédito.
- Copia del acta constitutiva de la empresa, incluyendo las últimas modificaciones; adicionalmente, copia del acta de asamblea en la cual se designa la última junta directiva y el representante legal de la empresa.

- Si el contribuyente es persona natural, copia de la cédula de identidad o pasaporte.

#### 4. Cesión de créditos fiscales:

- Copia del contrato de cesión de los respectivos créditos fiscales, debidamente autenticado, incluyendo el justo título de crédito.
- Copia del acta constitutiva de la empresa, incluyendo las últimas modificaciones, así como copia del acta de asamblea en la cual se designa la última junta directiva y el representante legal de la empresa,
- Si el contribuyente es persona natural, anexar copia de la cédula o pasaporte.

Llegado a este punto es conveniente agregar, los efectos de la compensación, como lo son: el hecho de extinguir de pleno derecho las deudas recíprocas. Obviamente, la desaparición de las garantías, fianzas, hipotecas, prendas o cualquier otro tipo de privilegio que eventualmente pudiera existir, sin menoscabo de la facultad de fiscalización y determinación de la Administración Tributaria.

Como ya se indicó con anterioridad, el artículo 44 del COT, establece el orden de imputación del pago de toda obligación tributaria, a saber:

1. Sanciones tributarias: multas y costas procesales.
2. Accesorios de la obligación tributaria: intereses.
3. Tributo del período correspondiente.

A partir de estos conceptos, que representan deudas compensables entre los contribuyentes y la Administración Pública, surgen distintos escenarios que lo enfrentan. El principal se da a nivel de su aplicación frente a los impuestos o tributos racionales. Los créditos fiscales provenientes del

IVA, generan los escenarios de mayor controversia y en un pasado reciente, otro de mucha controversia era el causado por la Ley de Impuestos a los Activos Empresariales, derogada por decreto de la Asamblea Nacional en agosto de 2004 y publicada en Gaceta N° 38.002

En materia de recuperación de créditos fiscales producto de retenciones, pareciera que es el escenario más estable en cuanto a la compensación y a cesión de crédito fiscal; toda vez, que queda explicado el procedimiento aplicable a las situaciones que pudieran presentarse respecto a la compensación y cesión, con la aplicación de la base legal, explicada por (Ortega y colab., 2007), resaltando en el COT el artículo 49 sobre compensación, artículo 50 de la cesión de créditos, artículos del 200 al 207 de la recuperación.

En la Ley del Valor Agregado en sus artículos 43 y 45, de la recuperación de créditos, artículos 6 y 7 (actualmente), porcentajes de retención, artículo 11 (actualmente) de la recuperación de créditos. Se aprecia, en la base legal indicada, que se ajusta al procedimiento de recuperación de créditos fiscales, agregándose en esta perspectiva, el artículo 8 de la referida Providencia, por cuanto estipula que: el impuesto retenido no pierde su carácter de crédito fiscal para el agente de retención, cuando estos califiquen como contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, pudiendo ser deducido previo el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley que establece dicho impuesto.

### **Efectividad de Criterios Enfrentados en el tema de Compensación Legal como Modo de Extinción de las Obligaciones Tributarias**

Recuérdese en este contenido, que la obligación tributaria que se adeuda sólo puede compensarse cumpliendo los requisitos señalados en la Ley. Ahora bien, circunscribiéndonos al ámbito tributario, se tiene en

principio, que el contribuyente invoca su derecho de valerse de la compensación, sin embargo, subsiste el derecho de la Administración Tributaria de constatar que se hayan cumplidos los extremos legales en la compensación que hace el sujeto pasivo, de acuerdo a lo establecido en los artículos 49 y 51 del Código Orgánico Tributario, para que opere este mecanismo de extinción de la obligación tributaria.

A los efectos del análisis aquí pretendido, hay que referir los extremos legales que en ocasiones se presentan y que debe verificar la Administración Tributaria, haciéndose oportuno citar lo que señala el artículo 31 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, acerca de la constatación de la procedencia de la compensación en el caso de impuestos indirectos:

(...). ... el contribuyente en el momento de determinar el impuesto al valor agregado, necesariamente debe efectuar una operación de resta, es decir, 'créditos fiscales' menos 'débitos fiscales'. Si el resultado de esa operación redunda en créditos, es decir, si los 'créditos fiscales' superan los 'débitos fiscales', el contribuyente ostenta el derecho de traspasar los mismos al ejercicio subsiguiente para seguir recuperándolos.

Si por el contrario, lo 'débitos fiscales' superan los 'créditos fiscales' quiere decir, que ya el contribuyente recuperó los impuestos que hasta ese momento había soportado y la famosa 'cuota del impuesto' no es más que 'débitos fiscales' provenientes en razón de la percepción de los mismos de un tercero (contribuyente de derecho o contribuyente de hecho) y por tal razón, incompensables por adolecer del requisito primordial para que proceda la compensación: la reciprocidad.

Subráyese el párrafo único del artículo 49 del Código Orgánico Tributario vigente, en el cual se señala en principio que no será oponible la compensación en los impuestos indirectos cuya estructura y traslación

prevea las figuras de los denominados débitos y créditos fiscales, dejando abierta la posibilidad a que tal hecho se consume salvo expresa disposición legal en contrario.

Con base en lo aquí expuesto, vale referir el caso de los exportadores, la procedencia de los créditos a compensar, sería por medio del Impuesto al Valor Agregado; de allí, la importancia de hacer valer la base legal que aplica por disposición del artículo 11 de la Ley del IVA y la Providencia N° SNAT/2005/056 de 2005, según Gaceta Oficial N° 38.188.

En materia de impuestos indirectos los criterios sostenidos por el órgano jurisdiccional, bajo una interpretación literal de las normas, consideran que la compensación no es oponible en estos, por aplicación del artículo 31 de la Ley del IVA, en el cual se establece: que el crédito fiscal únicamente será aplicable a los efectos de la deducción o sustracción de los débitos fiscales y el saldo restante que resulte del proceso de determinación no es compensable con créditos o derechos ajenos al IVA, concatenado con e parágrafo único del artículo 49 vigente del COT.

## **Bases Legales**

### **Código Orgánico Tributario**

En materia de medios de extinción, en su artículo 39 y en la sección segunda, trata la materia; en el artículo 49, ejusdem, se desarrolla la procedencia de la compensación de créditos fiscales. Resáltese, que en la reforma que sufrió en 1994, indicó expresamente la necesidad de intervención por parte de la Administración Tributaria para verificar la existencia, liquidez y exigibilidad de los créditos en la intención de pronunciarse sobre la procedencia de la compensación que se pretenda oponer, cuya interpretación y aplicación, sigue siendo parte de la doctrina jurisprudencial venezolana.

En el artículo 50 ejusdem, indica: quien tenga créditos líquidos y exigibles contra el fisco, puede cederlos a un tercero; quien podrá deducirlo del impuesto que tenga a bien declarar y pagar. El contribuyente o responsable deberá notificar a la Administración Tributaria dentro de los tres días hábiles siguientes de efectuada.

A este tenor, la procedencia o no de la compensación efectuada por el cesionario, dependerá de la legitimidad de los créditos fiscales cedidos; dicho en otras palabras, que tales créditos sean cuantificados, fijado su monto de manera expresa en un instrumento de pago expedido al efecto y no sujeto a término ni condición.

