



## CAUSACIÓN DE INTERESES EN LOS REINTEGROS DE CRÉDITOS FISCALES A LOS EXPORTADORES

(Causation of interests on the fiscal credits reintegration to exporters)

**León, Léryda**

Instituto de Desarrollo Profesional (IDEPRO), Venezuela

[leon@stanzione.com](mailto:leon@stanzione.com)

**Recibido:** 28 de febrero del 2011 **Aceptado:** 21 de marzo de 2011

### RESUMEN

El objetivo de la presente investigación, estuvo centrado en determinar la causación de intereses ante la falta de una respuesta oportuna por parte de la Administración Tributaria a las solicitudes de reintegros de créditos fiscales efectuadas por los exportadores, al efecto la metodología utilizada se fundamentó en la revisión documental y la aplicación de un instrumento de recolección constituido por un guión de entrevista. Se consideraron opiniones expuestas por tratadistas, tales como: Fraga (2006), Carmona (2005), Alfonso (2004), Belisario (2010), Brewer-Carías (2010), entre otros. Como resultado, la investigadora alcanzó las siguientes conclusiones: multiplicidad de textos legales contienen algunas normas referidas a este proceso pero, éstas deben sujetarse a las disposiciones establecidas en la Constitución Bolivariana de Venezuela, atendiendo al principio de supremacía constitucional. Asimismo, son de aplicación y observancia las normas contenidas en el Código Orgánico Tributario, en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, complementándose con el Código Civil, entre otras. El proceso de recuperación de tributos debería cumplirse de manera estricta, respetando los lapsos establecidos en las disposiciones tributarias. Sin embargo, se ha convertido en un proceso lleno de obstáculos, requisitos repetitivos y un considerable retardo, que en nada colabora en el proceso de reactivación económica requerida por el país, normas de rango inferior violatorias y desconocedoras del principio de supremacía constitucional, interfieren y retardan el proceso, convirtiéndolo en detrimento del contribuyente exportador, el cual soporta todo el peso económico; formalismos que vulneran el derecho a la legítima defensa, el derecho de compensación de las deudas sostenidas contra el Tesoro Nacional, se desconoce el derecho a obtener una oportuna y adecuada respuesta, el proceso culmina al expedirse los Certificados de Reintegro Tributario, pero no hay un límite preestablecido para tal fin, todo obra en atención a la discrecionalidad del funcionario actuante.

**Palabras clave:** Impuesto al Valor Agregado, Recuperación de Créditos Fiscales, Certificados Especiales de Reintegro Tributario.

### ABSTRACT

The objective of this research focused on determining the accrual of interest at the lack of timely response by the tax authorities to requests for refunds of tax credits to exporters, the effect of the methodology is based on a review document and the application of an



instrument collection consists of an interview script, starting from the beginning, opinions expressed by writers and jurists, such as Fraga (2006), Carmona (2005), Alfonzo (2004), Belisario (2010), Brewer-Carías (2010), among others. As a result, the researcher reached the following conclusions: multiplicity of legal texts contain some rules regarding this process, but they must abide by the provisions of the Bolivarian Constitution of Venezuela, taking into account the principle of constitutional supremacy. They are also implement and enforce the rules contained in the Tax Code, the Administrative Procedures Law, complemented by the Civil Code, among others, the recovery of taxes should be strictly in compliance with the terms established by the tax provisions, however, has become a process fraught with obstacles, repetitive requirements and a considerable delay, which in no way contributes to the economic recovery process required by country standards of lower rank and unfamiliar violate the principle of constitutional supremacy, interfere and retard the process at the expense of the taxpayer making the exporter, which supports all the economic weight formalism that violate the right to self defense, set-off of debts held against the National Treasury, is unknown right to a timely response by providing negative administrative silence, the process culminates with the issuance of the Certificate of Tax Refund, but there is no preset limit, all work in response to the discretion of the official issuing.

**Keywords:** Value Added Tax, Recovery of tax credits, Special Certificates of tax Refunds.

## INTRODUCCIÓN

Debido a la aplicación de la alícuota impositiva del cero por ciento (0%), los contribuyentes exportadores no tienen la posibilidad de trasladar al consumidor final, los créditos fiscales soportados durante las compras de bienes y contratación servicios que intervienen en la elaboración de los productos a exportar, por cuanto, estas actividades no generan débitos fiscales; no logrando por ende, estos contribuyentes deducir sus créditos de sus débitos fiscales.

Sin embargo, en Venezuela la aplicación de este tipo impositivo a las ventas de exportación, ha sido complementada con el Régimen de Reintegro de Créditos Fiscales para los Exportadores; brindándole la oportunidad a estos de recibir del Estado venezolano, los impuestos pagados a sus proveedores y no deducidos vía débito fiscal.

Este derecho está regulado por diferentes instrumentos normativos, los cuales involucran el cumplimiento de una serie de formalismos y requisitos reiterados, haciendo el proceso lento y engorroso, además, de la inexistencia de limitaciones temporales para la emisión de los Certificados Especiales de Reintegro Tributario (CERT), por parte del Ministerio del Poder Popular para la Planificación y las Finanzas, dejando a la discrecionalidad de la Administración Pública la culminación del procedimiento de recuperación.

Tal situación, podría ocasionar que el exportador acumule en su contabilidad el monto pagado por concepto de IVA, el cual no podrá considerar en su estructura de costo, si desea hacer sus productos competitivos en cuanto a precios en los mercados foráneos; también, se quebranta la mecánica del tributo, así como su esencia, por cuanto, le es



imposible deducir sus créditos de sus débitos fiscales, por el hecho de no generarse estos últimos, lo cual no permite trasladar el impuesto pagado al consumidor final, pasando a tener este impuesto, efectos acumulativos para estos contribuyentes.

De seguir las circunstancias antes descrita, el contribuyente exportador se podría ver afectado por la falta de liquidez constante, lo cual le impediría dar cumplimiento a sus compromisos, presentándose en la vida económica del exportador, una situación negativa, al tratarse de sumas de dinero que constituyen recursos necesarios para ser utilizados en la producción de otros bienes.

Dicho escenario tiene un costo considerado como el valor total de todas las otras cosas, como bienes e inversiones, no producidas por esos recursos durante el tiempo que estos se encuentren en poder de la Administración Tributaria, motivo por el cual resulta imperativo para el exportador obtener oportunamente el dinero de los créditos fiscales objeto de reintegro.

La situación expuesta es considerada por Fraga (2008) injusta, al plantear que la Administración Tributaria se enriquece a expensas del contribuyente, al no devolverle oportunamente el impuesto pagado, desatendiendo el mandato de la ley, calificando su actuación de antijurídica y causando lesiones de tipo económico en detrimento del exportador, lo cual tiene repercusión en el tema de responsabilidad patrimonial del Estado.

Es por ello, que autores como Fraga (2008) han delineado la posibilidad de la existencia de una responsabilidad patrimonial en cabeza del Estado, por el daño causado al exportador durante las actuaciones de sus funcionarios; y la necesidad de pagar intereses de mora, en aquellos casos donde la Administración Tributaria detente cantidades de dinero del exportador fuera de los límites legalmente establecidos.

## **PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS**

Para el Diccionario Espasa (1999), los principios están consagrados en la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela y conforman de forma general, el marco jurídico del sistema tributario; dicha afirmación encuentra basamento en el artículo 7 del texto aludido, el cual dispone que “La constitución es la norma suprema y el fundamento de ordenamiento jurídico...” (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).

Tal disposición, delimita el ejercicio del poder público, y asegura el pleno disfrute de los derechos establecidos en la norma fundamental; además, distribuye las facultades de cada uno de los niveles organizacionales que conforman el Estado.

