



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: **MARÍA CAROLINA AMELIACH VILLARROEL**
Exp. N° 2010-0463

Adjunto al Oficio N° 8.558 del 11 de mayo de 2010, recibido en esta Sala el 1° de junio del mismo año, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió el expediente distinguido con el N° AF49-U-2002-000048 de su nomenclatura, contentivo de la apelación ejercida en fecha 11 de marzo de 2009, por la abogada María Flor Sequera (INPREABOGADO N° 64.132), actuando como sustituta de la Procuraduría General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, conforme se desprende de los folios 242 al 244 del expediente judicial, contra la sentencia definitiva N° 118/2008 dictada por el Tribunal remitente en fecha 29 de octubre de 2008, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad de comercio **PDVSA PETRÓLEO Y GAS, S.A.**, actualmente **PDVSA PETRÓLEO, S.A.** originalmente constituida bajo la denominación social CORPOVEN, S.A., inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, el 16 de noviembre de 1978, bajo el No. 26, Tomo 127-A Sgdo., cuya última modificación fue inscrita ante la aludida oficina de Registro en fecha 9 de mayo de 2001, bajo el N° 23, Tomo 81-A Sgdo.

El referido recurso contencioso tributario fue interpuesto contra los actos administrativos contenidos en las Providencias Administrativas identificadas con las letras y números MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/576; MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/577 y MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/578, todas de fecha 12 de diciembre de 2001, dictadas por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por medio de las cuales se autorizó la devolución parcial a través de certificados de reintegro tributario, de los créditos fiscales generados por concepto de Impuesto al Valor Agregado soportados por la mencionada contribuyente, durante los períodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre del año 2000, en la adquisición de bienes y servicios destinados a actividades de exportación, por la cantidad total reexpresada actualmente en ciento treinta y ocho millones setecientos treinta y tres mil ciento cincuenta y dos bolívares con sesenta y nueve céntimos (Bs. 138.733.152,69).

Mediante auto de fecha 11 de mayo de 2010, el Tribunal de primera instancia oyó en ambos efectos la apelación interpuesta.

El 2 de junio de 2010, se dio cuenta en Sala y por auto de esa misma fecha se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia, previsto en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela, aplicable *ratione temporis*, se designó ponente al Magistrado Hadel Mostafá Paolini y se fijó un lapso de quince (15) días de despacho para la fundamentación de la apelación incoada.

En fecha 7 de julio de 2010, el abogado Víctor García Rojas (INPREABOGADO N° 76.667), actuando en representación del Fisco Nacional, tal como se evidencia de poder inserto a los folios 338 al 342 del expediente, presentó escrito de fundamentación de la apelación ejercida.

Por auto del 22 de julio de 2010, se hizo constar conforme a lo previsto en el artículo 93 de la vigente Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, que vencido como se encontraba el lapso para la contestación de la apelación, sin que la representación judicial de la contribuyente consignara el respectivo escrito, la presente causa entraba en estado de sentencia.

Mediante auto del 18 de enero de 2011, en virtud de la nueva conformación de esta Sala Político-Administrativa, se reasignó la ponencia a la Magistrada Trina Omaira Zurita.

Por diligencia de fecha 28 de julio de 2011, la representación judicial del Fisco Nacional solicitó el pronunciamiento de la sentencia definitiva.

Luego, el 15 de mayo de 2012, esta Sala Político-Administrativa mediante Auto Para Mejor Proveer N° 051, solicitó al Gerente Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la remisión del expediente administrativo debidamente foliado.

El 16 de mayo de 2012, se dejó constancia que en fecha 16 de enero de 2012 se incorporó la abogada Mónica Misticchio Tortorella como Magistrada Suplente de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

Según diligencias suscritas los días 22 de mayo de 2012, 13 de diciembre de 2012 y 23 de abril de 2013, los apoderados judiciales de la contribuyente y del Fisco Nacional, convinieron suspender el curso de la causa por un lapso de noventa (90) días de despacho, siendo acordada por esta Sala Político-Administrativa en fechas 23 de mayo y 19 de diciembre de 2012 y 24 de abril de 2013, respectivamente.

El 24 de abril de 2013, se dejó constancia de la incorporación del Segundo Magistrado Suplente, Emilio Ramos González a esta Sala Político-Administrativa.

Por diligencia de fecha 21 de enero de 2014, el abogado Víctor García Rojas, antes identificado, actuando en representación del Fisco Nacional, solicitó *“una prórroga de treinta (30) días de despacho, visto que hasta la presente fecha la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), no ha recibido el expediente administrativo proveniente de la Gerencia Regional de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del mencionado Servicio”*.

El 23 de enero de 2014, se dejó constancia que el día 14 de enero de 2014, se incorporó a esta Sala Político-Administrativa la Tercera Suplente Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel, a fin de suplir la falta absoluta de la Magistrada Trina Omaira Zurita, a quien se le reasignó la Ponencia.

Mediante sentencia N° 00340 del 12 de marzo de 2014, esta Máxima Instancia acordó otorgar una prórroga al Fisco Nacional, por un lapso igual al otorgado en el referido Auto Para Mejor Proveer N° 051, de diez (10) días de despacho, a los fines de la remisión del expediente administrativo.

Luego, en fecha 23 de abril de 2014, la representación judicial del Fisco Nacional consignó copia certificada del expediente administrativo requerido, relacionado con la presente causa.