### **Jurisprudencia**

En sentencia 01318 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (2004) sobre Operatividad de la Compensación como medio de Extinción de la Obligación Tributaria, establece: corresponde a esta Sala, pronunciar acerca de la apelación interpuesta por la representación del Fisco Nacional, contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, el 26 de marzo de 2002, por medio de la cual se declaró con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por los apoderados judiciales de la contribuyente...omissis.

En tal sentido, esta Sala observa que la denuncia planteada por el representante del Fisco Nacional se circunscribe a la presunta interpretación errónea por parte del *a quo*, en lo que respecta a la disposición legal que regula la figura de la compensación como modo de extinción de la obligación tributaria, ya que, en su criterio, es necesaria para la procedencia de la compensación, la verificación previa de la existencia, liquidez y exigibilidad de los créditos que se pretenden compensar.

Resulta pertinente examinar de acuerdo a la normativa aplicable y en atención a las pretensiones y defensas invocadas, lo relativo a la operatividad de la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria, es decir, si resulta suficiente oponerla para que ésta opere de pleno derecho, extinguiendo hasta su concurrencia los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos, multas, costas y otros accesorios o frente a cualquier otra reclamación administrativa o judicial de los mismos.

Todo esto, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, o si, por el contrario, al efecto debatido es necesaria la previa verificación de la Administración Tributaria respecto a la existencia, liquidez y exigibilidad de dichos créditos y el consecuente pronunciamiento sobre la procedencia o no de la compensación opuesta.

Sobre el particular, la Sala considera necesario reiterar su criterio expuesto en sentencia N° 01178 de fecha 1º de octubre de 2002 (Caso: DOMÍNGUEZ & CIA. CARACAS, S.A.), ratificado entre otras en sus sentencias identificadas con los números 00069 y 00113 del 21 y 28 de enero respectivamente, 00361 del 11 de marzo, 00759 del 27 de mayo, 00881 del 17 de junio y 01561 del 15 de octubre dictadas todas en el año 2003 y 00697 del 29 de junio del presente año, relacionado con la naturaleza jurídica de dicha figura como modo de extinción de las obligaciones tributarias. En tal sentido, se ha señalado lo siguiente:

"La institución de la compensación en nuestro ordenamiento jurídico positivo, está consagrada en el Código Civil de 1942 y en iguales términos y numeración en el referido Código de 1982, en sus artículos 1.331 al 1341, estableciendo el primero de ellos, que 'Cuando dos personas son

recíprocamente deudoras, se verifica entre ellas una compensación que extingue las dos deudas, del modo y en los casos siguientes'.

Es así que mediante la compensación ambos, deudores y acreedores a la vez, se liberan de la obligación que recíprocamente tienen hasta la concurrencia de la menor; siempre y cuando se den los requisitos, que la doctrina ha clasificado como simultaneidad, homogeneidad, liquidez, exigibilidad y reciprocidad, definidos estos requerimientos en sentencias de este Máximo Tribunal, como la No. 01859 de fecha 14 de agosto de 2001, caso Venevisión. Es decir, la compensación surge como un modo de extinguir las obligaciones comunes que existan entre los particulares.

En materia tributaria, la evolución de la compensación ha pasado por ciertas variantes. En principio, no fue acogida por la normativa reguladora de esta disciplina, cual era la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, al prever en su artículo 5 'que en ningún caso será oponible la compensación contra el Fisco'; siguiendo así la prohibición prevista en el último aparte del artículo 1.335 del vigente Código Civil.

No obstante, se dieron las primeras señales de esta figura, en las normativas de las leyes de impuesto sobre la renta de 1974, 1978 y 1982, respecto a los anticipos o pagos a cuenta derivados de los impuestos retenidos en exceso y de las declaraciones estimadas.

Mas, no fue sino con la promulgación del Código Orgánico Tributario en 1982, cuando se consagró, por primera vez, la compensación en su artículo 46, como un modo de extinguir las obligaciones tributarias, ya que en su artículo 222, hizo exclusión expresa del artículo 5 de la referida Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional; manteniendo su esencia en las sucesivas reformas, producidas en 1992, 1994 y 2001".

A partir de las consideraciones anteriormente expuestas, pudo la Sala pronunciarse acerca de la operatividad de la compensación de acuerdo a la norma prevista en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable al caso de autos por razón del tiempo, reseñando brevemente las reformas legislativas que en este particular se han producido, para lo cual fue oportuno transcribir lo pertinente de las mismas:

Código Orgánico Tributario de 1982: 'Artículo 46: la administración tributaria declarará, de oficio o a petición de parte, la compensación de los créditos líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos y sus accesorios, con las deudas tributarias igualmente líquidas y exigibles, referentes a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, siempre que se trate del mismo sujeto activo.

También son compensables los créditos por tributos con los que provengan de multas firmes, en las mismas condiciones establecidas en el encabezamiento de este artículo.

Reforma del Código de 1992: 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, sin necesidad de que exista un pronunciamiento administrativo previo que reconozca su derecho...".

Reforma del Código de 1994: 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...". (Destacados de la Sala)".

Así pues, en la normativa *supra* transcrita quedaron expuestas las sucesivas variaciones que ha experimentado la legislación tributaria en lo que respecta a la operatividad de la compensación, como modo de extinción de la obligación tributaria. Sin embargo, por ser la legislación aplicable *rationae temporis* al caso concreto, cabe destacar la reforma del Código Orgánico Tributario de fecha 25 de mayo de 1994, donde se dejó expresamente indicada la necesaria intervención de la Administración Tributaria para verificar la existencia, liquidez y exigibilidad de los créditos, a fin de pronunciarse sobre la procedencia de la compensación que se pretenda oponer, interpretación la cual se ratifica una vez más en el presente fallo.

En tal virtud, debe esta Sala disentir y revocar la interpretación expuesta por el juzgador de instancia en el fallo apelado, al señalar que "...el sujeto pasivo puede por tanto oponer la compensación, manifestar su voluntad de valerse de ella y puede hacerlo en el formulario de la declaración correspondiente o mediante una comunicación dirigida a la Administración Tributaria y ante el hecho objetivo de la coexistencia de 'débitos' y 'créditos' entre los mismos sujetos, se extinguirá la obligación ex tunc.

Por ello la verificación de la existencia, liquidez y exigibilidad del crédito a que está obligada la Administración Tributaria no condiciona como interpreta el representante del Fisco Nacional, la extinción de la obligación respecto de la cual es opuesta la compensación", juicio de esta alzada asumido en atención a que la relación jurídica que subyace en el caso debatido, es de naturaleza jurídico-pública, la cual define el contenido de la relación obligacional impositiva, como bien lo afirmó la representación fiscal. Así se decide.

### **Definición de Términos Básicos**

**Administración Tributaria:** es el órgano competente en materia de recaudación de tributos y demás funciones inherentes del Estado.

**Argumentación:** es el conjunto de manifestaciones que permiten convencer a alguien o en su defecto, demostrar algo. Son las razones que sustentan o defienden una idea.

**Compensación:** en términos generales, se compensan deudas cuando dos personas son deudoras, una de la otra al mismo tiempo. En términos tributarios se puede compensar saldos a favor presentados en las declaraciones tributarias con otros saldos a cargo del contribuyente, sólo en los casos expresamente determinados por la ley y con el lleno de ciertos requisitos.

Modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida que el importe de una de las obligaciones se encuentra comprendido en el de la otra, quedando la obligación pendiente únicamente en la diferencia. De acuerdo con la anterior definición, se dice que la compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando el Fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley tributaria o, de dos diferentes.

**Crédito Fiscal según enfoque Contable:** abonar a la cuenta por pagar al fisco al momento de una venta o servicio prestado.

**Cuota Tributaria a efectos del IVA:** de acuerdo con la doctrina jurisprudencial, es la diferencia existente en el mismo período, entre crédito y débito fiscal, es decir, entre el monto soportado y el retenido.

**Debito Fiscal según enfoque Contable:** debitar o deducir a la cuenta por pagar al fisco en el caso de adquisiciones y compras de la empresa.

**Doctrina Jurídica:** es el conjunto de argumentos de carácter jurídico, producto de la labor de sentenciar que compete a los operadores de justicia. Dada la materia tratada, el valor intelectual del aporte del juzgador y la legalidad del acto de decidir, constituyen una guía para la recta y sana aplicación de justicia.

**Figura Jurídica:** son conceptos especiales que agrupan normas que las desarrollan y las relacionan con el ordenamiento jurídico.

**Jurisprudencia:** son las decisiones que comprenden criterios reiterados o sostenidos por las distintas Salas que conforman el Tribunal Supremo de Justicia.

**Máximas:** extractos de sentencias o decisiones judiciales que ayudan a precisar criterios o aportes jurisprudenciales.

**Obligación Tributaria:** es la obligación que en forma unilateral establece el Estado en su ejercicio del poder de imponer, haciéndola exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifique el hecho previsto por la ley y que le da origen. Se trata de una obligación de dar una suma de dinero en concepto de contribución o tributo.

**Obligación Tributaria Sustancial:** es aquella por la cual el sujeto pasivo (contribuyente) se encuentra obligado mediante la ley a dar determinada cantidad de dinero al ente público a título de impuesto, una vez determinado el hecho imponible.

**Obligaciones Tributarias Formales:** aparte de la obligación tributaria sustancial, existen otro tipo de obligaciones formales necesarias para la efectividad del pago del tributo. Entre ellas se encuentran, las obligaciones procesales: informar la dirección, notificarse de los actos administrativos, representar a los contribuyentes o incapaces; también están las obligaciones recaudatorias: efectuar retención en la fuente.

**Operador de Justicia:** es la persona investida de las facultades y competencias para aplicar el derecho; son los jueces y los magistrados que conforman las Salas de Instancias del Tribunal Supremo de Justicia.

**Operatividad:** es la verificación de los requisitos necesarios para oponer debidamente la figura de la compensación tributaria.

## **CAPÍTULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO**

#### **Diseño de la Investigación**

Partiendo de la intencionalidad de este estudio, como lo es el analizar la compensación legal como modo de extinción de las obligaciones tributarias, desde la doctrina jurisprudencial vigente en Venezuela, se ubicó primeramente, en un diseño no experimental transeccional, debido a que, tal y como lo explica (Hernández, 2007), todo cuanto se describe se suscitó en su contexto natural, el cual se precisó mediante la observación del fenómeno como tal, en un tiempo único.

Quiere decir, que no se manipuló de manera intencional, las variables de estudio, sino que se tomaron tal y como se presentan en la realidad observada, como lo es el caso de la compensación legal como modo de extinción de las obligaciones tributarias.

#### **Tipo y Nivel**

El orden jurídico, se basa en las normas positivas de la Constitución y cualquiera que sea su importancia o contenido, al momento de realizar una investigación, necesariamente debe desarrollarse mediante un método científico, es decir, ajustada a una serie de procedimientos lógicos que se deben aplicar en cada una de las instancias.

Es así, que se procedió a tomar en consideración el hecho, de que los juristas deben manejar gran cantidad de información que se modifica en forma permanente, vinculándose principalmente con textos normativos, jurisprudencia y doctrina. De allí entonces, que la presente investigación tenga un carácter documental o bibliográfico, la cual tiene como finalidad inmediata la determinación de la existencia de fuentes escritas consultables,

para lo cual, tal y como lo establece (Herrera, 1998) al igual que (Fierro, 1999), deberá expurgar con paciencia los ficheros temáticos de las bibliotecas jurídicas.

En tal sentido, se tomó todo documento pertinente, vinculante al tema objeto de estudio, en el que los libros, folletos, documentos, revistas, periódicos, conferencias y seminarios, entre otros, fueron el soporte documentario que permitió asimilar lo sucedido en disímiles lugares y tiempo.

De manera, que al pretender analizar la compensación legal como modo de extinción de las obligaciones tributarias, desde la doctrina jurisprudencial vigente en Venezuela, merece una reflexión teórica, transformándose en una disertación jurídica importante, destinada a desarrollar una proposición unitaria, debiendo reunir y exponer, sistemáticamente, antecedentes que se vinculen al tema, el cual se fue desarrollando, analizando todos y cada uno de los elementos, extrayéndose oportunamente, las conclusiones críticas que se fueron sumando ordenadamente y se expusieron, en la síntesis del estudio en cuestión.

Para ello, se utilizó como método la hermenéutica, considerada un aspecto principal de la filosofía, en cuanto a comprensión e interpretación de la realidad. Resáltese, que éste es un método constructivo y comprensivo, en el que, la dialéctica se convirtió en un gran complemento, en este propósito. (Suárez de la Cruz, 1998) explica, que la interpretación en el conocimiento jurídico apunta a la realización efectiva del derecho, como un proceso de entender lo que unos textos legislativos u otras normas quieren decir.

Dice además, que el método dialéctico, por su naturaleza dialógica facilita la satisfacción de la interpretación y el hermenéutico, es un método constructivo y comprensivo, propios del Derecho. Así pues, la dialéctica practicada con propósitos hermenéuticos es concebida, como un proceso de

interpretación que va continuamente desde el todo a las partes y viceversa, lo que para fines de la presente investigación, se apropia perfectamente.

Entiéndase pues, que el ejercicio hermenéutico se obtiene en el campo del derecho, una relación de la norma con los fenómenos naturales, con los comportamientos humanos, con los fenómenos psicológicos y con los juicios de valor, todo para señalar el verdadero alcance de las leyes. El autor agrega, que el derecho logra el objetivo de la interpretación, valiéndose de procedimientos sistemáticos, entre otros para lograr resolver, con base en las valoraciones de contenido.

Este método, dice (Herrera, 2000) permite precisar el conocimiento retomando la relatividad de la verdad, al alegar que el mundo y sus problemas junto a la naturaleza que lo contiene, cambian y junto con ellos, el conocimiento humano, queriendo decir con ello, que la realidad siempre está fijada al conocimiento.

En cuanto al nivel, se dispuso del descriptivo; éste consiste en describir y analizar sistemáticamente todas las características homogéneas que se estudian sobre una realidad determinada. (Bavaresco, 2002). A este tenor, en dicho nivel de estudio, se exhiben grupos homogéneos de fenómenos, empleando criterios sistemáticos que crean su estructura y comportamientos con base en un modelo teórico, anteriormente definido.