### **PRINCIPIO DE GENERALIDAD**

El artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV), dispone: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley” (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).



El artículo anteriormente citado consagra un principio fundamental, denominado por tratadistas de derecho como: principio de generalidad. Éste, como indica Fraga (2006), reconoce el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de todos los ciudadanos, las cuales deben ser distribuidas de una manera justa entre todos, atendiendo a la capacidad económica de cada persona, sea esta natural o jurídica.

### **PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

El artículo 316 del mismo texto normativo, indica de manera expresa que “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente...”

Este segundo principio desprendido del texto citado, el de capacidad contributiva, según Ramírez, Baute y Planchart (2000), constituye una garantía a la economía del ciudadano, quien debe cumplir con el deber de contribuir a los gastos públicos, de acuerdo a sus limitaciones económicas, constituyendo esta afirmación un mandato restrictivo a la actuación del Estado, en su potestad recaudadora.

Asimismo, la decisión emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 06 de diciembre del año 2005, juicio: Alfonso Rivas & Cia y otras, citada por Cedeño y Díaz (2010:158), sostiene que: “...la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria”.

Partiendo de los planteamientos anteriores, este principio exige al legislador la estructuración de un sistema tributario en el cual la participación del ciudadano en el sostenimiento del gasto público, se realice atendiendo a sus posibilidades económicas, las cuales se determinarán por la existencia de un patrimonio, siendo la base sobre la cual actúa la Administración Tributaria.

Es evidente que, el legislador patrio hizo un acto de justicia al crear el Régimen de Reintegro de Créditos Fiscales a los Contribuyentes Exportadores, por cuanto, tal como afirma Quintana (2000), el reembolso de los créditos fiscales suple dentro de la estructura del tributo los débitos fiscales no generados, en virtud de la aplicación del tipo impositivo del cero por ciento; lo cual, permite que los créditos fiscales soportados por el exportador, sean utilizados, evitándole consecuencias de tipo económicas.

Además, este régimen enmarcado en el ordenamiento jurídico venezolano, persigue la neutralidad del impuesto indirecto mediante la devolución de los créditos fiscales no trasladados pero con derecho a reintegro, confirmando al sistema tributario venezolano la característica de ser justo y equitativo; al exigir al exportador el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de acuerdo a su posibilidades, con el hecho de quitarle el peso económico que conlleva la imposible traslación de los IVA pagados.

Sin embargo, la demora en la que incurre la Administración Tributaria durante la sustanciación del procedimiento de recuperación, y la devolución extemporánea de los



créditos fiscales objeto de reintegro, hacen pensar que este organismo traspasa los límites de los derechos y garantías antes descritos, por no considerar las consecuencias económicas y financieras soportadas por el exportador, lo cual va mas allá de su capacidad contributiva.

Dicha situación convierte el tributo en cuestión en un impuesto desmedido para el exportador, y debido a su imposible repercusión, extrae del contribuyente más de lo que puede soportar económicamente, haciendo sucesivas la merma de sus riquezas y capital.

### **PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA**

El principio de legalidad tributaria conocido también con el nombre de reserva legal de la tributación, para el cual Fraga (2006) sostiene que sólo el legislador puede crear el tributo y todos los elementos estructurales de éste, sin poder delegar esta tarea en otros órganos del Poder Público.

Por otra parte, para Belisario (2010) no es suficiente que el tributo sea creado mediante ley, esta debe cuidar la inclusión de todos los elementos esenciales del mismo en la norma, para asegurar la aplicación efectiva del principio de legalidad y el respeto a las demás garantías de rango constitucional.

Lo que es lo mismo, sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley, pueden definirse todos los elementos que engloban un tributo, sobre todo, aquellos donde el Poder Público afecte derechos de los particulares. Esto se desprende de la máxima latina que dice: no existe tributo sin una ley.

Igualmente, Moya (2003) afirma que todo tributo debe ser sancionado por una ley, dictada por el órgano legislativo creado para tal fin; dicho postulado encuentra su basamento en el artículo 137 constitucional, el cual dispone que sólo la Constitución y las leyes, otorgarán atribuciones a los órganos del poder público; limitando esta norma, la potestades del Ejecutivo Nacional y el de la Administración Tributaria, en la materia que ocupó esta investigación.

Es por ello, que el principio de legalidad tributaria se ve seriamente comprometido por algunos dispositivos normativos en materia de recuperación de créditos fiscales, por cuanto, en primer lugar, no se establece legalmente límites temporales para culminar el proceso de recuperación, el cual sólo se materializa mediante la emisión de los Certificados.

Se observa que no existió una buena técnica legislativa al momento de crear la Ley de impuesto al Valor Agregado (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007), por cuanto el legislador obvió establecer a través de ésta, el plazo máximo para la emisión de los Certificados, afectando abiertamente derechos constitucionales, como es el de obtener una oportuna respuesta, en este caso a las solicitudes de reintegro de créditos fiscales.

En segundo lugar, existe un conflicto entre normas de inferior jerarquía, tales como el Decreto 2095 (Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, 2002), el cual



norma el Reglamento Parcial No. 1 en materia de recuperación de créditos fiscales, la Resolución 1661 (Ministerio del Poder Popular para la Planificación y las Finanzas, 2005), la cual dispone el instructivo para el manejo de los certificados, con la Ley especial del IVA, toda vez que el reglamento extiende el plazo para resolver la petición de reintegro de 30 días a 90 días hábiles, asimismo, el instructivo prohíbe la compensación de los Certificados Especiales de Reintegro Tributario, utilizando la providencia que autoriza el reembolso.

Lo expuesto, evidencia el irrespeto al principio en análisis, exponiéndose seriamente la responsabilidad del legislador venezolano, quien debe actuar con sometimiento pleno a la ley y al derecho, tal como lo dispone la Carta Magna (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), en su artículo 141. Así, todo órgano de la administración pública en general, cualquiera que sea su nivel o naturaleza, está obligada a sujetar sus actuaciones a las disposiciones contenidas en el texto constitucional.

### **OTROS PRINCIPIOS DE APLICACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA**

A los principios enumerados anteriormente, se pueden agregar los siguientes: de no confiscatoriedad, de igualdad jurídica y de responsabilidad patrimonial del Estado.

#### **PRINCIPIO DE IGUALDAD**

Este principio está consagrado en el ordenamiento jurídico venezolano, en el artículo 21 del texto fundamental, el mismo establece la igualdad de todas las personas ante la ley, en el párrafo segundo del citado artículo, se recalca:

“La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva, adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables, al mismo tiempo, protegerá especialmente a aquellas personas se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se realicen” (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).

De igual forma, Alfonso (2004) en este ámbito sostiene que la igualdad en materia impositiva exige la aplicación del criterio de ecuanimidad, el cual debe satisfacerse mediante un trato especial a aquellas personas que se encuentren en una situación de precariedad económica o débiles en razón de su patrimonio; por ello, la tributación para aplicar este principio debe considerar que la relación jurídica tributaria entre el Estado y el administrado, es una relación de derecho y no de poder, por lo cual, debe existir igualdad de posición entre ambos sujetos.

Esto en nada desvirtúa el principio constitucional que ordena: todas las personas deben tener un trato paritario ante la ley, por cuanto, la misma exige protección para aquellas en situación de vulnerabilidad, la relación entre el Estado y los ciudadanos, está enmarcada en una serie de derechos, obligaciones y deberes, los cuales deben atenderse para mantener un sistema tributario basado en la justicia e igualdad.