El 22 de julio de 2014, el abogado en juicio del Fisco Nacional solicitó a esta Sala el pronunciamiento de la definitiva.

En fecha 29 de diciembre de 2014 se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia las Magistradas María Carolina Ameliach Villarroel, Bárbara Gabriela César Siero y el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta, designados y juramentados por la Asamblea Nacional el 28 del mismo mes y año.

Por diligencia del 28 de julio de 2016, la representación judicial del Fisco Nacional requirió sentencia en el presente asunto.

A través de auto del 2 de agosto de 2016, se dejó constancia que el 23 de diciembre de 2015 se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en esa misma fecha.

Mediante escrito fechado 12 de enero de 2017, el representante fiscal pidió a esta Alzada que emitiera el fallo correspondiente.

En fecha 24 de febrero de 2017, se eligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

Revisadas las actas que integran el expediente, esta Sala pasa a decidir, conforme a las consideraciones siguientes:

I ANTECEDENTES

Mediante las Providencias Administrativas identificadas con las letras y números MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/576; MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/577 y MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/578, todas de fecha 12 de diciembre de 2001 y notificadas el 14 de ese mismo mes y año, dictadas por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración

Aduanera y Tributaria (SENIAT), el órgano tributario resolvió las solicitudes de recuperación a través de certificados de reintegro tributario peticionadas por la sociedad mercantil PDVSA PETRÓLEO, S.A. en fecha 4 de octubre de 2001, de los créditos fiscales generados por concepto de Impuesto al Valor Agregado soportados por la contribuyente durante los períodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre del año 2000, en la adquisición de bienes y servicios destinados a actividades de exportación.

En las precitadas Providencias se autorizó la devolución parcial de los créditos fiscales solicitados por la aludida empresa, por las cantidades que a continuación se detallan:

Período	Monto solicitado Bs. (actuales)	Monto acordado Bs. (actuales)	Diferencia Bs. (actuales)
Octubre 2000	44.764.302,15	42.287.883,37	2.476.418,88
Noviembre 2000	47.103.010,22	44.006.663,81	3.096.346,41
Diciembre 2000	58.524.918,76	52.438.605,49	6.086.313,27
Total	150.392.231,13	138.733.152,67	11.659.078,56

La anterior diferencia, por la cantidad de once millones seiscientos cincuenta y nueve mil setenta y ocho bolívares con cincuenta y seis céntimos, (Bs. 11.659.078,56), se ocasionaron por cuanto la contribuyente no consignó: *(i)* las Formas “D” solicitadas; *(ii)* las facturas de servicios de contribuyentes no domiciliados; *(iii)* incluyó el monto del flete al valor de sus ventas de exportación; y *(iv)* presentó diferencias entre el monto total declarado por concepto de exportación y el monto relacionado como importaciones de bienes y servicios para cada uno de los períodos verificados.

Dado que los referidos certificados de reintegro tributario tienen un valor nominal mínimo de diez mil bolívares (Bs. 10.000,00), actualmente reexpresados en la cantidad de diez bolívares (Bs. 10,00), la Administración Tributaria, con la advertencia de que la diferencia generada podría ser solicitada por la contribuyente en posteriores recuperaciones de impuesto, autorizó que se otorgaran las cantidades siguientes:

Período	Monto acordado Bs. (actuales)	Monto efectivamente reintegrado Bs. (actuales)	Diferencia Bs. (actuales)
Octubre 2000	42.287.883,37	42.287.880,00	3,37
Noviembre 2000	44.006.663,81	44.006.660,00	3,81
Diciembre 2000	52.438.605,49	52.438.600,00	5,49
Total	138.733.152,67	138.733.140,00	12,67

Posteriormente, el 21 de enero de 2002, la representación judicial de la contribuyente ejerció recurso contencioso tributario contra las referidas providencias, argumentando lo siguiente:

Alegó que la Administración Tributaria incurrió en un error de derecho al interpretar que en los procedimientos de recuperación de créditos fiscales por concepto de impuesto al valor agregado, las declaraciones de ventas de exportación Formas “D”, constituyen los únicos medios probatorios para demostrar la realización de las mismas.

En este sentido, indicó que de los anexos de las providencias administrativas impugnadas, el órgano tributario pudo evidenciar una serie de datos relativos a las denominadas formas “D”, tales como *“el serial de la planilla de declaración, el número del registro de la aduana e informaciones correspondientes a las ventas de exportación efectuadas, tales como el valor FOB en moneda extranjera y en bolívares de las mercancías importadas y exportadas, el tipo de cambio, la fecha de recepción, etc.”*.

En razón de lo anterior, manifestó que la Administración Tributaria aplicó literalmente las normas contenidas en el Decreto N° 596 de fecha 21 de diciembre de 1999, y en las Resoluciones N° 454 de fecha 8 de junio de 2000 y N° 490 del día 26 del mismo mes y año, sin tomar en cuenta la variedad de elementos probatorios que dispone el ordenamiento jurídico *“desechan[do] las amplias facultades de investigación de que dispone la Administración Tributaria, por medio de las cuales podía proveerse de medios probatorios sustitutivos de aquéllas”*. (Agregado de la Sala).

Denunció que el citado órgano fiscal incurrió en los vicios de falso supuesto de derecho y *“violación de ley”*, al rechazar los créditos fiscales originados en las operaciones de importación, por existir diferencias entre las cantidades indicadas por concepto de importaciones y las reflejadas en las adquisiciones de bienes y servicios destinadas a su actividad de exportación; asimismo, alegó que la Administración Tributaria se limitó a *“apreciar”* tales diferencias sin *“verificar la existencia de las mismas”*.