### **Técnicas e Instrumentos de Recolección de la Información**

Como se está trabajando con la observación documental, se dio inicio el estudio, con la revisión de la lectura de todos los textos posibles, relacionados con los componentes temáticos; primero, se dio la lectura inicial y la lectura detenida de los textos, como también otros datos de carácter histórico, en la intención de tomar toda información de utilidad para la investigación y, seguidamente, revelar de forma espontánea, la

manifestación de los pensamientos primordiales implícitos en las fuentes consultadas.

Tomando el criterio de (Hurtado, 1998) se partió de los objetivos que le dieron la orientación al estudio, utilizando técnicas e instrumentos, característicos de este paradigma de investigación, a saber: observación documental, presentación resumida de textos, resumen analítico y análisis crítico, en la intención de situar la estructura de los textos consultados en función de las reseñas investigadas, así como la devaluación y firmeza interna de las ideas tomada por el autor de la fuente analizada.

En este sentido, (Herrera, 2000) refiere como tarea del investigador el efectuar un razonamiento de cada tema en la averiguación de todo lo relativo a la intención de la investigación, inserto al carácter objetivo de la teoría seleccionada.

Al seleccionar las técnicas operacionales para el manejo de las fuentes documentales, se tomaron las propias de la investigación documental, a saber: técnicas de subrayado, de fichaje, notas de referencia, citas textuales, técnicas de elaboración de índice, técnicas de presentación y estructuración de trabajo. (Méndez, 1999)

### **Tratamiento de la Información**

Ya obtenida la información, con base en los objetivos se desprende la necesidad de analizarla e interpretarla, para luego extraer las conclusiones y recomendaciones pertinente, todo lo cual, se expondrá en los capítulos correspondientes.

## **CAPÍTULO IV**

### **PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN**

#### **ANÁLISIS SOBRE LA COMPENSACIÓN LEGAL COMO MODO DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

De forma sencilla se advierte, que compensar equivale a nivelar o igualar el efecto de una cosa con el efecto opuesto de otra cosa contraria. Jurídicamente, sin embargo, se habla a veces de compensar, en sentido amplio, como correspondiente a indemnizar o resarcir el daño o los perjuicios causados a cualquier persona.

En este particular, propiamente hablando, en Derecho Privado el término compensación tiene una significación propia y bien definida como causa de extinción de las obligaciones: la total o parcial extinción de dos deudas homogéneas cuando sus titulares sean mutua y recíprocamente acreedor y deudor. No obstante, la doctrina y, en reiteradas ocasiones, la jurisprudencia han descrito la compensación como “pago abreviado”, aunque se entiende claramente, que en los supuestos de compensación no hay propiamente pago, sino todo lo contrario: exclusión del pago una vez que se dan todos los presupuestos propios de la compensación.

En estos términos, la compensación es entonces, la extinción que se aplica en las deudas de dos personas o entes, mutuamente deudoras cuando dichas deudas son homogéneas, líquidas y exigibles. En el Código Civil Venezolano, la contempla en el artículo 1331, donde dispone: "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 ello, la compensación supone la existencia de dos personas recíprocamente deudoras, que se adeudan cosas homogéneas o de la

misma especie, de condición que puedan suplirse las unas a las otras. Las deudas deben ser líquidas y exigibles, distinguiéndose dos, a saber: (a) La compensación, constituye un doble pago abreviado, cada acreedor es pagado al verse liberado de la obligación que tenía para con el otro, evitando los desplazamientos de dinero, riesgos y gastos; (b) La compensación constituye una garantía del pago, pues cada deudor evita el riesgo de pagar sin verse a su vez pagado, eludiendo de paso el concurso con otros acreedores.

Efectivamente, la compensación es uno de los medios legales de extinción de las obligaciones y aplica aun sin el concurso de la voluntad de las partes, que viene a ser la compensación legal, aun cuando puede existir además, la compensación convencional. Recuérdese en este sentido, que la compensación en definitiva, es un modo de extinción común a todas las obligaciones, indistintamente de sus fuentes, sean estas contractuales o extracontractuales o de su clase, representadas en el dar o hacer, siempre que reúnan las cualidades de homogeneidad, liquidez y exigibilidad, según lo explicado por (Fariñas, 1986)

Vale decir, que el requisito de la homogeneidad en la compensación legal restringe la naturaleza de las obligaciones compensables prácticamente a las obligaciones pecuniarias y a las obligaciones de dar o entregar cosas de un mismo género, por lo que es inadmisibles concebir la compensación de obligaciones intuitu personae o de obligaciones de no hacer.

A pesar, de que, como principio general el legislador reconoce que la compensación se efectúa cualesquiera que sean las causas de una u otra deuda, según reza en el artículo 1335 del Código Civil, introduce algunas excepciones por las cuales algunos acreedores son considerados como titulares de crédito que presentan un interés especial que debe ser satisfecho y contra las cuales no puede operar la compensación, a saber:

1. Cuando se trata de la demanda de restitución de la cosa in genere de que ha sido injustamente despojado el propietario. En este caso el legislador prohíbe la compensación, como sanción contra el despojador injusto.
2. Cuando se trata de la demanda de restitución de un depósito o de un comodato. Ello se explica por la naturaleza específica de estos contratos, en los cuales el acreedor se considera interesado especialmente en la cosa objeto de los mismos.

Importe indicar, que estos dos supuestos se dan rara vez en la práctica, por el requisito de homogeneidad de las prestaciones.

3. Cuando se trata de un crédito inembargable. Ello se debe a la naturaleza de orden público y de interés social que representan los créditos inembargables, como lo es el caso de la pensión de alimentos, según el artículo 292 del mismo código.
4. Cuando el deudor ha renunciado previamente a la compensación. Ello por razones obvias de acatamiento a la libre expresión de la voluntad, sin embargo, no se puede renunciar a la compensación, cuando el crédito es inembargable.
5. Lo que se deba a la Nación, a los Estados o a sus secciones por razón de impuestos o contribuciones, no es compensable con lo que tales entes públicos adeuden a los particulares por otros conceptos, tal y como lo establece el artículo 5 de la (Ley Orgánica de Hacienda Nacional, 1974); por ejemplo, por el precio de mercancías adquiridas. En cambio, son compensables de pleno derecho los créditos líquidos y exigibles del contribuyente, por concepto de tributos, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, según lo refiere el artículo 46 del Código Orgánico Tributario.

Efectivamente y de forma tradicional, se han distinguido cuatro tipos de compensación, tales: la compensación legal, la convencional, la facultativa y la judicial. Pasemos a referirnos a cada una de ellas.

1. Compensación legal: bien indica su nombre, es la que opera de derecho en virtud de la ley, desde el momento en que existen simultáneamente las dos deudas, que se extinguen por las cantidades concurrentes, según el artículo 1332 del Código Civil. La compensación opera de derecho en el sentido, de que una vez declarada por el juez, las obligaciones recíprocas se extinguen desde que ambas fueran líquidas y exigibles, aun sin conocimiento de los deudores, y no desde que se dicte la decisión.