Pero la Administración Tributaria tiene cierta ventaja cuando se trata de causación de intereses moratorios, por cuanto, para este organismo se generan sin necesidad de requerimiento alguno; a partir del mismo momento del incumplimiento del contribuyente; contrariamente, el exportador, según lo normado el artículo 67 del Código Orgánico Tributario debe realizar la reclamación de los intereses y adicionalmente, esperar 60 días para que empiece a operar este derecho (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

De todo esto se desprende que el ordenamiento jurídico regulador de la materia tiene inclinación a favor de la Administración Tributaria, desconociendo el principio en cuestión, toda vez que, se discrimina al exportador difiriendo el disfrute de su derecho a obtener el pago de intereses moratorio y condicionándolo a una reclamación por parte de este.

En consecuencia, el exportador ante la potestad del Estado y del ente administrador del tributo, debe ser atendido durante el proceso de reintegro de créditos fiscales, con la misma diligencia que tiene el Estado al momento de ejercer su facultad de recaudación, bajo ninguna circunstancia, los derechos del contribuyente pueden ser violentados por el legislador venezolano.

### **PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN**

Este principio se consagra en los artículos 116 y 317 del texto constitucional, desarrollado en el artículo 116, en los siguientes términos: "...no se decretarán ni se ejecutarán confiscaciones de bienes, sino en los casos permitidos por esta constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme..." (Asamblea Nacional Constituyente, 1999); asimismo, en materia tributaria en el artículo 317 establece que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Para Moya (2003) el articulado anterior reconoce el derecho a la propiedad privada, asegurando su inviolabilidad, uso y libre disposición, prohibiendo la confiscación, afirmando que un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta; coincidiendo con Alfonzo (2004) y Fraga (2006), al afirmar que existe confiscación en materia tributaria, cuando el tributo abarca parte importante del patrimonio y en el caso de los impuestos indirectos, cuando es imposible su traslación, ya que se convierte en un impuesto abusivo al exigir fuera de los límites de la capacidad económica del contribuyente.

Los principios expuestos constituyen la base sobre la cual se levanta el sistema de derechos que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, garantiza a los habitantes del país y sobre los cuales se establece el sistema tributario venezolano, y el régimen de garantías que las personas naturales y jurídicas puedan exigir a los órganos del Estado, cualquiera sea su nivel.

La imposible traslación del IVA soportado por el sector exportador, y el procedimiento dilatado para la culminación del proceso, dan origen a una situación desfavorable para el contribuyente, la cual es reflejo de la inflación suscitada diariamente en Venezuela; al respecto, Plaza (1998), citado por Castillo (2006), considera que la recuperación se logra



de forma incompleta, cuando se obtiene extemporáneamente, sobre todo cuando ocurre en países con más de un dígito de inflación.

En tal sentido, la constante demora de la Administración Tributaria, la acumulación en las finanzas del contribuyente de los IVA soportados, por un período prolongado y el escenario económico del país, colocan el peso económico del impuesto sobre la estructura financiera del sujeto exportador, cuyo dinero va perdiendo valor a medida que transcurre el tiempo, así como su poder adquisitivo en el mercado. Por sobre todo, este tributo tendría consecuencias confiscatorias sobre el capital y la renta, al ser absorbida constantemente por los efectos de la inflación, lo que hace de él un impuesto abusivo.

### **RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL**

La responsabilidad patrimonial del Estado, establecida en el artículo 140 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, dispone el derecho de los ciudadanos a ser indemnizados por los daños y perjuicios causados por los funcionarios de la Administración Pública, siendo el Estado responsable ante el contribuyente, según la disposición constitucional que afirma: “El Estado responderá patrimonialmente por los daños que sufran los particulares en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento de la Administración Pública” (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).

Ruan (2009), advierte sobre la necesidad de distinguir entre el concepto de responsabilidad y el de indemnización en derecho público; la responsabilidad proviene del incumplimiento de un deber u obligación de un sujeto frente a otro; mientras que la indemnización nace de la doctrina alemana, como una proyección o extensión de la indemnización expropiatoria, a múltiples supuestos de intervención lícita del agente del Estado, en el patrimonio de los ciudadanos, la misma origina a su vez una indemnización en los casos que éste exceda sus límites.

En el mismo orden de ideas, Carmona (2005) califica de inconstitucional e ilegal al tratamiento otorgado al régimen de reintegro en análisis, toda vez, que la recuperación sólo se materializa mediante la emisión de los CERT, además, el exportador se ve compelido al cumplimiento de obligaciones ajenas como la demostración de la venta de divisas obtenidas en las operaciones de exportación al Banco Central de Venezuela.

Por otro lado, las características de los certificados los cuales solamente pueden ser cedidos o utilizados para la compensación de deudas tributarias nacionales, condicionan la culminación del proceso a un hecho ulterior como lo es la emisión de los CERT, lo cual en la práctica administrativa no es realizado de forma expedita.

Asimismo, la satisfacción tardía del derecho de crédito del exportador una vez recibida la providencia que autoriza la recuperación, es injustificada y tergiversa el proceso de devolución, trastocando la estructura del IVA, toda vez que no logra la neutralidad económica propia de este impuesto indirecto, al no lograr la repercusión del impuesto, de modo que la carga económica del mismo sea soportada por el consumidor



final o en su defecto, el Estado venezolano cumpla con esta función devolviendo oportunamente los créditos fiscales al exportador.

Del mismo modo, la vigencia de dos años para el disfrute de los CERT, es contraria al derecho de libertad económica, al limitar el goce y disfrute de su dinero al exportador a este lapso de tiempo. Además de la demora en la cual incurre la Administración Tributaria en las fases de verificación de la solicitud de reintegro, el reconocimiento o no del derecho a recuperación y la culminación del procesamiento a través de la emisión de los CERT, trae como consecuencia que el exportador soporte el costo de oportunidad que conlleva el no poder disponer de su dinero por estar en manos del ente regulador del tributo.

Por todo esto, el contribuyente sufre efectos negativos económicamente por la inflación y la pérdida del valor de la moneda en el tiempo, y, jurídicamente ve soslayado algunos de sus derechos como el de libertad económica y de recibir una oportuna respuesta.

Es evidente que, gran parte de la norma que regula el proceso de reintegro hacen probable la declaratoria de nulidad de las mismas, y totalmente procedente la reparación del daño causado al exportador bajo los términos del artículo 259 constitucional (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).

## **ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SU REGLAMENTO PARCIAL NO. 1, Y LA RESOLUCIÓN 1661**

### **RECUPERACIÓN DE TRIBUTOS**

En Venezuela, el proceso de recuperación de Tributos se establece y regula en el Código Orgánico Tributario, también la Ley de Impuesto al Valor Agregado ofrece al contribuyente exportador una importante prerrogativa, el derecho a recuperar los créditos fiscales a su favor, en el artículo 43. Una vez obtenidos podrá compensarlos contra deudas tributarias líquidas y exigibles.

Al inicio de la obtención de los créditos fiscales, en la primera ley que regulaba la materia, el contribuyente exportador tenía la posibilidad de recuperar sus créditos fiscales en dinero en efectivo. Esta situación ha variado porque el texto legal ha sido reformado, y con ello, el proceso ha ido sufriendo modificaciones, actualmente el contribuyente exportador sólo obtiene el reintegro mediante los (CERT), expedidos por la Administración Pública a través del Ministerio del Poder Popular para la Planificación y Finanzas.

Ahora, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007), además del derecho a obtener la devolución de los créditos fiscales, establece en el artículos 43, como límite máximo 30 y 60 días hábiles dependiendo del número de operaciones de exportación, para resolver las peticiones de reintegro por parte de la Administración Tributaria.

Además, la referida norma legal establece la potestad fiscalizadora en todo momento del ente administrador del tributo, quien tiene la autoridad de revocar el reconocimiento del reintegro previamente llevado a cabo por éste.