Seguidamente, invocó el vicio de falso supuesto de derecho por el rechazo de los créditos fiscales soportados por PDVSA PETRÓLEO, S.A., en su condición de responsable, en operaciones realizadas con sujetos no domiciliados en el país, por no presentar las facturas que evidencian la respectiva operación, indicando que la Administración Tributaria incurrió *“en un error de interpretación de las normas que regulan el procedimiento de recuperación”*, por cuanto -a su criterio- el *“Instructivo sobre la Aplicación de las Solicitudes de Recuperación de Créditos Fiscales a los Exportadores (...) no [es] de obligatoria observancia para [su] representada sino únicamente para los empleados de la Administración a los cuales esté destinado”*. (Agregados de la Sala).

Arguyó que el órgano exactor *“obvió considerar que en las respectivas solicitudes de recuperación de los créditos fiscales por concepto de impuesto al valor agregado solicitados a través de certificados de reintegro tributario (CERT), se reintegrase en efectivo a PDVSA Petróleo, S.A. las cantidades cuya recuperación no pudiese ser autorizada mediante el otorgamiento de tales certificados, en atención al valor nominal mínimo de los mismos de DIEZ MIL BOLÍVARES (Bs. 10.000,00), o que en su defecto, se autorizase a [su] representada, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 46 del Código Orgánico Tributario, a compensar dichas cantidades con cualquier suma que PDVSA Petróleo, S.A. adeudase o adeudare en el futuro al Fisco Nacional por concepto de tributos nacionales, intereses, multas, costas procesales y cualesquiera otros accesorios de obligaciones tributarias”*.

Finalmente, solicitó la nulidad de las Providencias impugnadas, por cuanto *“la Administración Tributaria, a su sólo arbitrio y sin fundamento legal alguno, lo cual configura un vicio de ilegalidad, consideró que las mencionadas diferencias debían ser imputadas en solicitudes posteriores, lesionando así el derecho de [su] representada a percibir la totalidad de las cantidades (...) que la propia Administración había acordado (...)”*. (Añadido de esta Alzada).

II DECISIÓN JUDICIAL APELADA

El Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, dictó la sentencia N° 118/2008 de fecha 29 de octubre de 2008, mediante la cual declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente PDVSA PETRÓLEO, S.A., confirmando de las Providencias Administrativas impugnadas el monto cuya recuperación fue acordado por la cantidad de ciento treinta y ocho millones setecientos treinta y tres mil ciento cincuenta y dos bolívares con sesenta y siete céntimos (Bs. 138.733.152,67) y ordenando la compensación de las sumas que no pudieron ser recuperadas a través de los certificados de reintegro tributario por el monto de doce bolívares con sesenta y siete céntimos (Bs. 12,67), fundamentándose en lo siguiente:

Que *“la presentación de tal Declaración [de ventas de exportación] constituye el presupuesto necesario para el nacimiento del derecho del contribuyente en su condición de exportador de recuperar el impuesto pagado o soportado en la adquisición interna de bienes y servicios. Asimismo, observa este Tribunal que (...) la [contribuyente] no sólo no presentó las referidas Declaraciones, sino que tampoco presentó, ni en sede administrativa, ni en esta sede jurisdiccional, documento alguno que lograra demostrar la efectiva realización de las exportaciones, razón por la cual resulta improcedente la recuperación de créditos fiscales con motivo de exportaciones no documentadas”*. (Agregados de la Sala).

Estableció, respecto al rechazo de los créditos fiscales por falta de comprobación que *“(...) en el presente caso la recurrente no produjo las facturas ni presentó documentos equivalentes que soportaren dichos créditos fiscales contraviniendo lo establecido en el artículo 35 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y los artículos 55 y 62 de su Reglamento ”*.

Asimismo, indicó que *“(...) en los procedimientos contenciosotributarios (sic) existe libertad de prueba, contando el recurrente con la oportunidad de promover no sólo las facturas sino cualquier documento equivalente que demuestre el crédito fiscal, aún sin la necesidad de que cumpla con la totalidad de los requisitos legales exigidos”*.

Sobre la base de lo anteriormente expuesto, sostuvo que *“(...) no es posible deducir créditos fiscales cuando éstos no hubieren sido soportados en cualquier estadio de la cadena de comercialización del bien o servicio del tributo en referencia y no hayan sido probados de manera plena, tal y como ocurre en el presente caso”*.

Respecto al rechazo de los créditos fiscales originados en operaciones de importación, por cuanto la Administración Tributaria señaló que existían diferencias entre las cantidades declaradas por concepto de exportación y las relacionadas como importaciones de bienes y servicios, el Tribunal de Instancia señaló que *“(...) de las actas que conforman el presente expediente judicial no se puede apreciar prueba alguna, tampoco se puede apreciar algún conocimiento de hecho para que la decisión puede (sic) basarse en la experiencia común o máximas de experiencia, además del hecho de que los actos de la Administración Tributaria se presumen fiel reflejo de la verdad y por lo tanto bajo el manto de la presunción de veracidad, todo lo cual trae como consecuencia que, al no ser probados los supuestos vicios alegados por la recurrente, deben darse por ciertos los hechos plasmados en las Providencias (...)”*.