Es más, inclusive cuando aplica de pleno derecho, se requiere que el demandado la oponga en el acto de la contestación de la demanda, pues no siendo una cuestión en la cual se encuentra interesado el orden público, el Juez se exime de oponerla de oficio. En esta perspectiva, se deben considerar, los requisitos de la compensación legal, teniendo en cuenta, que del análisis de los diversos artículos que el Código Civil reserva a la compensación, se derivan las diferentes exigencias que han de reunir las deudas y que la doctrina ha sintetizado así: (a) simultaneidad; (b) homogeneidad; (c) liquidez; (d) exigibilidad y (e) reciprocidad.

La primera, contempla las obligaciones, apuntalando que las mismas deben existir al mismo tiempo, sabiendo que ello no quiere decir, que nazcan en el mismo instante, sino que las deudas coexistan. No basta con que una de ellas exista y la otra aún no haya nacido y sólo pueda existir en potencia. En cuanto a la homogeneidad se tiene, que siendo la compensación algo así como una especie de pago o de cumplimiento, dispuesto por el legislador, es indiscutible que la deuda que se opone en compensación tenga el mismo

objeto a la deuda, cuyo cumplimiento requiere, pues de otro modo el acreedor recibiría en contra de su voluntad una cosa distinta de la debida, con base en el artículo 1290 ejusdem.

De allí , precisamente, que el Código Civil en su artículo 1333 dispone: "La compensación no se efectúa sino entre dos deudas que tienen igualmente por objeto una suma de dinero, o una cantidad determinada de cosas de la misma especie, que pueden en los pagos sustituirse las unas a las otras ... ".

Existe homogeneidad entonces, cuando ambas deudas tienen por objeto una suma de dinero; cuando no se trata de dinero, sí deben comprender cantidades comprobadas de cosas de una misma especie. En las obligaciones de dar, hay la posibilidad de presentarse homogeneidad cuando recaen sobre cosas in genere de la misma especie, de cosas fungibles, que logran sustituirse las unas por las otras.

En los casos en que la prestación de dar recaee sobre cosas apreciadas en especie, la facultad de elegir ha de incumbir al deudor para que esté en capacidad de proceder a la compensación. Respecto a las obligaciones de hacer, distintas a la entrega de una cosa, de ningún modo se da el requisito de la homogeneidad.

Al abordar el punto de liquidez, la compensación solicita que el crédito sea líquido, es decir, que se conozca a ciencia cierta, lo que se debe y la cantidad debida. Por ejemplo: es ilíquida la cosa debida en la obligación alternativa antes de la elección o la obligación en especie si la facultad de elegir la cosa debida corresponde al acreedor. Asimismo, es ilíquido el crédito que requiere una previa determinación por peritos, otras pruebas o por operaciones aritméticas para fijar su cuantía.

En lo que corresponde a la exigibilidad, las deudas se obligan a ser exigibles; ello exceptúa las obligaciones sometidas a término y a condición suspensiva, a menos que suceda la caducidad del término en los casos previstos en la ley o en su defecto, la renuncia del mismo o que la condición suspensiva se entienda como opuesta según las prescripciones legales.

Asimismo se tiene que, los plazos concedidos gratuitamente por el acreedor no impiden la compensación, con base en el artículo 1334 del Código Civil.

De manera pues, que las obligaciones susceptibles de rescisión y las prescritas consiguen ser opuestas en compensación, mientras no se les declare anuladas o se pronuncie la prescripción. Al referirse a las obligaciones naturales, que no son coercibles, no han de ser objeto de compensación, debido a que únicamente su pago espontáneo origina efectos jurídicos, por cuanto se encuentran desprovistas de acción, no están dotadas de coercibilidad y la compensación operativa de derecho.

La reciprocidad como tal, se manifiestan en las obligaciones mutuas entre las mismas personas, de modo que el mandatario no puede oponer al acreedor de su mandante la acreencia que dicho mandatario tenga contra ese acreedor. En tanto, la reciprocidad se verifica cuando las dos personas sean acreedoras o deudoras una de otra por cuenta propia.

2. Compensación Convencional: supone la no existencia de alguno de los requisitos de la compensación legal y por ello, intima la voluntad de ambas partes. En ésta, las partes acuerdan que la compensación se produzca, aunque falte alguno de los requisitos de la compensación legal por no ser una cuestión en la cual se encuentra interesado el orden público; por ejemplo, aun cuando no exista homogeneidad se conviene en la compensación de mercancías de distinta naturaleza,

por su valor convencional o de mercado, o de deudas aun no exigibles. Su mayor aplicación se encuentra en el contrato de cuenta corriente mercantil y en las cámaras de compensación.

Valga resaltar, que el Código Civil no trae normas al respecto y además, no este tipo de compensación no es posible cuando hay un obstáculo en el cual se encuentra interesado el orden público; por ejemplo, cuando una de las deudas es inembargable.

3. Compensación Facultativa: es la que se realiza, a solicitud de la parte, en cuyo favor hubiera cualquier obstáculo para la compensación legal, renunciando a oponerlo y acepta por supuesto, la compensación. Subráyese, que a diferencia de la compensación convencional, la facultativa requiere única y exclusivamente, la manifestación de voluntad de una de las partes y sólo produce sus efectos a partir de la notificación a la otra parte.

Conviene comentar en este espacio analizado, que la compensación facultativa consigue ser solicitada por quien tiene la elección entre varias cosas, una sola de las cuales es homogénea y por lo tanto compensable. Igualmente, por el deudor a condición o término que renuncia a esas modalidades; también, por el acreedor por depósito y comodato que logra consentir en la compensación facultativa de su crédito con otras deudas suyas.

En todo caso, en la intención de proceder la compensación facultativa, se han de extinguir ambas deudas, invocada únicamente por quien se encuentre en condiciones de hacerla valer y no puede ser suplida de oficio por el juez. Es más, sus efectos se producen desde el momento en que se alega, por contraposición a la compensación legal, que opera desde el momento en que coexisten los requisitos precisos para que haya lugar a ella.

4. La Compensación Judicial: palpablemente, es otro de los casos en los cuales, una de las deudas carece de alguno de los requisitos para la compensación legal, que por lo común, contempla la exigibilidad de la obligación o su liquidez. El demandado en vez de oponer la compensación legal, que no sería procedente, puede reconvenir el actor para que, al mismo tiempo, acuerde en que es deudor suyo y le pague una vez que la obligación sea exigible, solicitando al Juez que declare la compensación entre ambas obligaciones.

Llegados a este punto conviene analizar, sobre los efectos generales de la compensación, recordando que ésta extingue las deudas recíprocas y siendo legal, opera ipso jure, aunque la desconozcan las partes. Cuando es controvertida demanda la declaración del juez en decisión de carácter declarativo, salvo en la compensación judicial, en que la decisión es de carácter constitutivo. Al referirse a la extinción de las deudas, la misma es total si las deudas son iguales; si son desiguales se extingue en su totalidad la deuda menor y la mayor hasta el límite en que concurra la menor, en cuyo caso, se presentaría una excepción al principio de la integridad del pago.

Extinguida la deuda, se desaparecen todos sus accesorios y garantías, fianzas, hipotecas, prendas o privilegios, cesará la mora y no se verificará la prescripción. Subráyese, que las deudas y sus accesorios y garantías, análogamente a sus intereses, concluyen desde el momento mismo en que se dieron las condiciones para la procedencia de la compensación y no desde la declaración de la sentencia; por ello, es que se dice que la decisión del juez tiene carácter retroactivo. De manera entonces, que sobre un deudor que tiene varias deudas se observarán para la compensación las mismas reglas que se han determinado para la imputación en el artículo 1305, dispuesto en el artículo 1339 del Código Civil.