En oposición a lo planteado, Brewer-Carías (2010:108) analiza las consecuencias derivadas de los actos administrativos, indicando que los cambios sólo surten efecto hacia el futuro, y que “La Administración Tributaria no puede estar variando sus actos a cada rato, porque lesionaría la seguridad jurídica, ya que, el interesado no sabría a qué atenerse frente a la Administración”.

Dicho criterio, encuentra fundamento en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (Asamblea Nacional de la República de Venezuela, 1981), en el artículo 11, en los siguientes términos:

Los criterios establecidos por los distintos órganos de la administración pública podrán ser modificados, pero la nueva interpretación no podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados. En todo caso, la modificación de los criterios no dará derecho a la revisión de los actos definitivamente firmes.

Por tal motivo, una vez reconocido el derecho a reintegro por parte de la Administración Tributaria, ésta no puede anular tal decisión, al menos que el nuevo criterio favorezca al contribuyente exportador.

También, la Ley de impuesto al Valor Agregado (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007), dispone en su artículo 43 el uso de los CERT, los cuales, sólo pueden ser cedidos o utilizados para el pago de tributos nacionales; asimismo, el prorrateo de los créditos fiscales objeto de reintegro, con la intención de garantizar que los exportadores, sólo recuperen estos, en proporción a su actividad de exportación.

Por último, establece el silencio administrativo negativo, el cual se traduce en rechazo de la solicitud de reintegro, en caso de no existir respuesta por parte de la Administración Tributaria dentro de los lapsos establecidos para tal fin.

Pero dicho silencio otorga una prerrogativa al exportador, quien además de tener la oportunidad de acudir a las instancias judiciales, tiene el derecho a recibir una oportuna y adecuada respuesta a su solicitud de reintegro, bajo los términos del artículo 51 constitucional, siendo que, la Administración debe resolver toda petición de los administrados; de lo contrario, se lesionaría ese derecho; así lo afirma Brewer-Carías (2010).

Es evidente que con las modificaciones a las diferentes normas reguladoras del procedimiento de recuperación, se ha desmejorado al contribuyente exportador, al quitarle la posibilidad de obtener el reintegro en dinero en efectivo, sino sólo mediante los CERT, al soslayar las normativas sus derechos y garantías como la seguridad jurídica, libertad económica y la obtención de una oportuna respuesta.

### **PROCEDIMIENTO PARA LA RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES PARA CONTRIBUYENTES EXPORTADORES**

Se establece en el artículo 1 del Reglamento Parcial No. 1 de la Ley del IVA (Decreto 2095) (Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, 2002), el procedimiento se



inicia conforme a lo pautado en el artículo 6 del citado texto, mediante solicitud dirigida a la Gerencia Regional de Tributos Internos del domicilio fiscal del interesado, se presenta bajo fe de juramento a través del formulario elaborado para este fin por el órgano competente, debe efectuarse mensualmente y puede presentarse en cualquier día hábil del mes siguiente a aquel en el cual se realice la actividad de exportación, comenzado el procedimiento, se abre un expediente en el cual se reúnen los recaudos y documentos necesarios para su tramitación.

El proceso de recuperación, se encuentre supeditado a la presentación de una serie de recaudos, los cuales deben acompañar la solicitud de reintegro, estos se enumeran en el artículo No. 8 del Decreto 2095 (Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, 2002), entre la lista, se mencionan: copia de planilla de declaración de Impuesto al Valor agregado, copia en medio magnético del libro de ventas, los documentos que identifiquen al agente aduanal y el trámite realizado.

Es importante destacar el criterio de Castillo (2006) y Carmona (2005), quienes sostienen que la Ley compromete ampliamente el objeto del Régimen de Recuperación, al someterlo al cumplimiento de obligaciones formales, los cuales condicionan el reconocimiento del reintegro, haciendo el proceso lento durante la sustanciación del mismo, lo cual implica retardo en la emisión de la respuesta por parte de la Administración Tributaria.

Por sobre todo, durante el procedimiento de verificación, la Administración Tributaria, está obligada a impulsar el trámite en cuestión, solicitando a los entes públicos involucrados en el proceso, cualquier información necesaria para la culminación del mismo, debiendo estos atender tal requerimiento con prontitud.

Así lo dispone la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2008) en su artículo 45, sin poder transferir esta responsabilidad al exportador; de hecho, algunos de los requisitos del texto en análisis, son redundantes al reposar en los archivos de otros entes gubernamentales como es el caso de los documentos que avalan el trámite aduanal de exportación.

Al mismo tiempo, el procedimiento de comprobación de las solicitudes de recuperación está establecido en el Decreto 2095 (Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, 2002) artículo 9, éste dispone para la Administración Tributaria cinco días hábiles para notificar cualquier falla u omisión encontrada y diez días hábiles para el contribuyente corregir; pero deja abierta la posibilidad de notificar nuevas faltas encontradas en la petición del exportador, quien puede escoger allanarse o acudir a instancias judiciales en caso de no estar de acuerdo.

Este procedimiento, para Brewer-Carías (2010), es totalmente inadecuado por cuanto la Administración Tributaria, no puede notificar fraccionadamente las fallas encontradas en las solicitudes del contribuyente, debiendo hacerlo en una sola oportunidad, por cuanto se podría pensar que la norma permite notificaciones parciales.



De igual modo, Castillo (2006) opina que la Administración Tributaria no solo está obligada a responder de forma oportuna y adecuada a las peticiones de sus administrados, además debe notificar sus decisiones dentro de los plazos establecidos legalmente.

Por otro lado, el instrumento reglamentario en cuestión, en sus artículos 12 y 14, otorga la potestad a la Administración Tributaria de archivar el expediente y suspender el procedimiento por 90 días hábiles, en caso de existir causas que impidan la culminación del procedimiento, sin mencionar las mismas, dejando a discrecionalidad del funcionario actuante, tal decisión.

Contrariamente, el Régimen de Recuperación de Créditos Fiscales mediante ley, establece la culminación del proceso de verificación a 30 y 60 días hábiles, este último, para los casos de existir más de 200 operaciones de exportación por período; Es evidente que existe un conflicto entre la Ley y el Reglamento que regula la materia, difiriendo la culminación del procedimiento a 90 días.

Asimismo, para que la suspensión del procedimiento aludida sea válida y eficaz, debe estar apegada a las disposiciones de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (Congreso de la República de Venezuela, 1981), en todo caso, la decisión que la originó debe ser proporcional a las circunstancias que impidan la culminación del procedimiento de verificación.

El proceso culmina al expedirse el Certificado Especial de Reintegro Tributario, por el Ministerio del Poder Popular para la Planificación y Finanzas, el mismo, se rige por la Resolución No. 1661 (Ministerio del Poder Popular para la Planificación y las Finanzas, 2005), la cual expone los pasos a cumplirse para la emisión, colocación, custodia y manejo de los mismos. De este instrumento, es importante resaltar lo normado en los artículos 2 y 4; en el primero, se establece como plazo de vencimiento de los certificados, 2 años, y, en el segundo, dispone que la providencia donde se reconoce el derecho a reintegro, deba prohibir su utilización para la compensación de los CERT.

De nuevo, con este dispositivo normativo de rango inferior a la Ley, se quebrantan algunos derechos como el de compensación de los CERT, con las deudas tributarias nacionales y a la libertad económica al disponer un plazo de 2 años, para el disfrute de los títulos emitidos por el Estado, por parte del exportador, sin considerar la prescripción establecida en el artículo 55 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), de 4 años.

Es a partir de este trámite, cuando se inicia el problema que planteó la investigación, por cuanto, la emisión de los CERT en los últimos (5) años, ha ocurrido con un promedio de una vez al año. Ello sumerge al contribuyente exportador en una situación de completa indefinición jurídica, económica y financiera.

Por otro lado, la falta de respuesta, el silencio administrativo negativo, la excesiva discrecionalidad otorgada al funcionario y al órgano administrativo, tiene un impacto negativo en la actividad del contribuyente exportador, en sus registros contables, en su



patrimonio, al encontrarse ante la incertidumbre jurídica y la presión de los fenómenos que afectan hoy en Venezuela al ámbito económico.

Al mismo tiempo, si no se comprueba la veracidad y certeza de los recaudos presentados, la Administración Tributaria podría rechazarla total o parcialmente la admisión de la solicitud, debiendo notificar este organismo al exportador, bajo lo normado en el artículo 73 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (Congreso de la República de Venezuela, 1981).

La Providencia en la que se reconozca el derecho de recuperar el crédito fiscal, crea derechos legítimos al contribuyente exportador, haciéndola definitiva, por lo cual, no podría revocarse aunque la Administración determine su improcedencia total o parcial, el beneficiario no puede ser sancionado ni obligado a devolver lo recibido; la Administración podría cambiar su criterio, y para ello, puede disponer de un lapso de cuatro (4) años, sin embargo, tal situación sólo afecta los trámites futuros, nunca sobre los actos administrativos previamente decididos, al menos que beneficie al exportador.

### **NATURALEZA JURÍDICA DEL DERECHO DE LOS EXPORTADORES A OBTENER EL REINTEGRO DE LOS CRÉDITOS FISCALES**

Cedeño y Díaz (2010) sostienen que la devolución de tributos y el método de sustracción, buscan lograr la neutralidad económica del impuesto, el cual permite deducir los créditos fiscales soportados, de los débitos generados con ocasión de las ventas o prestaciones de servicios, por cuanto, dicho procedimiento se fundamenta en el derecho de traslación, repercusión y sustitución en cadena, de la carga económica inherente al tributo, reduciendo con esto cualquier distorsión financiera y evitando un efecto acumulativo del mismo.

Igualmente, Carmona (2005) afirma que la creación del régimen de reintegro de créditos fiscales, es un acto de justicia y equidad, el mismo es otorgado para mantener la mecánica del tributo, la cual permite gravar en cada etapa del proceso de comercialización y producción del servicio o mercadería, sólo el valor que se adiciona en cada una de estas, asimismo, este reintegro, forma parte de la estructura del tributo.

Por otra parte, es preciso analizar las figuras de incentivo y beneficio fiscal, debido a la posición sostenida por la Administración Tributaria, la cual afirma la improcedencia del pago de intereses, por ser otorgada la recuperación de créditos fiscales bajo tales términos. Al respecto, define Sanmiguel (2006:137) beneficio fiscal como una “Subvención o ayuda que se concede a una empresa para fomentar sus actividades, por vía de exoneración o reducción de cargas impositivas”.

También, Ramírez y otros (2000) consideran que el otorgamiento de los beneficios fiscales se fundan en razones económicas, sociales y principalmente en las políticas fiscales del Estado, lo cual ocurre con el IVA, cuando se autoriza al Ejecutivo Nacional, bajo los límites de las estrategias tributarias aplicables, para exonerar en materia de IVA a ciertas importaciones, dependiendo de la situación coyuntural, sectorial y regional de la economía del país.



Al mismo tiempo, Sanmiguel (2006) identifica el incentivo fiscal como el otorgamiento de ventajas fiscales a determinadas personas, bien sea naturales o jurídicas, previa planificación por parte del Estado, de las inversiones que el incentivado efectuará; esta figura es utilizada por países con crisis económicas o en desarrollo. Es decir, el incentivo fiscal constituye un estímulo para el contribuyente que se encuentre dentro de los supuestos de la norma que lo contempla; éste implica una disminución del ingreso fiscal, en consecuencia, un sacrificio fiscal para la Administración Tributaria.

Además, el derecho a recuperación de créditos fiscales no tiene otra limitante temporal que la prescripción establecida en el artículo 55 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), en materia de extinción de las acciones, tanto para la Administración Tributaria como para el sujeto pasivo.

Por tal razón, el derecho a recuperación no es finito en el tiempo; sin embargo, dicha forma de extinción de las acciones, puede ser interrumpida por alguno de los medios establecidos en el artículo 61 del mencionado texto orgánico, que resultare pertinente a alguna actuación que evidencie mantener vigente dicha acción por parte del contribuyente. Asimismo, la persona receptora del beneficio o incentivo fiscal tiene la facultad de disfrutar la dispensa o del estímulo durante el tiempo que el Estado y las leyes así lo consideren.

También, se observan ciertas similitudes entre las figuras de beneficio fiscal e incentivo fiscal, destacando el sacrificio soportado por la Administración Tributaria, por cuanto, representa una disminución en los ingresos tributarios del Estado, debiendo éste asumir la cuota que corresponde pagar al beneficiado o incentivado fiscalmente, en la oportunidad que deban coadyuvar con el gasto público. Asimismo, cuentan ambas figuras con la espontaneidad y voluntad del Estado para otorgar ventajas o estimular algún sector de la economía venezolana.

Es decir, en el otorgamiento de beneficios o incentivos fiscales por parte del Estado, no hay percepción dineraria alguna en las arcas de la Nación; mientras que los contribuyentes exportadores si realizan el pago del impuesto por sus compras gravadas, debiendo el ente recaudador reintegrar al contribuyente dicha cantidad por razones de derecho legítimo.

El acto de reintegrar a los exportadores el dinero pagado por impuesto al valor agregado en sus compras, no constituye para el Estado una merma de sus ingresos tributarios debido a que Tesoro Nacional recibe en sus arcas, el pago del impuesto causado en cada una de las etapas de comercialización de la mercadería o servicio.

Asimismo, el beneficio e incentivo fiscal se corresponden con políticas económicas del Estado, para estimular a determinados agentes económicos o actividades, con la finalidad de que realicen actividades impulsadoras el desarrollo del país, se derivan de la decisión espontánea y voluntaria del Estado para conceder ventajas a un sector de la producción, finalmente, las actividades amparadas por esta figura de excepción tributaria carecen de alícuotas.



Contrariamente, el reintegro de los créditos fiscales a los contribuyentes exportadores tiene carácter general, no es otorgado para situaciones específicas y excepcionales, este régimen no está establecido en la norma tributaria como beneficio fiscal alguno, dicha devolución obedece tanto a razones técnicas como de justicia tributaria.

En consecuencia, el contribuyente exportador no se encuentra incentivado o beneficiado fiscalmente, mediante el reintegro de créditos fiscales, éste sólo ejerce un derecho legítimo, otorgado al no poder trasladar la carga económica del impuesto soportado, al consumidor final.

La devolución de créditos fiscales se corresponde con la esencia del tributo, el cual busca obtener una neutralidad entre los créditos soportados y los débitos fiscales no generados, sustituyendo el crédito fiscal reintegrado a estos últimos.

### **IMPACTO FINANCIERO DEL PROCESO DE RECUPERACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES**

Toro (2003:464), define inflación como: "...un aumento continuo y generalizado en el nivel de los precios y servicios que se producen y se presentan en una economía, lo cual evidentemente conlleva una merma en el poder adquisitivo del dinero". Siendo los términos continuos, aquellas situaciones que se dan en condiciones normales, es decir, no excepcionales, y generalizado, implica que dicho aumento se produce en todos los productos ofertados, no solamente en aquellos que por situaciones fortuitas, observaron un aumento temporal e sus precios.

De la misma manera, Hinojosa y Alfaro (2000) agregan a la definición anterior, que la inflación es el término utilizado para expresar la pérdida del poder adquisitivo de la moneda y del valor del dinero en el tiempo.

Lo señalado, en un escenario de constante inflación como el que vive diariamente Venezuela, la demora en el proceso de recuperación ocasiona al exportador una situación desfavorable, cuando no recibe los créditos fiscales de parte de la Administración Tributaria de forma oportuna, ya que, lo desmejora económica y financieramente; por cuanto, si pudiera disponer de ese dinero en la actualidad, este tendría la ocasión de invertir, comprar activos, honrar sus compromisos, a un precio menor que en el futuro.

Por otro lado, la inflación devora estos recursos, la actividad económica del contribuyente, experimenta una especie de movimiento desacelerado, de estancamiento, de pasividad y en general, no puede planificarse económica y financieramente en cuanto a la administración de su capital de trabajo, el cual es definido por Córdoba (2007:142), como "...la inversión que realiza la empresa en activos a corto plazo (efectivo, valores negociables, cuentas por cobrar, inventarios) teniendo siempre en cuenta que la administración del capital de trabajo determina la posición de liquidez de la empresa".

En otras palabras, una empresa puede soportar una disminución en sus ventas y su utilidad por cierto tiempo, sin embargo, es preciso que cuente con activos corrientes, los cuales pueda hacer efectivos en corto plazo, la liquidez es primordial para toda entidad, a



la hora de planificarse financieramente con la intención de tomar decisiones acertadas.

Cabe decir, que el exportador se ve afectado, al no poder invertir el capital que se encuentra en manos de la Administración Tributaria, debiendo asumir el costo de oportunidad implícito en esta situación, el cual fue uno de las circunstancias que dieron origen el cobro de intereses por la utilización del capital ajeno, para Toro (2003), en sus inicios fue llamado lucro cesante, el cual se correspondía con todas aquellas cosas o inversiones no realizadas, por estar el dinero en manos de otra persona.

También, el contribuyente no puede realizar una correcta administración del capital de trabajo, por cuanto, no posee el control de los recursos detentados por la Administración Tributaria, por lo tanto, esta se enriquece a expensas del detrimento del exportador.

### **CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES**

Es oportuno considerar principios análogos contenidos en otros códigos y leyes que rigen la actividad de los particulares, entre estos y la administración Pública. El Código Civil (Congreso de la República de Venezuela, 1982) regula esta actividad y consagra las obligaciones pecuniarias y de valor. En esta materia, cuando se trata de cantidades de dinero, el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), habla de la obligación de pagar intereses ante el incumplimiento que asume la parte obligada a ello.

En este caso la Administración Tributaria está obligada a devolver una cantidad de dinero al contribuyente exportador, de no hacerlo, procede el pago de intereses de acuerdo con los artículos 1277 del Código Civil (Asamblea Nacional de la República de Venezuela, 1982) y 67 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001); pues, se trata un capital ajeno en manos del ente regulador del tributo, con cuyo retardo se presume la existencia de un daño, el cual debe ser reparado con el pago de un interés.

Al respecto, el Código Civil (Congreso de la República de Venezuela, 1982), en su artículo 1264 indica el fundamento legal del cumplimiento de las obligaciones, las cuales deben ejecutarse exactamente como han sido adquiridas, siendo el deudor responsable de los daños y las consecuencias que esto conlleva, en caso de contravención; esta situación permite a la parte afectada reclamar el resarcimiento de los daños causados.

### **CAUSACIÓN DE INTERESES CONTRA EL TESORO NACIONAL**

Para Romero-Muci (2004), los intereses se identifican con la cantidad de dinero que debe ser pagada por la utilización y disfrute de un capital ajeno, consistente también en una suma de dinero, definiéndola como la prestación accesoria a la prestación principal. Los intereses pueden ser moratorios, correspectivos o compensatorios.

En el caso que ocupó la presente investigación, la naturaleza de los intereses es de tipo moratorio. Brevemente, al referirse a esta clase de intereses señala que cumplen una función resarcitoria en el derecho común venezolano, por otro lado, constituyen una liquidación forteitaria.



Al mismo tiempo, el criterio doctrinal fundamentado en la apreciación de variados autores Como Castillo (2006) y Fraga (2008), coincide en afirmar la procedencia de intereses moratorios, en aquellos casos en los cuales no haya repuesta oportuna o no se haya expedido el correspondiente Certificado Especial de Reintegro Tributario, invocando para ello el artículo 67 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

El artículo antes citado reconoce la causación de intereses en los casos en los cuales la Administración Tributaria no haya satisfecho su obligación, asimismo, se hace referencia a sentencias del Tribunal Supremo de Justicia en los que se reconoce la responsabilidad patrimonial del Estado, la causación de intereses moratorios, pero no se condena a la Administración Pública al pago correspondiente al evidenciarse el retardo en responder al administrado o en el caso de la no expedición de los CERT.

Sobre el particular, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario en el caso: Sociedad de Fabricación y Venta de Automóviles (SOFAVEN), de fecha 4 de diciembre del año 2003, señaló la existencia de una responsabilidad patrimonial del Estado, en la cual indica la posibilidad de resarcir éste los daños ocasionados de forma integral, fundamentado en el artículo 67 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

Del mismo modo, Romero-Muci (2004) sostiene que la causación de la mora, deben concurrir determinadas circunstancias acorde al derecho común, entre las cuales menciona: la exigibilidad, requerimiento o acto equivalente hecho por el acreedor al deudor, al mismo tiempo, la obligación debe ser líquida o determinable y finalmente es necesario que el retraso sea culposo.

Asimismo, la exigibilidad está normada en el artículo 1213 del Código Civil (Asamblea Nacional de la República de Venezuela, 1982), el cual dispone que lo debido en un término fijo no puede exigirse antes del vencimiento del término, en consecuencia, toda obligación con término fijo es exigible una vez vencido el mismo; tal como ocurre en proceso de recuperación de créditos fiscales, la obligación nace una vez vencido el plazo establecido para el pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria.

Por otro lado, la interpelación o puesta en mora del deudor está dispuesta en el artículo 1269 del Código Civil al indicar lo siguiente: "...si no se establece ningún plazo en la convención, el deudor no quedará constituido en mora sino por un requerimiento u otro acto equivalente" (Asamblea Nacional de la República de Venezuela, 1982).

Igualmente, según Fraga (2008), la interpelación es la acción de intimar al deudor a pagar; no es suficiente que se cumpla el término o lapso para pagar la obligación y que sea ésta exigible, es necesaria la notificación por parte del acreedor de su interés de exigir el cumplimiento de la prestación para que se produzca la mora, así como sus efectos.



Este requisito es totalmente procedente realizarlo en el momento de interponer la solicitud de reintegro o mediante la introducción de recurso contencioso, durante el proceso de devolución de los créditos fiscales.

Igualmente, el requisito de liquidez de la obligación, está establecido en el artículo 1292 del mismo texto legal, y para Romero-Muci (2004:20): “La liquidez alude a la obligación de cuantía determinada antes del cumplimiento o determinable por la práctica de simples operaciones aritméticas...”.

Por lo tanto, se cumple el requisito mencionado anteriormente cuando la Administración Tributaria emite la providencia mediante la cual se reconoce el derecho a reintegro, indicando el monto objeto del mismo.

Por último, la condición del retraso culposo normado en el artículo 1271 y 1272 del mismo texto normativo, en los cuales se establece que la falta de comprobación por parte del deudor de la existencia de causas extrañas, hechos fortuitos o fuerza mayor, los cuales le impidan cumplir con su obligación, hace nacer en cabeza de este, la obligación de indemnizar los daños y perjuicios ocasionados al acreedor.

Asimismo, se establece en el artículo 1277 del Código Civil la presunción de daño por el retardo en el cumplimiento de las obligaciones, lo cual ocasiona el pago de un interés, ya que, el incumplimiento es un mecanismo desencadenante de responsabilidad en la legislación venezolana.

Indudablemente, la responsabilidad patrimonial de Estado y la obligación de indemnizar por los daños y perjuicios ocasionados a la parte débil jurídicamente, al ver quebrantados sus derechos y garantías constitucionalmente establecidos, no pueden convertirse en letra muerta, deben ser acatados, por ser éstas normas de orden público, cuya vigencia resulta incuestionable. La sumisión al orden jurídico establecido debería ser la primera de las acciones del Estado.

El escenario antes expuesto, hace factible la proposición de inconstitucionalidad de los actos de la Administración Tributaria durante el proceso de recuperación de créditos fiscales; al respecto, el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) prevé en el artículo 327, la posibilidad de que el juez contencioso tributario se pronuncie en la sentencia sobre la nulidad de un acto y la reparación de daños que le sean imputables a la Administración Pública.

Definitivamente, la responsabilidad patrimonial del Estado es un principio de orden constitucional que concordancia con el artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, crean un mecanismo jurídico bajo el cual el contribuyente exportador puede ampararse para reestablecer los derechos que se le quebrantan durante el proceso de recuperación de créditos fiscales; es menester mencionar un extracto del artículo antes referido:

Los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por



desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración (...), disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa.

En consecuencia, los lapsos de demora en la culminación de los procedimientos de recuperación, aunado por una parte, a la constante pérdida de valor de la moneda venezolana frente a la constante inflación; se puede observar que desde el punto de vista económico, el procedimiento que está siendo instrumentado en Venezuela, atenta contra las garantías constitucionales que ponen en peligro el normal desarrollo de un sector exportador.

También, las actuaciones derivadas del proceso regulado por los diferentes instrumentos normativos durante el procedimiento de recuperación de créditos fiscales, hace procedente la indemnización de los daños y perjuicios ocasionados a los contribuyentes exportadores que presenten solicitudes de reintegro, cuyo proceso no culmine dentro de los lapsos establecidos legalmente.

Asimismo, la existencia de un daño cuyas consecuencias son reales, efectivas, evaluables económicamente e individualizables, sufrida por el contribuyente exportador quien se ve afectado patrimonialmente, al no poder hacer uso y goce de su dinero, cuyo derecho a reintegro es reconocido por la Administración Tributaria mediante providencia administrativa, la cual crea un derecho subjetivo no honrado hasta la emisión de los CERT.

Por otra parte, en materia de cumplimiento de obligaciones el derecho civil venezolano regula dos tipos de obligaciones, la primera, referida a las obligaciones de dinero la cual es satisfecha mediante la conducta del deudor en la que hace entrega de una suma de dinero idéntica a la deuda contraída; la segunda forma de obligación, está orientada bajo los preceptos del principio nominalista el cual sostiene que el valor de la unidad monetaria desde el punto de vista jurídico es estable.

De igual manera, el valor del dinero como consecuencia de una deuda contraída no se ve afectado por los efectos de la inflación teniendo la obligación el deudor de pagar sólo la suma adeudada, siempre y cuando este acto se haga dentro del término establecido para tales fines

Finalmente, a la luz de los derechos constitucionales y los establecidos en el derecho civil venezolano, la obligación contraída por la Administración Tributaria una vez reconocido el derecho a reintegro, hace nacer en cabeza de la Administración Pública la obligación de indemnizar el contribuyente exportador por el daño causado financieramente, al no recibir una respuesta oportuna por parte del ente estatal.

## CONCLUSIONES

El Régimen de recuperación de créditos fiscales dispuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, está regulado en el Reglamento Parcial No. 1 de la Ley que establece el



Impuesto al Valor Agregado, publicado en Gaceta Oficial No. 37.577 de fecha 25 de noviembre del año 2002, reformado parcialmente en el Decreto No. 2.611, de fecha 16 de septiembre del año 2003, publicado en Gaceta Oficial No. 37.794, de fecha 10 de octubre del año 2003.

También, rige el Instructivo Sobre el Procedimiento para la Emisión, Colocación, Custodia y Manejo de los Certificados Especiales de Reintegro Tributarios; el cual está contenido en la Resolución No. 1.534 de fecha 15 de marzo del año 2004, publicada en la Gaceta Oficial No. 37.898, de fecha 15 de marzo del año 2004, reformada parcialmente en la Resolución No. 1.611 de fecha 22 de julio del año 2005, publicada en Gaceta Oficial No. 37.234.

Es oportuno señalar que el Régimen de Recuperación de Créditos Fiscales se encuentra contenido en múltiples instrumentos normativos; sin embargo, está subordinado a las disposiciones establecidas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, siendo ésta aquella que preside el ordenamiento jurídico venezolano, así como, en las normas del Código Orgánico Tributario, de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, entre otros dispositivos legales que de una u otra manera se complementan, con los preceptos del Código Civil.

Se desprende de la investigación, que pesar de ser un derecho el reintegro de créditos fiscales, normas de inferir jerarquía a la Ley resultan violatorias de principios y garantías consagrados en la Carta Magna, entre ellas el RP1 y la Resolución 1661 al lesionar derechos del contribuyente exportador establecidos legalmente.

En este sentido, algunas de los requisitos exigidos en el procedimiento de verificación, se repiten y solicitan de manera que resultan innecesarios y colocan sobre el contribuyente una carga que se convierte en la presentación repetitiva de información que previamente debe ser conocida por la Administración Pública a través de sus sistemas integrados, tales como:

El SIDUNEA en aduanas, declaraciones del IVA en línea y la Comisión de Administración de Divisas (CADIVI), quienes están en la obligación de cruzar información conocida por cada uno de ellos, en caso de ser requerida por una entidad en particular, para la culminación de algún procedimiento administrativo, tal como lo refiere la Ley de Simplificación de Trámite Administrativos.

Del mismo modo, se pudo determinar que el acto de emisión de la Providencia que declara procedente la solicitud de recuperación de créditos fiscales por parte de la Administración Tributaria, se traduce en un acto meramente declarativo, mas no es constitutivo del derecho a recuperación, por cuanto éste se hace exigible y se materializa al momento de efectuar el proceso de exportación, siendo que el contribuyente sólo debe señalar las exportaciones y los crédito inherentes al período solicitado, para que la Administración Tributaria verifique la información presentada por el contribuyente.

Está claro que el retardo en la emisión de la Providencia que autorice la colocación de los CERT, para lo cual no existe límite de tiempo establecido legalmente, ocasiona daños,



los cuales conllevan efectos de tipo económicos y financieros para el contribuyente, originando a la luz de la norma constitucional responsabilidad patrimonial en cabeza del Estado, además de generar la obligación de pagar intereses moratorios, por las deudas del Tesoro Nacional con el exportador, desde el momento mismo de la fecha límite que tiene la Administración Tributaria para declarar procedente o no la solicitud de reintegro.

Al mismo tiempo, aunque las disposiciones legales y reglamentarias puedan dejar algunas medidas a juicio de la autoridad competente, estos deben interpretar todas las normas al hilo de los derechos constitucionales, con la finalidad de lograr una proporcionalidad para que sus actuaciones sean válidas y eficaces.

En el mismo orden de ideas, el Estado no favorece a los exportadores y tampoco estimula su actividad de exportación; éste sólo reconoce, en primer lugar, el derecho que los exportadores tienen a recibir los créditos fiscales pagados por sus compras relacionadas con la actividad de exportación, ya que, son de imposible traslación al consumidor final; y en segundo lugar, busca evitar un efecto acumulativo del impuesto en la última etapa del proceso productivo, quedando en la contabilidad del exportador, con franco perjuicio económico y financiero para el exportador.