En lo tocante a la solicitud de que se declare la compensación de las cantidades cuya recuperación no pudiese ser autorizada mediante el otorgamiento de los certificados de reintegro tributario (CERT), con cualquier suma que la contribuyente adeudase con el Fisco Nacional por concepto de tributos nacionales, intereses, multas, costas procesales y cualesquiera otros accesorios de obligaciones tributarias, destacó que “(...) *de acuerdo con lo expresado por la recurrente ella solicitó que se le autorizara para que esos excedentes fuesen compensados por otras deudas tributarias que pudiera tener con la República (...). Al emitirse el Certificado de Reintegro Tributario se puede extinguir cualquier deuda tributaria nacional ¿pero qué ocurre con el resto de las cantidades? En un primer lugar se puede solicitar su incorporación en la próxima solicitud, tal y como lo ha señalado la Administración Tributaria en el Acto recurrido, pero este sentenciador no ve limitaciones para que esta porción pueda compensarse con otras obligaciones nacionales*”.

Ello así, concluyó que “(...) *en aplicación del Artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, autoriza a través del presente fallo (...) a la recurrente PDVSA PETRÓLEO, S.A. a compensar las cantidades verificadas y autorizadas, que no pueden ser recuperadas a través de la emisión de Certificados de Reintegro Tributarios, en razón de las limitaciones de su valor nominal de Bs. 10.000,00, por tratarse de una deuda líquida y exigible no excluida por el Parágrafo Primero del Artículo 46 del Código Orgánico Tributario de 1994 vigente para la fecha de la solicitud o del Parágrafo Único del Artículo 49 del Código Orgánico Tributario de 2001, siempre y cuando éstos no hayan sido incluidos en cualquier otra solicitud de reintegro distinta a las contempladas en las Providencias (...). Así se declara*”.

Sobre la base de lo anteriormente expuesto, la recurrida declaró:

“(...) PARCIALMENTE CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la sociedad mercantil PDVSA Petróleo, S.A., contra las Providencias Administrativas MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/576, MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/577 y MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/578, todas de fecha 12 de diciembre de 2001, notificadas el 14 de diciembre de 2001, emanadas de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante las cuales la Administración Tributaria reintegró parcialmente a través de Certificados de Reintegro Tributario (CERT) los créditos fiscales por concepto de Impuesto al Valor Agregado soportados en adquisiciones de bienes y servicios destinados a actividades de exportación en todos los períodos de imposición coincidentes con los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2000.

En consecuencia se CONFIRMAN las Providencias Administrativas impugnadas y se ORDENA la compensación de las cantidades cuyo monto no pudo ser recuperada (sic) a través de los Certificados de Reintegro Tributario. (...)”.

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

El 7 de julio de 2010, el apoderado en juicio del Fisco Nacional fundamentó ante esta Alzada la apelación interpuesta contra la sentencia *supra* reseñada, en los términos siguientes:

Denunció que el Juez *a quo* incurrió en el vicio de suposición falsa por error de hecho, el cual se encuentra establecido en el artículo 320 del Código de Procedimiento Civil.

Al respecto, sostuvo que “(...) en el caso de autos es necesario advertir, que la Administración Tributaria en los actos administrativos objetos (sic) de recurso, reconoció la existencia de créditos fiscales de los cuales es beneficiario el contribuyente, especificando en cada uno de ellos la presencia de diferencias a su favor, dado que los referidos certificados tienen un valor numérico mínimo de DIEZ MIL BOLÍVARES EXACTOS (Bs. 10.000,00), indicando que dicha diferencia podrá ser solicitada en posteriores recuperaciones de impuesto”.

En conexión con lo anterior, alegó que Tribunal de mérito autorizó “a través del fallo emitido, a compensar **PDVSA PETRÓLEO, S.A.**, las cantidades verificadas y autorizadas, que no pueden ser recuperadas a través de la emisión de Certificados de Reintegro Tributario en esta oportunidad, en razón de las limitaciones de su valor nominal especificadas anteriormente, por tratarse de una deuda líquida y exigible”. (Sic).

Advirtió que el órgano exactor “al momento de la emisión de las Providencias recurridas, otorgó la posibilidad de solicitar en posteriores recuperaciones las mencionadas diferencias, que efectivamente ya han sido verificadas y autorizadas por dicha Administración, ello debido a la imposibilidad que se presenta al momento de la devolución de estas cantidades, motivado al mecanismo de devolución existente, representado en la necesaria utilización de los Certificados de Reintegro Tributario, los cuales contienen un valor numérico mínimo de DIEZ BOLÍVARES FUERTES (Bs.F. 10,00)”.

Recalcó que “con dichos certificados el contribuyente podrá proceder al pago de tributos, costas procesales y cualquier otro accesorio de la obligación tributaria principal, así como a la cesión de créditos allí reconocidos por consistir éste el título que lo justifica, lo que evidencia la peculiaridad de uso que comportan dichos instrumentos al determinar la utilidad que los mismos tendrán, al circunscribirlos al pago del tributo o cualquiera de sus accesorios”.

Por las razones expuestas, sostuvo que “independientemente que la Administración no haya ordenado la emisión de Certificados de Reintegro Tributario por el total de la diferencia mencionada, conforme a cada una de las Providencias identificadas, no quiere decir que la Administración Tributaria niegue la oportunidad de recuperación de los créditos fiscal (sic) sólo está trasladando este derecho a las posteriores recuperaciones de impuestos, en las que sea pertinente la emisión de Certificados de Reintegro Tributario, en las que se adicionará las cantidades especificadas anteriormente, ya que estos son los instrumentos idóneos en los que se soporta el crédito recuperado, utilizado para el pago de deudas tributarias que tenga el contribuyente (...)”.