Para efectos de terceros, la compensación no puede afectar los derechos adquiridos por estos, conforme lo establece el artículo 1340 ejusdem; a saber:

1. Embargo del crédito por un tercero: es uno de los casos en los cuales la compensación no afecta los derechos ingénitos por el tercero embargante, en cuyo caso el único legitimado para recibir el pago es el depositario judicial, debido a que el pago efectuado al acreedor no es oponible a los acreedores, en cuyo favor se dictaminó el embargo, posteriormente a la notificación realizada al deudor, según reza el artículo 1289 del mismo código.
2. Cuando el acreedor cede el crédito a un tercero y lo notifica al deudor, la cesión le es oponible de acuerdo, a lo señalado en el artículo 1550 ejusdem, apuntando que el acreedor original deja de serlo.

El deudor está en posición de realizar reserva de sus derechos a oponer la compensación en el momento de la notificación, tomando como base lo establecido en el artículo 1337 de dicho código; reserva que se justifica, por cuanto, mediante la cesión del crédito queda afectado el deudor, quien estaría en posición de oponer la compensación al acreedor cedente, mas no al cesionario.

Con base en lo dicho aquí y de conformidad con lo dispuesto en el mismo artículo, la mera notificación se vuelve insuficiente en la intención de evitar que se compensen los créditos surgidos antes de la notificación; sus efectos se circunscriben a los créditos nacidos con posterioridad a la notificación, excepto, que el deudor haya admitido la cesión; en esta situación, quiere decir que ha desistido de la posibilidad de oponer la compensación al acreedor cedente y por tal razón, no tendrá oportunidad de oponer la

compensación, cualquiera sea el caso, tomando lo dicho en el artículo 1337 del Código.

3. Quiebra de uno de los deudores: ante esta situación, la compensación no es permisible en relación a los créditos que subyuguen luego de la declaratoria de quiebra, ya que las acreencias del fallido, en su totalidad, corresponden a la masa de acreedores. Perdiendo la facultad el fallido para recibir pagos, debido a que obviamente, queda inhabilitado para la administración de todos sus bienes y disponer de ellos, según el artículo 939 del Código de Comercio, siendo la compensación un doble pago y evidentemente, no procede la compensación.

En este espacio analizado, el acreedor del fallido tendrá que pagar completa su deuda al síndico o a los liquidadores de la quiebra y recibirá la parte proporcional de su acreencia, una vez liquidado el patrimonio del fallido. En cambio, cuando la compensación legal se hubiere producido antes de la declaratoria de quiebra, la misma es oponible a la masa de acreedores.

4. Pago de una deuda extinguida por compensación: quien ha pagado una deuda que estaba extinguida de derecho en virtud de la compensación y después persigue el crédito por el cual no ha opuesto la compensación, no puede, en perjuicio de terceros, aprovecharse de los privilegios, hipotecas o fianzas unidas a su crédito, a menos que haya tenido justa causa para desconocer el crédito que habría debido compensar su deuda, tal como suscribe el artículo 1341 del Código Civil.
5. Efectos respecto del fiador: éste, puede oponer la compensación al acreedor de lo debido al deudor principal; mas sin embargo, éste no puede oponer la compensación de lo que el acreedor deba al fiador,

según sugiere el artículo 1336 ejusdem. Todo lo cual es evidente, explicándose, que el fiador, que únicamente es el deudor subsidiario, oponga como compensación lo debido por el acreedor al deudor principal, sabiendo que ello lo beneficia y reduce la cuantía de su deuda. Tal facultad, le es negada al deudor principal, debido a que debe pagar la deuda por sí mismo y no en forma subsidiaria.

Distíngase, que la facultad concedida al fiador instituye una excepción al requerimiento de reciprocidad de la compensación.

Ahora bien, cuando se hace alusión a las causas de extinción de las obligaciones tributarias, se tiene que desaparece la relación jurídico/tributaria, entre el sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo, representado por el contribuyente, responsable o usuario aduanero. Corresponde a la conducta por la cual termina la razón que le dio origen al deber contributivo.

En el sentido extintivo de las obligaciones, se refiere a la imputación de un crédito, al pago de una deuda. En principio hace referencia a la desaparición simultánea de varias deudas diferentes cuando las partes son recíprocamente deudoras. Es una "confusión" de obligaciones en el sentido de evitar un doble pago, lo que simplifica la relación del acreedor y del deudor y asegura la igualdad entre las partes.

Definitivamente, la extinción de una obligación tributaria, cuando hay compensación, se efectúa de oficio o por solicitud de devolución cuando existe un saldo a favor dentro del término legal y deudas fiscales a cargo del solicitante, distinguiéndose como medios para tal fin, el pago, la compensación, la confusión, la condonación o remisión y la declaración de incobrabilidad.

Así se tiene, que el pago de la obligación tributaria refiere, que el pago ha de ser efectuado por los sujetos pasivos o (contribuyentes e incluso, por un tercero, quien se subrogará en los derechos, garantías y privilegios del sujeto activo, mas no en las prerrogativas reconocidas al sujeto activo por su condición de ente público. En cuanto a los aplazamientos y fraccionamientos, de forma excepcional, en casos puntuales y siempre que los derechos del fisco queden suficientemente garantizados, la administración tributaria podrá conceder fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas.

Ante esta situación, se producirán intereses sobre los montos financiados, los cuales serán equivalentes a la tasa activa bancaria vigente al momento de la suscripción del convenio. Al reseñar aspectos tales como el lugar, fecha y forma de pago; este último, ha de consumarse en la misma fecha en que se presente la correspondiente declaración, salvo que la ley o su reglamentación establezcan lo contrario. Resáltese en este particular, que los pagos realizados fuera de esta fecha, incluso los provenientes de ajustes o reparos, se considerarán extemporáneos y generarán los intereses moratorios previstos en el código. .

Así, el plazo para pago se resalta, que la administración tributaria podrá establecer plazos para la presentación de declaraciones juradas y pagos de los tributos, con carácter general para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen. A tales efectos, los días de diferencia entre los distintos plazos no podrán exceder de quince (15) días hábiles. .

En cuanto a la retención o percepción por terceros, existe pago por parte del contribuyente en los casos de percepción o retención en donde el agente es el único responsable ante el fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el

contribuyente, tal y como se contempla en el artículo 27 del Código Orgánico Tributario. La facultad para disponer otras formas de pago:, se consideran cuando el Poder Ejecutivo dispone, en función de la experiencia derivada de su aplicación, que las disposiciones relativas a las formas de pago de los tributos previstas por las leyes tributarias, no resultan adecuadas o eficaces para la recaudación, puede variar mediante decreto emitido por conducto del Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas.

En esta línea accionaria se trae a colación los pagos en exceso y prescripción de la acción de repetición, ante lo cual, los contribuyentes y los terceros responsables tienen acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos, pagos a cuenta, sanciones e intereses, aunque en el momento del pago no hayan formulado reserva alguna.