La situación antes planteada, originaría un excedente de créditos fiscales a los exportadores, los cuales tendría que asumir como costos que muy difícilmente podrían recuperar, por cuanto, si lo adiciona a los precios de sus productos o servicios, estos no serían competitivos frente a un mercado extranjero, en el cual los precios de los productos ofertados, posiblemente no incluyan ningún impuesto indirecto de su país de origen. Por tal motivo, el Régimen de Recuperación de Créditos Fiscales es una entidad necesaria para mantener la esencia del impuesto indirecto como lo es el IVA.

Por esta razón, la posición de la Administración Tributaria de negar el pago de intereses y el ajuste de los créditos fiscales a recuperar, alegando que el reintegro de créditos fiscales se trata de un incentivo y un beneficios fiscal, es totalmente contraria a lo establecido en la norma, por cuanto, el régimen de devolución de créditos fiscales a los exportadores, no constituye un beneficio o incentivo fiscal para estos.

Es claro que existen lapsos de demora exagerados para la promulgación de la Resolución que autoriza la emisión y colocación de los CERT, tanto que hasta la fecha, no se han emitidos los certificados correspondientes a los créditos aprobados durante el año 2009 y el transcurso del año 2010; toda vez, que ni la Administración Tributaria como tampoco el Ministerio del Poder Popular para la Planificación y Finanzas se han pronunciado acerca de las razones por las cuales no se cumple con dicha autorización.

En tal sentido, se atenta contra la economía del contribuyente exportador quien se ve imposibilitado a disponer del dinero represado por el Estado, siendo éste el ente administrador y regulador del I.V.A., el único beneficiado a través del uso y disfrute del capital del exportador, el cual financieramente, fundamentados en el derecho civil genera frutos a través de los intereses, siendo que el Estado se enriquece a expensas del beneficiario de los CERT al no liberar el dinero retenido por la falta de emisión de los mismos.



En el procedimiento de recuperación de créditos fiscales para los contribuyentes exportadores, está claro que se cumplen todos y cada uno de los supuestos establecidos en la norma para que se cause la mora, tales como la exigibilidad, toda vez, que el contribuyente una vez cumplidas todas y cada una de las formalidades, soporta el proceso de verificación por parte del ente regulador del tributo, cumplido el tiempo para que éste se pronuncie a favor o en contra de la solicitud, nace el derecho a exigir la devolución del dinero pagado con ocasión de su exportación.

Asimismo, se cumple el requisito de liquidez, una vez que la Administración Tributaria exprese el monto aprobado en la solicitud de reintegro, éste se considera determinado y por lo tanto líquido a efectos del inicio de la mora; adicionalmente, se cumple el requisito de interpelación, una vez que el contribuyente solicite la devolución de su dinero, así como, la indemnización o indexación de los créditos fiscales, por el retardo en la emisión de los CERT, solicitud totalmente procedente en el mismo momento de interponer la solicitud de devolución de los créditos fiscales, o en su defecto, a través de un recurso contencioso tributario.

El último requisito para la causación de la mora es el retardo culposo de la Administración tributaria, el cual queda demostrado por el solo hecho de no ser emitida la resolución en el lapso legal; al mismo tiempo que la Administración Pública, en este caso el Ministerio del Poder Popular para la Planificación y Finanzas, no indica ni justifica las razones que motivan su retardo.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Asamblea Nacional Constituyente de la República de Venezuela (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 5.453 (extraordinaria). Marzo 24, 2000. Caracas, Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 37.305. Octubre 17, 2001. Caracas, Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2007). Ley de Reforma Parcial de la Ley que Establece el Impuesto Al Valor Agregado. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 38.632. Febrero 26, 2007. Caracas, Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2008). Ley de Simplificación de Trámites Administrativos. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 5.891 (Extraordinaria). Julio 31, 2008. Caracas, Venezuela.

Alfonzo, J. (2004). El Poder Tributario y los Derechos y Garantías Constitucionales Como Límites a su Ejercicio. Caracas, Venezuela. Ediciones Torres, Plaz & Araujo.

Belisario, J. (2010). Temas Sobre Gerencia Tributaria en Venezuela Homenaje a Dr. Armando Chumaceiro. Maracaibo, Venezuela. Los Ángeles Editores, C.A.



- Brewer-Carías, A. (2010). *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del Procedimiento Administrativo*. Caracas, Venezuela. Editorial Jurídica venezolana.
- Carmona, J. (2005). Adopción en el Ordenamiento Jurídico venezolano de los Certificados de Reintegro Tributario, como medio de Recuperación del Impuesto al Valor Agregado por parte del sector Exportador. *Revista de Derecho Tributario* No. 105. pp. 49-78.
- Castillo, J. (2006). *Repetición y Recuperación de Tributos, en el Derecho Tributario venezolano*. Caracas, Venezuela. Lizcalibros, C.A.
- Cedeño, G. y Díaz, V. (2010). *El IVA Jurisprudencia Escogida (2004-2009)*. Caracas, Venezuela. Lito-Formas.
- Congreso de la República de Venezuela (1981). *Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 2.818. Julio 01, 1981. Caracas, Venezuela.
- Congreso de la República de Venezuela (1982). *Código Civil*. Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 2.990 (Extraordinaria). Julio 26, 1982. Caracas, Venezuela.
- Córdoba, M. (2007). *Gerencia Financiera Empresarial*. Bogotá, Colombia. Ecoe Ediciones Ltda.
- Diccionario Espasa (1999). *Diccionario Jurídico Espasa*. Madrid, España. Editorial Espasa Calfe, S.A.
- Fraga, L. (2008). *Los Intereses Moratorios en las Obligaciones Tributarias*. Caracas, Venezuela. Fundación Estudios de Derecho Administrativo.
- Fraga, L. (2006). *Principios Constitucionales de la Tributación*. Caracas, Venezuela. Fraga, Sánchez & Asociados.
- Hinojosa, J. y Alfaro, H. (2000). *Evaluación Económico-Financiera de Proyectos de Inversión*. México. Editorial Trillas, S.A. de C.V.
- Ministerio del Poder Popular para la Planificación y las Finanzas (2005). Resolución 1.661. *Instructivo Sobre el Procedimiento para la Emisión, Colocación, Custodia y Manejo de los CERT*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 38.234. Julio 22, 2005. Caracas, Venezuela.
- Moya, E. (2003). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Caracas, Venezuela. Mobil-Libros.
- Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela (2002). Decreto No. 2095. *Reglamento Parcial No. 1 de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, en materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores*.



Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 37.577. Noviembre 06, 2002. Caracas, Venezuela.

Quintana, E. (2000). El Impuesto al Valor Agregado en Venezuela. Caracas, Venezuela. Ediciones SENIAT.

Ramírez, A.; Baute, P. y Planchart, A. (2000). Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución. Caracas, Venezuela. Torres, plaza & Araujo.

Romero-Muci, H. (2004). Lo Racional y lo Irracional de los Intereses Moratorios en el Código Orgánico Tributario. Caracas, Venezuela. Italgráfica S.A.

Ruan, G. (2009). Responsabilidad Patrimonial del Estado y Hecho del Legislador. Revista de Derecho Tributario No. 123. pp. 23-28.

Sanmiguel, E. (2006). Diccionario de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. Lizcalibros Liberaría Técnica CA.

Toro, H. (2003). Fundamentos de Teoría Económica: Un análisis de la Política Económica venezolana. Caracas, Venezuela. Editorial Panapo, C.A.