Así, “al autorizar el Juzgador la compensación de estas diferencias de créditos fiscales obvió la necesaria emisión de los Certificados de Reintegro Tributario (CERT'S), los cuales serán emitidos al momento de que el contribuyente realice una nueva solicitud de recuperación de impuesto, lo que configura en la sentencia emitida la existencia del vicio de suposición falsa por error de hecho, ya que el a quo atribuyó a las Providencias impugnadas menciones que no contienen, incidiendo en la afectación del dispositivo de la decisión (...)”.

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Visto los términos en que fue dictado el fallo apelado, y las alegaciones expuestas en su contra por el representante judicial del Fisco Nacional, observa esta Sala que en el presente caso la controversia se contrae a

verificar si el Juez *a quo* al dictar su decisión incurrió en el vicio de suposición falsa por “*error de hecho*” al permitir la compensación de los montos de créditos fiscales por concepto de Impuesto al Valor Agregado cuya recuperación no pudo ser autorizada mediante el otorgamiento de los certificados de reintegro tributario (CERT).

Delimitada la *litis*, se pasa a decidir y al efecto se observa:

Alegó el apoderado en juicio del Fisco Nacional, que la sentencia apelada incurrió en el referido vicio de suposición falsa al considerar en forma errónea la posibilidad de compensar las diferencias de los créditos fiscales por concepto de Impuesto al Valor Agregado soportados por la contribuyente para los períodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2000, cuya recuperación fue parcialmente negada por la Administración Tributaria en las Providencias Administrativas identificadas con las letras y números MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/576; MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/577 y MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/578, todas de fecha 12 de diciembre de 2001.

Sobre el aludido vicio y conforme a la norma contenida en el artículo 320 del Código de Procedimiento Civil, esta Sala ha establecido que el mismo se refiere a “*un hecho concreto establecido falsa e inexactamente por el Juez en su sentencia a causa de un error de percepción y, para su procedencia, es preciso demostrar que el error cometido por el juzgador es de tal entidad, que en caso de no haberse producido, otro habría sido el dispositivo del fallo recurrido*”. [(Vid. Sentencia N° 00987 del 19 de octubre de 2010; caso: *Inversiones Las Palas, C.A (Hotel Palas)*].

Determinado lo anterior y circunscribiendo el análisis a la denuncia antes indicada, esta Alzada considera necesario señalar que a tenor de lo establecido en el artículo 46 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, la figura de la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria opera de pleno derecho, desde el momento en que se configuran los requisitos sustantivos o materiales que la hacen operativa, esto es, que se trate de créditos tributarios líquidos, exigibles y no prescritos, entre acreedores recíprocos.

En materia tributaria y específicamente bajo la reforma del Código Orgánico Tributario de 1994, se dejó expresamente indicada la necesaria intervención de la Administración Tributaria a fin de verificar la existencia, liquidez y exigibilidad de los créditos y de pronunciarse sobre la procedencia o no de la compensación que se pretenda oponer.

Para el caso de autos, el Tribunal *a quo* resolvió que “(…) *en aplicación del Artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, autoriza a través del presente fallo (...) a la recurrente PDVSA PETRÓLEO, S.A. a compensar las cantidades verificadas y autorizadas, que no pueden ser recuperadas a través de la emisión de Certificados de Reintegro Tributarios, en razón de las limitaciones de su valor nominal de Bs. 10.000,00, por tratarse de una deuda líquida y exigible no excluida por el Parágrafo Primero del Artículo 46 del Código Orgánico Tributario de 1994 vigente para la fecha de la solicitud o del Parágrafo Único del Artículo 49 del Código Orgánico Tributario de 2001, siempre y cuando éstos no hayan sido incluidos en cualquier otra solicitud de reintegro distinta a las contempladas en las Providencias*”.

Hecha la anterior precisión, tenemos que el Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón de su vigencia temporal, dispone en sus artículos 46 y 47 lo siguiente:

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

El contribuyente o su cesionario podrán oponer la compensación en cualquier momento en que deban cumplir con la obligación de pagar tributos, intereses, multas, costas y otros accesorios o frente a cualquier reclamación administrativa o judicial de los mismos. En tales casos, la Administración Tributaria deberá proceder a verificar la existencia, liquidez y exigibilidad de dicho crédito y a pronunciarse sobre la procedencia o no de la compensación opuesta. Por su parte, la Administración podrá oponer la compensación, frente al contribuyente, responsable o cesionario, a fin de extinguir, bajo las mismas condiciones, cualesquiera créditos invocados por ellos. En ambos casos, contra la decisión administrativa, procederán los recursos consagrados en este Código.

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

Parágrafo Segundo. En los casos de impuestos indirectos, cuyas normas prevean la devolución del impuesto, por la exportación de bienes muebles o prestación de servicios, la compensación sólo será oponible previa autorización de la Administración Tributaria”

“Artículo 47. Los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable por concepto de tributos y sus accesorios, podrán ser cedidos a otros contribuyentes o responsables, al solo efecto de ser compensados con deudas tributarias del cesionario con el mismo sujeto activo”.