En este particular, la Administración Tributaria comunicará tales circunstancias dentro de los tres meses siguientes a la fecha de los pagos que originan el crédito, por medio de publicación en 'La Gaceta. En tanto, el acreedor tendrá derecho al reconocimiento de un interés igual al establecido en el Artículo 58 de este Código. Dicho interés correrá a partir del día natural siguiente a la fecha del pago efectuado por el contribuyente. Asimismo, éste, junto a los responsables, estará en disposición de solicitar la devolución de los saldos acreedores que excedan de la compensación prevista en el artículo 46 de este Código.

Las devoluciones devengarán un interés igual al establecido en el Artículo 58 ejusdem; este interés correrá a partir del primer día natural posterior a la fecha del pago efectuado por el contribuyente. Igualmente procederá cuando se trate de un pago indebido que fuera inducido o forzado por la Administración Tributaria. En los pagos efectuados antes de la fecha de pago prevista por la ley, no procederá el reconocimiento de intereses

durante el período comprendido entre el momento del pago y la fecha en que este efectivamente debió ser hecho.

Igualmente, no procederá el pago de intereses, cuando se ocasione un pago voluntario por parte del sujeto pasivo que no ha sido inducido o forzado por la administración, con el objeto de percibir un rendimiento financiero impropio. La acción para solicitar la devolución prescribe transcurridos tres años, a partir del día siguiente a la fecha en que se perpetró cada pago, o desde la fecha de presentación de la declaración jurada de la cual surgió el crédito.

En todo caso, la Administración ha de proceder al pago respectivo a más tardar durante el ejercicio presupuestario siguiente al de la fecha del reclamo del contribuyente. Siguiendo esta línea argumentativa, se apunta acerca de la imputación de pagos, ante lo cual, la administración tributaria y los sujetos pasivos o terceros, al pagar las obligaciones tributarias, han de imputar el pago, en todos los casos, al concepto de lo adeudado según sus componentes, en el orden siguiente: sanciones; intereses moratorios y tributo del periodo correspondiente.

En este particular, la compensación que procede se deben compensar de oficio o a petición de parte los créditos líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos y sus accesorios, con las deudas tributarias determinadas por él y no pagadas, o con las determinadas de oficio, referentes a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, siempre que sean administrados por el mismo órgano administrativo.

Inclusive, son compensables los créditos por tributos con los recargos y multas firmes establecidos en este Código. Seguidamente, el procedimiento para la compensación se resalta, que en los casos en que la Administración

Tributaria compruebe que un contribuyente ha pagado tributos en exceso, se le debe comunicar y, antes de proceder a su devolución o crédito, ha de efectuar las siguientes compensaciones:

1. El saldo lo debe aplicar a cualquier deuda por tributos, intereses, recargos por mora o multas que el contribuyente tenga ante ella, inclusive a las deudas originadas en sus obligaciones como agente de retención o percepción;
2. Si después de la compensación indicada en el inciso anterior resulta un remanente a favor del contribuyente, lo debe aplicar para cancelar el importe de los pagos parciales a cuenta de obligaciones vencidas del período fiscal en curso; y

Efectivamente, las compensaciones han de ser notificadas al contribuyente, así como también la existencia de cualquier saldo resultante. Si éste es a su favor, debe serle acreditado para el pago de cualquier nueva deuda por tributos, salvo que el contribuyente opte por su devolución, la que debe tramitarse conforme a las normas del Artículo siguiente. .

Para los efectos de la devolución referida en el inciso la Administración Tributaria debe emitir la resolución procedente. No procede devolución alguna por saldos acreedores correspondientes a períodos fiscales respecto de los que haya prescrito el derecho del Fisco para determinar y liquidar el tributo. Para garantizar la devolución indicada, en el Capítulo correspondiente a la Administración Tributaria de la Ley de Presupuesto Ordinario de la República, debe incluirse anualmente una partida, cuya estimación estará a cargo de la Administración Tributaria.

El monto de dicha partida habrá de depositarse en una cuenta especial de la Tesorería Nacional, contra la cual esta podrá girar en atención a las resoluciones que, para estos efectos, emitan los órganos de la

Administración Tributaria. Las devoluciones correspondientes al ejercicio económico en vigencia se efectuarán con cargo a la partida de ingresos respectiva. En cuanto a la compensación por terceros cesionarios, se ha de resaltar, que los créditos líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos pueden ser cedidos a otros contribuyentes y responsables, llenando las formalidades legales, para el único efecto de ser compensados con deudas tributarias que tuviere el cesionario con la misma Oficina de la Administración Tributaria.

La confusión, por su parte, se extingue, cuando el sujeto activo quedare colocado en la situación del deudor, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos objeto del tributo. La decisión será tomada, en todo caso, por medio de un acto emanado de la máxima autoridad de la administración tributaria.

La condonación o remisión, contempla la obligación de pagar los tributos únicamente consigue ser condonada por ley especial o en su defecto, dictada con alcance general. Las obligaciones accesorias, como intereses, recargos y multas, únicamente logran ser condonadas por dicha ley o por resolución administrativa en la forma y condiciones que esa ley establezca.

La prescripción de la obligación tributaria se ocasiona, a los cuatro (4) años los siguientes derechos y acciones; por tanto, el derecho para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus accesorios; la acción para imponer sanciones tributarias, distintas a las penas restrictivas de la libertad; el derecho a la recuperación de impuestos y a la devolución de pagos indebidos.

Asimismo, los intereses de la obligación tributaria: La falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido hace surgir, de pleno

derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la administración tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a uno punto dos veces (1,2) la tasa activa bancaria aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes.

A los efectos indicados, la tasa será la activa promedio de los seis(6) principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales, calculada por el Banco Central de Venezuela para el mes calendario inmediato anterior. La administración tributaria nacional publicará dicha tasa dentro de los primeros diez (10) días continuos del mes. De no efectuar la publicación en el lapso aquí previsto, se aplicará la última tasa bancaria que hubiera publicado la administración tributaria nacional.

Los privilegios, sean estos generales o especiales, se tiene que los créditos por tributos, intereses, recargos y sanciones pecuniarias, gozan de privilegio general sobre todos los bienes y las rentas del contribuyente o responsable o (sujeto pasivo) y, aún en caso de concurso, quiebra o liquidación, tendrán prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de:

1. Los garantizados con derecho real.
2. Las pensiones alimenticias, salarios y demás derechos derivados del trabajo y de seguridad social.

El privilegio es extensivo a los accesorios del crédito tributario y a la sanción de carácter pecuniario. En los casos de créditos por tributos con privilegio especial sobre determinados bienes, se aplicarán las disposiciones

de los artículos conducentes del Código de Comercio, Código Civil y Código Procesal Civil.

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

Al efectuar un análisis fecundo de las diferentes teorías y marco legal, relacionado con la compensación legal como modo de extinción de las obligaciones tributarias, llevó a la investigadora, a profundizar sobre el tema de Derecho Tributario, reconociendo que a través de la historia, se ha sostenido que la obligación tributaria es la que le otorga al Derecho Tributario su autonomía con respecto a otras ramas del Derecho.

La doctrina ha distinguido entre las obligaciones de dinero o pecuniarias y las obligaciones de valor. Las primeras son aquéllas que además de nacer como obligaciones pecuniarias, se cumplen mediante la transmisión de la propiedad de una determinada suma de dinero. Se dice que el dinero se encuentra *in obligatione et in solutione*.