Por su parte, el artículo 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, aplicable *rationae temporis*, al reconocer el derecho de los contribuyentes exportadores de bienes y servicios a recuperar los créditos fiscales, señala:

“Artículo 43. Los contribuyentes ordinarios que realicen exportaciones de bienes y servicios, tendrán derecho a recuperar los créditos fiscales generados por los insumos representados en bienes y servicios adquiridos o recibidos con ocasión de su actividad de exportación.

Si los exportadores efectuaren también ventas en el país, sólo tendrán derecho a recuperación de los créditos fiscales imputables a las ventas externas, aplicándose a estos efectos, si no llevaren contabilidades separadas unas de otras, el sistema de prorrata entre las ventas internas y externas efectuadas durante el período correspondiente. En todo caso, el monto de los créditos fiscales recuperables conforme a este artículo no podrá exceder de la cantidad que resultaría de aplicar la alícuota impositiva fijada de conformidad con el encabezamiento del artículo 27 de esta Ley, a la correspondiente base imponible de los bienes o servicios objeto de la exportación utilizada para el prorrato.

La recuperación de los créditos fiscales sólo podrá efectuarse de la siguiente manera:

- 1. En primer lugar, se deducirán los créditos fiscales de los débitos fiscales generados por el contribuyente con ocasión de la realización de operaciones internas.*

2. ***El remanente no deducido será objeto de recuperación, previa solicitud ante la Administración Tributaria, mediante la emisión de certificados especiales por el monto del crédito recuperable, los cuales podrán ser cedidos o utilizados para el pago de tributos y sus accesorios.***

La Administración Tributaria deberá pronunciarse sobre la procedencia de la solicitud presentada en un plazo no mayor de sesenta (60) días continuos contados a partir de su recepción, siempre que se hayan cumplido todos los requisitos que para tal fin haya establecido el Ejecutivo Nacional. En caso que el contribuyente ofrezca fianza suficiente que cubra el monto de los créditos fiscales a recuperar, la Administración Tributaria deberá decidir sobre la citada solicitud, en el plazo de quince (15) días hábiles de formulada la misma.

3. *En caso que la Administración no se pronuncie expresamente sobre la solicitud presentada dentro de los plazos previstos en el numeral anterior, el contribuyente se entenderá autorizado a imputar el monto de los créditos fiscales contenidos en su solicitud, al pago de las deudas tributarias líquidas y exigibles que tenga con el Fisco Nacional, o a cederlo para los mismos fines.*

La emisión de los certificados especiales establecida en el numeral 2 de este artículo, así como la autorización para utilizar los créditos fiscales que se deriva de la falta de pronunciamiento administrativo expreso previsto en el numeral 3, operará sin perjuicio de la potestad fiscalizadora de la Administración Tributaria, quién podrá en todo momento determinar la improcedencia de la recuperación verificada.

El Ejecutivo Nacional establecerá el procedimiento para hacer efectiva la recuperación en los términos aquí previstos, así como los requisitos y formalidades que deban cumplir los contribuyentes para su procedencia.

El presente artículo será igualmente aplicable a los industriales y comerciantes de productos exentos que exporten total o parcialmente los bienes o servicios propios de su giro o actividad comercial, siempre y cuando estén inscritos en el Registro de Contribuyentes de este impuesto". (Resaltado de la Sala).

De igual manera, ha sido criterio de esta Sala que la única manera en que podrían los contribuyentes compensar los créditos fiscales recuperables, sin haberse emitido los certificados especiales de reintegro tributario, es cuando la Administración Tributaria no respondiese la solicitud de recuperación dentro de los plazos previstos en el comentado artículo 43, numerales 2 y 3 de la referida Ley, es decir dentro de los sesenta (60) días continuos a partir de su recepción, caso en el cual se autoriza al interesado para que proceda a imputar el monto de los créditos fiscales al pago de las deudas tributarias líquidas y exigibles o a cederlos para los mismos fines conforme al Código Orgánico Tributario de 1994. [(Vid. sentencia N° 1678, de fecha 1° de diciembre de 2011, caso: *Compañía Anónima Venezolana de Guías (Caveguías)*].

En conexión con lo anterior, observa la Sala a los folios 74, 85 y 97 de de los autos que en fecha **4 de octubre de 2001**, la contribuyente PDVSA PETRÓLEO, S.A., presentó ante la Administración Tributaria su solicitud de recuperación de créditos fiscales generados por concepto de Impuesto al Valor Agregado para los períodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2000, en la adquisición de bienes y servicios destinados a actividades de exportación, las cuales fueron respondidas por el órgano exactor en fecha **12 de diciembre de 2001** y notificadas a la referida sociedad mercantil el **14 del mismo mes y año**, es decir, fuera del plazo de sesenta (60) días continuos previstos en el artículo 43 *eiusdem*, por lo que conforme a lo expresado en la norma

antes transcrita, la contribuyente podrá proceder a la cesión o compensación, del monto de bolívares doce con sesenta y siete céntimos (Bs. 12,67), sin los certificados especiales de reintegro tributario. Así se decide.

Conforme a lo expuesto, la Sala estima improcedente el vicio de suposición falsa por errónea apreciación de los hechos, alegado por el apoderado judicial del Fisco Nacional. Así se declara.

Con fundamento en estas consideraciones, esta Sala debe declarar sin lugar la apelación formulada por el representante judicial de la República contra la sentencia definitiva N° 118/2008 de fecha 29 de octubre de 2008 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en consecuencia, se confirma el fallo apelado en lo relativo al pronunciamiento mediante el cual declaró la posibilidad de compensar la cantidad total en moneda actual de doce bolívares con sesenta y siete céntimos (Bs. 12,67) por concepto de excedente de crédito fiscal en materia de Impuesto al Valor Agregado, en los términos expuestos. Así se declara.

Consulta.-

Ha sido criterio de esta Máxima Instancia que el análisis en consulta de las decisiones están sujetas a los aspectos de orden público, constitucional y de interés general señalados por esta Sala Político-Administrativa en sus sentencias Nos. 00812 y 00813, ambas de fecha 22 de junio de 2011, casos: *C.A. Radio Caracas Televisión - RCTV-* y *Corporación Archivos Móviles Archimóvil, C.A.*, respectivamente; concatenados con la reconsideración del criterio consistente en los requisitos o condiciones exigidas para conocer en consulta obligatoria de las sentencias contrarias a las pretensiones del Estado, realizada en el fallo N° 01658 del 10 de diciembre de 2014, caso: *Plusmetal Construcciones de Acero C.A.*, donde se decidió la improcedencia del establecimiento de límites a la cuantía para someter a consulta las decisiones judiciales desfavorables a la República, vistos “*los intereses patrimoniales del Estado debatidos en los juicios contencioso-tributarios, que denotan un relevante interés público y utilidad social, por estar íntimamente relacionados con la recaudación de tributos y la obligación de los particulares de contribuir con las cargas públicas para la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población*”.

Vinculado a lo expuesto, el conocimiento en consulta de los fallos que desfavorezcan a la República, no será condicionado a una cuantía mínima, por lo que en la causa bajo estudio los requisitos a considerar para la procedencia del aludido privilegio procesal son los siguientes:

1.- Que se trate de sentencias definitivas o interlocutorias que causen gravamen irreparable, es decir, revisables por la vía ordinaria del recurso de apelación.

2.- Que las señaladas decisiones judiciales resulten contrarias a las pretensiones de la República.

Asimismo, mediante la consulta se revisará el fallo de instancia cuando haya incurrido en lo siguiente: (i) se apartó del orden público; (ii) violentó normas de rango constitucional o interpretaciones y criterios vinculantes sentados por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal; (iii) quebrantó formas sustanciales en el proceso o de las demás prerrogativas procesales; o (iv) hubo una incorrecta ponderación del interés general (*vid.* decisión de la Sala Constitucional Nro. 1071 del 10 de agosto de 2015, caso: *María del Rosario Hernández Torrealba*).

Circunscribiendo las exigencias señaladas en el referido criterio jurisprudencial al caso bajo análisis, esta Máxima Instancia constata lo siguiente: (a) se trata de una sentencia definitiva; (b) dicho fallo resultó parcialmente contrario a las pretensiones de la sociedad mercantil PDVSA PETRÓLEO, S.A., advirtiendo esta Sala que mediante la sentencia N° 281 de la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal dictada en fecha 26 de febrero de 2007, se estableció que “(...) ‘PDVSA Petróleo, S.A.’, es una empresa del estado beneficiaria de las prerrogativas procesales que la Ley le confiere tanto a la República Bolivariana de Venezuela como a una serie de entes de derecho público similares (...)” y (c) se trata de un asunto de naturaleza tributaria donde se encuentra involucrado el orden público (*vid.* sentencia de esta Sala Político-Administrativa Nro. 1.747 del 18 de diciembre de 2014, caso: *Importaciones Producciones Enológicas, C.A.*), así como también el interés general, razones estas que a juicio de este Alto Tribunal hacen procedente la consulta. Así se declara.

Así, pasa esta Máxima Instancia a revisar la conformidad a derecho de los pronunciamientos proferidos por el Juzgado de mérito a través de la sentencia N° 118/2008 de fecha 29 de octubre de 2008 que resultan desfavorables a la contribuyente PDVSA PETRÓLEO, S.A., en torno a: (i) la improcedencia del alegato relativo a que las declaraciones de ventas de exportación no constituyen los únicos medios probatorios para demostrar dichas ventas; asimismo, (ii) la procedencia del rechazo de los créditos fiscales por falta de comprobación y (iii) la procedencia del rechazo de los créditos fiscales originados en operaciones de importación por la existencia de diferencias entre las cantidades declaradas por concepto de exportación y las relacionadas como importaciones de bienes y servicios.

El Tribunal de origen indicó respecto al alegato referido a que las declaraciones de ventas de exportación (formas D) no constituyen los únicos medios probatorios para demostrar el haber realizado ventas de exportación, no obstante, afirmó que “*la contribuyente (...) no solo no presentó las referidas Declaraciones, sino que tampoco presentó, ni en sede administrativa, ni en esta sede jurisdiccional, documento alguno que lograra demostrar la efectiva realización de las exportaciones (...)*”.

En cuanto al rechazo de los créditos fiscales por falta de comprobación, indicó el *a quo* que se “*declara improcedente (...) por cuanto no es posible deducir créditos fiscales cuando éstos no hubieren sido soportados en cualquier estadio de la cadena de comercialización del bien o servicio del tributo en referencia y no hayan sido probados de manera plena, tal y como ocurre en el presente caso*”.

Por último, con relación a las diferencias entre las cantidades declaradas por concepto de exportación y las relacionadas como importaciones de bienes y servicios, argumentó el Tribunal de mérito que la recurrente “*no probó nada con relación a las exportaciones supuestamente efectuadas, no probó nada con respecto a la correspondencia que debe existir entre las cantidades declaradas por concepto de exportación y las relacionadas como importaciones de bienes y servicios, así como tampoco probó los créditos fiscales originados por las operaciones supuestamente realizadas con personas jurídicas no domiciliadas en Venezuela, es decir, no probó que cumpliera con las normas establecidas en la Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento (...)*”. (Sic).