Concíbase, que las obligaciones de valor sean, las que no nacen como obligaciones pecuniarias, sino que se refieren a un determinado valor, distinto del dinero. Sin embargo, no se extinguen mediante un pago en especie, lo hace transmitiendo la propiedad de una cantidad de dinero. Las obligaciones de valor por tanto, presentan así un doble aspecto temporal: en primer lugar, nacen como obligaciones referidas a un valor; posteriormente, ese valor es transformado en una cantidad de dinero, cambiando el objeto de la obligación, por lo que ésta se transforma en una obligación de dinero.

En el caso de las obligaciones de valor, se dice que el dinero no se encuentra *in obligatione* pero sí *in solutione*.

Se es del pensar, que en Venezuela, no existe ningún impedimento para que la obligación tributaria pueda ser pagada por medio de la transmisión de la propiedad de bienes distintos del dinero. Sin embargo, para que ello se logre, se requiere que la Ley lo permita expresamente y que el Fisco acepte dicha forma de extinción de la obligación. Como ejemplo de ello, en la legislación tributaria, se tiene el artículo 99 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, el cual permite, en los casos de herencias constituidas por objetos de arte o colecciones valiosas, la posibilidad para el deudor de liberarse de la obligación tributaria transmitiendo la propiedad de dichos bienes, en lugar del dinero, "a juicio del Ejecutivo Nacional".

Igualmente, la Ley de Hidrocarburos, en su artículo 41, permite determinar al Ejecutivo Nacional la forma de pago, es decir, si se hará "en especie o en efectivo". En este sentido, obsérvese que el artículo 38 del Código Orgánico Tributario, luego de enumerar los medios de extinción de la obligación tributaria, en su Parágrafo Único señala que las leyes especiales establecerán otros medios de extinción de la misma.

Una de las posibilidades que queda abierta para extinguir las obligaciones es la dación en pago, que consiste en un acuerdo entre el acreedor y el deudor por medio del cual se permite realizar el pago mediante entrega de un objeto distinto al objeto debido. De una interpretación a contrario del artículo 1290 del Código Civil se desprende la posibilidad de la dación en pago como medio de extinción de las obligaciones tributarias. Mas sin embargo, con particularidad de algunos casos excepcionales, la regla general es que la obligación tributaria se paga mediante la entrega de una suma de dinero, como se analizará a continuación.

El Código Orgánico Tributario no suministra expresamente una definición de las obligaciones tributarias, más de algunas de sus disposiciones se

desprende que considera la obligación tributaria como una obligación de dinero. En efecto, los artículos 59 y 60 de dicho Código se refieren a intereses moratorios y compensatorios, como también, a la actualización monetaria de la deuda tributaria, lo cual implica obligatoriamente que se considera la deuda tributaria como una deuda de dinero, ya que sobre las deudas de valor no corren intereses, por una parte; y, por la otra, la actualización monetaria no es necesaria en relación con las deudas del valor, sino a partir del momento en que éstas se liquidan, transformándose en obligaciones de dinero, tal como lo señala la doctrina en forma unánime.

Asimismo, del artículo 123 del Código Orgánico Tributario se desprende claramente el carácter pecuniario de la obligación tributaria en Venezuela y en lo referente a la extinción de la obligación tributaria, es concluyente, que los medios de extinción son, el pago, la compensación, la remisión y la prescripción todos estos contenidos en las normas tributarias venezolanas, distinguiéndose que la segunda, 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. Asimismo, se aplicará el orden de imputación establecido en los numerales 1, 2 y 3 del Artículo 44 del Código Orgánico Tributario.

## Bibliografía

### Libros

Bavaresco, A. *Las Técnicas de Investigación Manual para la Elaboración de Tesis*. Universidad del Zulia. Venezuela. 2002

Candal M, Régimen impositivo aplicable a sociedades en Venezuela Publicaciones U.C.A.B. Edición: Espiñeira, Sheldon y Asociados Pricewaterhouse Coopers UCAB, 2°.Venezuela. 2005

Fariñas, G. *Temas de Finanzas Públicas, Derecho Tributario e Impuesto Sobre la Renta*. 3ª Edición. 1986

Fierro, Heliodoro. *Metodología de la Investigación para la Ciencia Jurídica*. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez. Colombia. 1999

Garay, J. *Código Orgánico Tributario comentado*. Caracas. DM. Venezuela: Jurisprudencia Ramírez & Garay. 2002

Hernández y otros. *Metodología de la Investigación*. Editorial McGraw Hill. México. 2007

Herrera, Enrique. *Práctica Metodológica de la Investigación Jurídica*. Editorial Astrea. México. 1998

Herrera. *Holística, Comunicación y Cosmovisión*. FUNDACITE. Anzoátegui, 2000

Laya, J *Lecciones de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal*, Tomos I y II. Paredes Editores. Venezuela. 1989

Méndez, Carlos. *Metodología de la Investigación*. Editorial Trillas. México. 1999

Moya, E. *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Móvil Libros. Caracas 2006

Ramírez, A. *Hacienda Pública*. Editorial Temis S.A. 4ª Edición. 1998

Suárez De La Cruz, Alberto C. *Metodología y Hermenéutica*. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez. Colombia. 1998

Villegas, H. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Depalma Buenos Aires, Argentina. 1992

### **Tesis y Trabajos de Grado**

García, Pedro. *Análisis Jurídico de Obligaciones Tributarias de los Comerciantes*. Universidad San Carlos. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala. 2005

Guerrero, Fredy. *Concesión Tributaria Venezolana*. Universidad Gran Mariscal de Ayacucho. Barcelona

Mirabal, S. y otros. (*El Principio de la Legalidad y Justicia Tributaria en la creación y aplicación de la Unidad Tributaria en la Legislación Venezolana*). Trabajo de Grado para optar al título de Abogado. Universidad Fermín Toro Barquisimeto. 2007

Valiñas, S. *Argumentos del Contribuyente Exportador en el Proceso de Recuperación de Créditos Fiscales del IVA*. Universidad del Zulia. Venezuela

### **Fuentes Legales**

*Código Orgánico Tributario*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305, Octubre 17, 2001.

*Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*, Gaceta Oficial 36.860, Diciembre 30, 1999.

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.324 La Providencia N° SNAT/2005/0954

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.188.

Providencia SNAT/2005/056 A del 17 de mayo de 2005

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.002  
Decreto sobre la Ley de los Activos Empresariales (derogada)

Ley de Hacienda Pública Nacional. Gaceta Oficial N° 1660. Decreto N°  
150-11. 1974

*Ley General Tributaria. Ley 58/2003 del 29 de diciembre*

*Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y  
Tributaria. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.320,  
Noviembre 08, 2001.*

Sentencia 01318 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo  
de Justicia de fecha i de septiembre de 2004. Operatividad de la  
Compensación como medio de extinción de la Obligación Tributaria

### ***En Línea***

Banco Central de Venezuela. Informe Anual. 2010

Ortega y Colaboradores. *Los Créditos Fiscales IVA y la recuperación  
efectiva para su empresa.* Disponible: <http://www.camarapetrolera.org>  
Consulta (Enero 2010) 2007