Con respecto a lo anteriormente expuesto, aprecia esta Sala de las actas procesales que más allá de las alegaciones de la contribuyente para contrariar la actuación fiscal en torno a la recuperación parcial de créditos fiscales por concepto de Impuesto al Valor Agregado soportados en adquisiciones de bienes y servicios destinados a

actividades de exportación, sus apoderados en juicio no aportaron a los autos probanzas suficientes para comprobar y desvirtuar dichas actuaciones, así como para enervar la veracidad de las situaciones de hecho evidenciadas al efecto por la Administración Tributaria, descritas en los actos administrativos recurridos.

Así las cosas, luego de examinar el pronunciamiento judicial dictado por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 29 de octubre de 2008, esta Alzada pudo constatar, que el Juzgador de la causa al declarar parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente, lo hizo en aplicación de las normas constitucionales y legales vigentes para el momento; sin afectar criterios e interpretaciones vinculantes de la Sala Constitucional de este Alto Tribunal; que la misma fue pronunciada conforme a las normas que rigen la jurisdicción contencioso tributaria, y sin que se advirtiera del actuar del juzgador quebrantamientos al orden procedimental que rige su actuación. Así se establece.

Con fundamento en lo *supra* indicado, esta Sala conociendo en consulta, confirma la sentencia definitiva N° 118/2008 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en fecha 29 de octubre de 2008, y, en consecuencia, queda firme, lo decidido por el Tribunal de la causa respecto a: *i*) la improcedencia del alegato relativo a que las declaraciones de ventas de exportación no constituyen los únicos medios probatorios para demostrar dichas ventas; *ii*) procedente el rechazo de los créditos fiscales por falta de comprobación y *iii*) procedente el rechazo de créditos fiscales originados en operaciones de importación por la existencia de diferencias entre las cantidades declaradas por concepto de exportación y las relacionadas como importaciones de bienes y servicios. Así finalmente se decide.

Por las razones antes expuestas, se declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado en fecha 21 de enero de 2002 por la contribuyente PDVSA PETRÓLEO, S.A. contra las Providencias Administrativas Nros. MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/576; MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/577 y MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/578, todas de fecha 12 de diciembre de 2001, dictadas por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en consecuencia, se confirma de los referidos actos administrativos la procedencia del rechazo por parte de la Administración Tributaria de los créditos fiscales relativos a la actividad de exportación, por la suma actual de once millones seiscientos cincuenta y nueve mil setenta y ocho bolívares sin céntimos (Bs. 11.659.078,00) y se anula la improcedencia de compensar la diferencia entre lo declarado y relacionado por la contribuyente por la cantidad actual de doce bolívares con sesenta y siete céntimos (Bs. 12,67). Así se declara.

V DECISIÓN

Por las razones anteriormente expuestas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1. SIN LUGAR la apelación del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva N° 118/2008 de fecha 29 de octubre de 2008, dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas; en consecuencia, se **CONFIRMA** el fallo apelado respecto del

pronunciamiento mediante el cual declaró la posibilidad de compensar la cantidad total en moneda actual de doce bolívares con sesenta y siete céntimos (Bs. 12,67) por concepto de excedentes de créditos fiscales en materia de Impuesto al Valor Agregado, en los términos expuestos en el presente fallo.

2. Que **PROCEDE** la consulta del mencionado fallo.

3. Conociendo en consulta, se **CONFIRMA** la decisión definitiva N° 118/2008, dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.

4. En consecuencia, queda **FIRME** lo decidido por el Tribunal de la causa respecto a: *i)* la improcedencia del alegato relativo a que las declaraciones de ventas de exportación no constituyen los únicos medios probatorios para demostrar dichas ventas; *ii)* procedente el rechazo de los créditos fiscales por falta de comprobación y *iii)* procedente el rechazo de créditos fiscales originados en operaciones de importación por la existencia de diferencias entre las cantidades declaradas por concepto de exportación y las relacionadas como importaciones de bienes y servicios.

5. PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente **PDVSA PETRÓLEO, S.A.**, en fecha 21 de enero de 2002 contra las Providencias Administrativas Nros. MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/576; MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/577 y MF-SENIAT-GRTICE-DR/2001/578, todas de fecha 12 de diciembre de 2001, dictadas por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), en consecuencia:

5.1. FIRME de los referidos actos administrativos la procedencia del rechazo por parte de la Administración Tributaria de los créditos fiscales relativos a la actividad de exportación, por la suma actual de once millones seiscientos cincuenta y nueve mil setenta y ocho bolívares sin céntimos (Bs. 11.659.078,00).

5.2. Se **ANULA** de las Providencias Administrativas impugnadas, la improcedencia de compensar la diferencia entre lo declarado y relacionado por la contribuyente por la cantidad actual de doce bolívares con sesenta y siete céntimos (Bs. 12,67). Por lo tanto, procede su compensación o cesión, de acuerdo a lo señalado en la presente decisión.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los seis (06) días del mes de junio del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta - Ponente
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

La Magistrada
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

El Magistrado
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha seis (06) de junio del año dos mil
diecisiete, se publicó y registró la anterior
sentencia bajo el N° 00641.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD