



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: **MARÍA CAROLINA AMELIACH VILLARROEL**
Exp. N° 2014-1327

Adjunto al Oficio N° 325/2014, de fecha 10 de octubre de 2014, recibido el 29 del mismo mes y año, el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió a esta Sala el expediente contentivo del recurso de apelación ejercido el 24 de septiembre de 2014 y ratificado el 6 de octubre de 2014, por los abogados María de Jesús Nazareno Vásquez Rodríguez y Yovanny Quintero (INPREABOGADO Nros. 108.205 y 174.364, respectivamente), actuando como representantes judiciales de la **REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**, según se constata de Oficio-Poder N° 01256 del 4 de septiembre de 2014, que riel a folio 181 de la pieza N° 5 del expediente judicial; contra la **sentencia definitiva N° 1.655 del 22 de julio de 2014**, dictada por el Juzgado Superior remitente, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario ejercido conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos en fecha 19 de junio de 2013, por el abogado Javier Montaña Suárez (INPREABOGADO N° 81.763), actuando como apoderado judicial de la sociedad de comercio **PETROIL SERVICES, C.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Quinto de la Circunscripción Judicial del entonces Distrito Federal y Estado Miranda el 18 de marzo de 1998, bajo el N° 5, Tomo 198-A-Qto, contra el acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R-2013-075 de fecha 15 de abril de 2013, notificada el 14 de mayo del mismo año, suscrita en forma conjunta por el Gerente Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital y el Jefe de la División de Sumario Administrativo de dicha Gerencia Regional del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la que se rechazó la partida "*Costo no procedente. Pérdida Cambiaria Títulos Valores*" como deducible de la declaración definitiva de Impuesto sobre la Renta del ejercicio Fiscal 2009, por el monto de nueve millones novecientos sesenta y cinco mil cuatrocientos cuarenta y tres bolívares con cuarenta y cinco céntimos (Bs. 9.965.443,45), el cual se encuentra adicionado como un costo de venta en el rubro "*Compras Netas Exterior*", en el monto de catorce millones setecientos sesenta y tres mil ochenta y ocho bolívares con quince céntimos (Bs. 14.763.088,15).

En consecuencia, se determinó al sujeto pasivo una diferencia de Impuesto Sobre la Renta para el referido período fiscal de tres millones trescientos ochenta y ocho mil doscientos cincuenta y un bolívares sin céntimos (Bs. 3.388.251,00), adicionalmente se le impuso sanción de multa de conformidad con lo establecido en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, por el monto de sesenta y nueve mil trescientos cinco

coma trece unidades tributarias (Bs. 69.305,13 U.T.), equivalente para la fecha de la emisión del acto administrativo antes señalado a la cantidad de siete millones cuatrocientos quince mil seiscientos cuarenta y nueve bolívares sin céntimos (Bs. 7.415.649,00) e intereses moratorios por la suma de dos millones trescientos setenta y cuatro mil cuatrocientos seis bolívares sin céntimos (Bs. 2.374.406,00), siendo el monto total exigido de trece millones ciento setenta y ocho mil trescientos seis bolívares sin céntimos (Bs. 13.178.306,00).

En fecha 10 de octubre de 2014, el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas oyó en ambos efectos la apelación interpuesta contra la sentencia previamente identificada.

Por auto del 4 de noviembre de 2014, se dio cuenta en Sala, se designó Ponente a la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para la fundamentación de la apelación, conforme a lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Luego, el 25 de noviembre de 2014, la representación judicial de la República presentó escrito de fundamentación de su apelación. No hubo contestación.

Mediante auto del 10 de diciembre de 2014, se dejó constancia del vencimiento del lapso para la contestación a la apelación, por lo que la presente causa entró en estado de sentencia de conformidad con lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

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 juramentos por la Asamblea Nacional el 28 del mismo mes y año.

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. La Sala quedó constituida, conforme a lo dispuesto en los artículos 8 y 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidenta, Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; y los Magistrados Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y Marco Antonio Medina Salas.

Mediante diligencia del 22 de noviembre de 2017, la representación judicial de la República solicitó se dicte la decisión definitiva en la presente causa.

Por auto del 23 de noviembre de 2017, se dejó constancia en el expediente que el 24 de febrero del mismo año, 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 Cesar Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

Realizado el estudio del expediente, pasa esta Sala a decidir previas las consideraciones siguientes:

I ANTECEDENTES

Mediante *Acta de Reparación* N° SNAT/INTI/GRTICE/RC/DFMHAC/ 2012/ISLR/0047/14-0064 de fecha 14 de diciembre de 2012, la *División de Fiscalización de Minas, Hidrocarburos y Actividades Conexas* de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dejó constancia de las objeciones constatadas a la contribuyente Petroil Services, C.A., a través del procedimiento de fiscalización “*referido a las Pérdidas Cambiarias, para el ejercicio fiscal 2009, así como detectar y sancionar los posible ilícitos tributarios que se verifiquen mediante esta actuación*”.

Al respecto, en dicha actuación se objetó “(...) *la deducibilidad del costo registrado como Diferencia Cambiaria para el ejercicio investigado fiscal 2009 al sujeto pasivo (...), la cual fue informada en su declaración de rentas por la cantidad de Bs.F. 9.965.443,45, por cuanto es contrario a la normativa vigente en el país en materia cambiaria y tributaria (...)*”. (Sic).

En fecha 14 de febrero de 2013, el sujeto pasivo presentó escrito de descargos contra la referida Acta de Reparación.

Por Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R-2013-075 de fecha 15 de abril de 2013, notificada el 14 de mayo del mismo año, suscrita en forma conjunta por el Gerente Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital y el Jefe de la División de Sumario Administrativo de dicha Gerencia Regional del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se confirmó el rechazo de la partida “*Costo no procedente. Pérdida Cambiaria Títulos Valores*” como deducible de la declaración definitiva de Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal 2009, por el monto de nueve millones novecientos sesenta y cinco mil cuatrocientos cuarenta y tres bolívares con cuarenta y cinco céntimos (Bs. 9.965.443,45), el cual se encuentra adicionado como un costo de venta en el rubro “*Compras Netas Exterior*”, en el monto de catorce millones setecientos sesenta y tres mil ochenta y ocho bolívares con quince céntimos (Bs. 14.763.088,15).

En consecuencia, se determinó a la contribuyente una diferencia de Impuesto Sobre la Renta para el referido período fiscal de tres millones trescientos ochenta y ocho mil doscientos cincuenta y un bolívares sin céntimos (Bs. 3.388.251,00). Asimismo, se le impuso sanción de multa de conformidad con lo establecido en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, por el monto de sesenta y nueve mil trescientos cinco coma trece unidades tributarias (Bs. 69.305,13 U.T.), equivalente para la fecha de la emisión del acto administrativo antes señalado a la cantidad de siete millones cuatrocientos quince mil seiscientos cuarenta y nueve bolívares sin céntimos (Bs. 7.415.649,00) e intereses moratorios por la suma de dos millones trescientos setenta y cuatro mil cuatrocientos seis bolívares sin céntimos (Bs. 2.374.406,00), siendo el monto total exigido de trece millones ciento setenta y ocho mil trescientos seis bolívares sin céntimos (Bs. 13.178.306,00).

El 19 de junio de 2013, el sujeto pasivo ejerció contra el indicado acto administrativo, recurso contencioso tributario conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos, ante la Unidad de

Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas. Fundamentó su recurso, con base en las razones siguientes:

Denunció respecto a los gastos no deducibles por pérdidas cambiarias para el ejercicio fiscal del año 1999, que “(...) *las consideraciones efectuadas por la Administración Tributaria son el resultado de una errónea interpretación del numeral 13 del artículo 14 y del encabezado del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable al ejercicio fiscalizado; así como de los artículos 64 y 124 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y de un absoluto desconocimiento del contenido del artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, toda vez que el saldo de la cuenta referente a la pérdida por diferencia de cambio producto de la compra venta de Bonos DPN realizadas con la finalidad de atender exclusivamente los pagos a nuestros proveedores del exterior, constituye un gasto normal y necesario, totalmente deducible para la determinación del enriquecimiento neto gravable (...)*”.

Así, expuso lo siguiente: “*De conformidad con la normativa cambiaria, y más específicamente con la Ley contra los ilícitos cambiarios aplicable, existían dos formas lícitas de obtener divisas: la primera es a través de CADIVI, en cuyo caso el tipo de cambio será el fijado por el convenio cambiario suscrito entre el Banco Central de Venezuela (BCV) y el Ejecutivo Nacional, la cual para el ejercicio fiscal investigado se encontraba en Bs.F 2,15 por dólar americano (Bs.F 2,15/US\$) y la segunda es a través de operaciones de títulos valores, dentro de las cuales se encuentra la adquisición de los bonos venezolanos, en consecuencia, tratándose de las operaciones de compra, venta y/o permuta de títulos valores, las mismas estarían excluidas del supuesto de hecho del ilícito que contempla la referida Ley en su artículo 9, el cual establece que se exceptúan las operaciones en títulos valores*”.

Ahora bien, señaló “(...) *en cuanto al tratamiento de las pérdidas en cuestión, y partiendo del análisis que se trata de mermas originadas en virtud de que [su] representada lo utilizó como vehículo legítimo para obtener divisas, para poder cumplir con las deudas ya contraídas con los proveedores de los productos comercializados por [su] representada, debido a que los productos que comercializa como parte de su giro ordinario de actividades no se encuentran en la lista de prioridades de importación emitidas por el Ministerio del Poder Popular para el Comercio (MPPCO), y por ende [su] representada se vio imposibilitada de obtener divisas para realizar las importaciones y cumplir obligaciones en el extranjero*”. (Agregados de la Sala).

Por otra parte, consideró “(...) *en lo que respecta al mecanismo de venta y/o permuta de los bonos emitidos por la República, que estos instrumentos se encuentran exentos del impuesto sobre la Renta, conforme al numeral 13 del artículo 14 de la Ley que rige el tributo, por lo que debe considerarse lo previsto en el artículo 15 ejusdem*”. (Sic).

Así, indicó que “(...) *se puede pensar que la normativa que rige la imposición a la renta en Venezuela ya establece unos supuestos de hecho donde se restringe tanto la imputación en el costo, como la deducibilidad de las pérdidas que sufran los instrumentos que se incluyen en los enriquecimientos exentos o exonerados, y como tal se encuentran calificados los bonos emitidos por la República en el presente caso*”.

En tal sentido, estableció que “(...) *profundizando el análisis en cuestión debemos atender a la finalidad exclusiva de la adquisición de divisas a través de un mecanismo legal y legítimo por la normativa cambiaria,*

para honrar obligaciones que son normales y necesarias para la producción de la renta, para lo cual inicialmente debe acudir cualquier persona (natural o jurídica) al ente por excelencia como lo es CADIVI, es decir, si la intención de la operación en referencia, supone la utilización de los referidos títulos no como instrumento de inversión, sino con el propósito de hacerse de una posesión en moneda extranjera con la finalidad de cancelación de pasivos o compras esencialmente esta transacción tendría, en [su] juicio, una naturaleza cambiaria, y por lo tanto deducible, a los efectos de la determinación de la renta neta gravable con el impuesto sobre la renta, las pérdidas originadas por la respectiva operación, en tanto y en cuanto, las mismas se encuentren asociadas a la necesidad de obtener divisas para continuar el giro comercial del negocio, como lo puede ser el cumplimiento de compromisos adquiridos en moneda extranjera y las importaciones de los productos que se comercializan y que al no estar en la lista de prioridades de importaciones y no recibir divisas al tipo de cambio oficial [su] representada se vio en la obligación de utilizar este mecanismo legítimo de obtención de las mismas”. (Sic). (Agregados de la Sala).

Igualmente, señaló que la “(...) pérdida fiscal que se generó en el caso de [su] representada, no se deriva de factores intrínsecos a los títulos valores objeto de la operación, sino de factores exógenos como lo es el control de cambio imperante en el país, que obliga a fijar un precio del instrumento a efectos del canje menor al de la adquisición”. (Añadido de esta Alzada).

Agregó que “(...) la interpretación de la Administración Tributaria está alejada de la realidad económica y jurídica del entorno que origina la merma o pérdida, que quebrantarían principios básicos de la tributación como el de capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad establecidos en los artículos 316 y 317 de la Constitución, por cuanto una vez demostrado que la operación en el fondo económico de [su] representada, no se realizó como inversión con el objeto de obtener algún enriquecimiento, ya que las operaciones de permuta de bonos se realizaron en un rango de tiempo inferior a un día, sino que se realizó como vehículo legítimo de obtención de divisas para poder continuar el giro de sus actividades que producen la renta objeto de impuesto, debe entonces ser considerada como gasto deducible a los fines de determinar la base imponible”. (Agregado de la Sala).

Manifestó que para “(...) el caso objeto de este recurso contencioso tributario, la adquisición de los títulos valores fueron realizados con el fin exclusivo de pagos de obligaciones comerciales y adquisición de bienes, razón por la cual [su] mandante decidió tomar la pérdida fiscal como deducible en virtud de que podía demostrar que la operación en cuestión está directamente vinculada con el pago de sus obligaciones en moneda extranjera de origen comercial”. (Agregado de la Sala).

Finalmente, consideró que “(...) se observa claramente como la errónea interpretación que hace la Administración Tributaria, resulta en una violación flagrante del artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al omitir la correcta cuantificación de la base imponible del tributo en función de la verdadera capacidad económica del contribuyente medida sobre una base real, y carece de base legal, por falsa interpretación e indebida aplicación del numeral 13 del artículo 14, del encabezado del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así como del artículo 64 parágrafo primero y artículo 124 parágrafo segundo del Reglamento de la Ley de impuesto sobre la Renta, ya que entiende de manera equivocada que las pérdidas producto de la operación de permuta de Bonos emitidos por la República, son no deducibles a los fines

de la determinación del impuesto, cuando se evidencia en este escrito de recurso contencioso tributario, la normalidad, y necesidad de la pérdida, producto de la necesidad imperiosa de acudir al mercado permuta de títulos valores con el fin único de efectuar pago de deudas comerciales o adquisición de bienes, a los proveedores ubicados en el exterior, y en ningún momento con fines especulativos”. (Sic).

En otro orden de ideas, rechazó la aplicabilidad de la sanción de multa establecida en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, ya que “(...) [su] representada en la Declaración Definitiva de Rentas correspondiente al ejercicio fiscal 2009, no causó una disminución ilegítima de ingresos tributarios, ni un perjuicio al Fisco Nacional, en virtud de los argumentos expuestos en el presente escrito de Recurso Contencioso Tributario, la sanción establecida en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario vigente no es procedente”. (Añadido de la Sala).

Igualmente, rechazó la aplicabilidad de los intereses moratorios, debido a que el sujeto pasivo “(...) en la Declaración Definitiva de Rentas correspondiente al ejercicio Fiscal 2009, no causó una disminución ilegítima de ingresos tributarios y en consecuencia un impuesto causado no pagado, en virtud de los argumentos expuestos en el presente escrito de Recurso Contencioso, los intereses moratorios no son procedentes”.

II DECISIÓN JUDICIAL APELADA

El Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, a quien correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, dictó la **sentencia definitiva N° 1655 de fecha 22 de julio de 2014**, mediante la cual declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos, por la empresa Petroil Services, C.A., fundamentándose en lo siguiente:

Estableció que “(...) no es un hecho controvertido que la recurrente adquiriese bonos emitidos por la República Bolivariana de Venezuela a través de Corp Banca, Banco Occidental de Descuento y Banesco. Esta adquisición de bonos emitidos por la República, por parte de la contribuyente, representa la adquisición de títulos valores sobre los cuales la República garantiza un rendimiento determinado y durante un tiempo determinado”.

Apreció que “(...) la exención del Impuesto sobre la Renta ‘Los enriquecimientos provenientes de los bonos de deuda pública nacional y cualquier otra modalidad de título valor emitido por la República’ a que se refiere la disposición contenida en el numeral 13 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, está referida al rendimiento que como tal produzcan dichos bonos, pues luce contradictorio que los ingresos provenientes de transacciones bursátiles, por ejemplo, en el mercado secundario especulativo, bien que el contribuyente actúe en forma directa o como intermediario en las distintas operaciones realizadas con estos bonos, que los enriquecimientos que produzcan estas operaciones con bonos de la deuda pública nacional resultaren no gravables con el mencionado tributo, pues estos ingresos no figuran en los supuestos de hecho previstos en la referida Ley, de donde se infiere que no son del tipo de beneficios que quiso el legislador estimular con la exención”.

Asimismo, indicó que entiende el “(...) Tribunal que los ingresos provenientes de colocaciones de dichos bonos en el mercado secundario, los canjes de dichos bonos, las posibles ganancias en permutas efectuadas, si ese fuere el caso, no provienen de los bonos si no de la operación mercantil que con ellos se haya realizado, en consecuencia, no gozan de la exención de Impuesto sobre la Renta, ya que dichas ganancias o enriquecimientos se circunscriben a operaciones mercantiles entre personas jurídicas de derecho privado, por lo que existen suficientes razones para considerar que dichos ingresos provenientes de esas operaciones resultan gravables con el mencionado tributo y, en criterio de este Tribunal, no encuadra en el supuesto de hecho previsto en el numeral 13 del artículo 14 ejusdem, infiriéndose que no son del tipo de beneficios que quiso el legislador estimular con la exención”. (Sic).

Apreció que “(...) la ganancia (enriquecimiento) o pérdida que sea consecuencia de las operaciones mercantiles realizadas con Bonos de la Deuda Pública Nacional nada tienen que ver con el rendimiento garantizado por la República para cada bono. Luego, ese rendimiento garantizado es al que está referida la exención de impuesto prevista en el numeral 13 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pues independientemente de la ganancia o pérdida que se obtenga de la operación mercantil, el rendimiento del bono siempre va a estar garantizado y; al mismo tiempo, exento”.

Con fundamento en todo lo precedente, el Tribunal “(...) considera que el rechazo del gasto ‘Compras Netas del Exterior’, bajo la denominación ‘Diferencia Cambiaria’ (Pérdidas Cambiarias en Títulos Valores), no luce rechazable por aplicación del artículo 14 numeral 13 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Así se declara”.

En lo referente con “(...) el artículo 64 del Reglamento, el cual también es aplicado por la Administración Tributaria para rechazar los referidos gastos, el Tribunal considera la necesidad de analizar el rechazo del referido gasto, por aplicación del artículo 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2003) a la luz de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, reformada en el 2007”.

Señaló que “(...) los bonos de la Deuda Pública Nacional adquiridos por la contribuyente; al permutarlos, no constituyen bienes destinados a la producción de la renta, en la forma en que éstos últimos son señalados en el artículo 64 ejusdem, por lo que, según lo estima este Tribunal, el rechazo del gasto ‘Pérdidas Cambiarias Títulos Valores’ por parte, de la Administración Tributaria, por considerar que no provienen de los bienes destinados a la producción de la renta, luce errada”. (Sic).

Asimismo, indicó que “(...) sobre la base de las mismas disposiciones transcritas, el Tribunal considera que una segunda interrogante a ser deducida en este caso estriba en precisar si los gastos ‘Pérdidas Cambiarias Títulos Valores’ se produjeron por destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, de los bienes destinados a la producción de la renta. A este respecto, partiendo de la premisa que los Bonos de la Deuda Pública Nacional comprados por la contribuyente, no son bienes destinados a la producción de la renta, en los términos previstos en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento; el Tribunal precisa que los gastos ‘Pérdidas Cambiarias Títulos Valores’, no se han originado por destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, de algún bien destinado a la producción de la renta, por tanto, el rechazo de estos gastos, por parte del acto recurrido al considerar que provienen de bienes exentos, en criterio del Tribunal, luce errado. Así se declara”.

No obstante lo anterior, “(...) el Tribunal debe emitir pronunciamiento sobre la legalidad o no del reparo contenido en el acto recurrido”.

Al respecto, expuso que “(...) este órgano Jurisdiccional es del criterio que las pérdidas por adquisición de divisas en el llamado ‘Mercado Permuta’ se produce de un modo totalmente distinto a las pérdidas cambiarias por devaluación oficial, por lo tanto, en principio, la jurisprudencia sobre pérdidas cambiarias no constituye un precedente aplicable a las pérdidas por adquisición de divisas en el ‘Mercado Permuta’, ya que dicha jurisprudencia se refiere exclusivamente a pérdidas cambiarias por devaluación oficial”.

Sin embargo, estimó que “(...) ciertos principios desarrollados por la jurisprudencia para apreciar la existencia de las pérdidas sufridas en el ejercicio gravable en los bienes destinados a la producción del enriquecimiento gravable, sí pueden ser acogidos, por ser aplicables a las pérdidas en general, tales como son: la causación de la pérdida; la relación de la pérdida con la actividad económica del contribuyente y la necesidad o no de que dicha ‘pérdida’ cumpla con los requisitos genéricos de la deducibilidad del gasto (normalidad, necesidad, y territorialidad); y la posible ausencia de base legal para rechazar la deducción de la pérdida”.

Consideró el Tribunal que “(...) las operaciones de permuta de bonos constituyen una operación típica comercial, de lícito comercio y del giro ordinario de compañías que utilizan el sistema de canje de bonos, del cual puede generarse ganancias o pérdidas. Dichas operaciones son calificadas como actos de comercio, conforme al dispositivo contenido en el artículo 2, numeral 1 del Código de Comercio y jurídicamente denominadas como ‘contratos de permuta’ de bonos, por el cual cada una de las partes se obliga a dar el derecho de propiedad (dominio) de una cosa para recibir el derecho de dominio sobre otra y que, como consecuencia del Régimen de cambio implantado en la República Bolivariana de Venezuela, a partir del año 2003, es un mecanismo legal para obtención de divisas, según el régimen de control de cambio; de todo lo cual se evidencia la relación de causalidad entre los actos que determinaron las pérdidas acusadas por la contribuyente en el ejercicio fiscal investigado y la actividad productora de renta que ella realiza”. (Sic).

Advirtió el Juzgador de Instancia que “(...) tales operaciones de ‘Permuta de Bonos’ no originaron una pérdida de capital, ni de sus activos permanentes que pudieran producirse en una pérdida de bienes destinados a la producción de renta, como erradamente lo consideró la Administración Tributaria, sino lo que se produjo fue una disminución de sus ingresos, ocasionada por operaciones propias del giro normal y ordinario de su negocio que, a su vez, son determinantes para establecer su renta neta gravable. En tal virtud, es forzoso para este Tribunal declarar la improcedencia del reparo formulado a la partida ‘Compras Netas en el Exterior’, bajo la denominación ‘Diferencias Cambiaria’ (Pérdida Cambiaria Títulos Valores). En consecuencia, se considera procedente la legalidad del gasto en referencia imputado a la renta bruta pretendido por la contribuyente, por la cantidad de Bs. 9.965.443,45. Así se declara”.

Destacó, que “(...) para que una persona jurídica como la de autos, pudiese obtener divisas en forma lícita, podía hacerlo bien a través de la Comisión de Administración de Divisas (CADIVI), a la tasa de cambio fijada por el Banco Central y el Ejecutivo Nacional, y la segunda a través de operaciones de título valores”.

Estableció que “(...) *la contribuyente comercializa como parte principal de su giro ordinario de actividades, según se desprende del expediente administrativo filtros varios (de aire, de aceite, hidráulico, de combustible, etc), Kit Detector de Agua Shell (GTP) para Jet Fuel, Jeringa 5 mml gammon p/Detector de Agua Shell (GTP) Jet, Elementos Separadores Sintéticos (varios), Elementos Coalescentes (varios), Elemento Absorbedor, Elemento Monitor, Elemento tipo Cartucho Durabond Poliolefina de 10 y 25 mic grado, Base de Montaje Bahwind p/Filtro Roscado, etc, comprados a la empresa Global Filtres Corporation, ubicada en la ciudad de Miami, Florida de los Estados Unidos de América, y a la empresa Mann/Hummel Brasil Ltda, ubicada en Brasil, no encontrándose que tal mercancía en la lista de prioridades de importación emitidas para la época por la Resolución conjunta de los Ministerios del Poder Popular para las Finanzas, para las Industrias Ligeras y Comercio, para las Industrias Básicas y Minerías, para la Salud, para la Energía y Petróleo, para la Ciencia y Tecnología y para las Telecomunicaciones y la Informática, de fecha tres (3) de marzo de 2008 (...), así como la Resolución Conjunta de los Ministerios del Poder Popular para la Economía y Finanzas, para el Comercio, para las Industrias Básicas y Minería, para la Salud y Protección Social, para la Energía y Petróleo, para Ciencia, Tecnología e Industrias Intermedias, para la Telecomunicaciones y la Informática, para la Alimentación y para la Agricultura y Tierra, de fecha diecisiete (17) de Marzo de 2009, (...) y que derogó a la anterior, razón por la cual dada la especial condición del mercado de divisas existente en Venezuela, en los términos antes expuestos, la contribuyente únicamente podría acceder lícitamente a las Divisas a través de operaciones de títulos valores emitidos por la República, como por ejemplo los Bonos de la Deuda Pública Nacional; siendo lo normal que dichos títulos sean vendidos por debajo de su valor facial, ello por cuanto la obligación condicional que representa el título valor, supone tener que esperar el cobro de su rendimiento, que se dé la condición de exigibilidad, es decir, la fecha de vencimiento del título”.* (Sic).

Ello así, consideró que “(...) *al ser éste el único mecanismo posible para que la contribuyente pudiese acceder a la obtención de divisas para así atender la deuda generada por la Compra de los productos en el exterior que comercializa en el país como parte de su giro ordinario de actividades, el Tribunal considera, contrariamente a lo afirmado en el acto recurrido, que los referidos gastos son normales y necesarios para producir la renta, derivado a que tal pérdida viene dada por la especial condición del mercado de divisas existentes en Venezuela, en los términos antes expuestos, siendo en este caso imprescindibles para producir la ganancia. Así se declara”.*

Concluyó que en “(...) *virtud de la precedente declaratoria se considera improcedente la diferencia de impuesto sobre la renta, en el ejercicio fiscal 2009, por la cantidad de Bs. 3.338.251,00; la multa calculada en la cantidad de 69.305,13 Unidades Tributarias y los Intereses Moratorios determinados, por la cantidad de Bs. 2.374.406,00”.* (Sic).

Con fundamento en los razonamientos precedentemente expuestos declaró:

“(...) CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto (...), contra la Resolución N° SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R-2013-075 de fecha quince (15) de abril de 2013, emanada conjuntamente de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y la División de Sumario Administrativo

adscrita a dicha Gerencia (...), acto administrativo éste que se declara nulo y sin efecto legal alguno.

(...)

Así pues, declarado Con lugar el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la contribuyente (...), este Tribunal actuando de conformidad con el artículo precedente y siguiendo la jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, fijada mediante sentencia N° 1.238 de fecha treinta (30) de Septiembre de 2009, caso: Julián Isaías Rodríguez Días, declara que las Costas Procesales no proceden en atención a la prohibición de condenatoria en costas a la República como privilegio procesal cuando ésta resulte vencida en los juicios en los que haya sido parte por intermedio de cualquiera de sus órganos. Así se decide”.

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

La representación judicial del Fisco Nacional, al fundamentar ante esta Alzada la apelación interpuesta contra el fallo antes reseñado, alegó que el Tribunal *a quo* incurrió en el “vicio de incongruencia”, al “(...) considerar que el juez de instancia no se limitó en resolver lo que pretendieron las partes en la presente causa, lo que trajo como consecuencia, que se declarara CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la representación judicial de la contribuyente, contra la Resolución identificada con las siglas y números SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R-2013-075, de fecha 15 abril de 2013, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)”.

Asimismo, expuso que “(...) el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en el fallo apelado, consideró en su motivación aspectos que no fueron controvertidos por la Administración Tributaria ni mucho menos fueron argumentados por esta representación de la República”.

Estableció que “(...) en la Resolución Sumario Administrativo impugnada el fiscal actuante le procedió a solicitar al contribuyente en sede administrativa el detalle de las partidas del costo de venta que conformaban las compras netas en el exterior, con sus respectivos comprobantes, las cuales fueron consignadas por éste, sin embargo, se observó que la recurrente no reflejaba en la conciliación de renta, como partida no deducible el diferencial cambiario de Bs. 9.965.443,45; el cual se encuentra adicionado como un costo de venta en el rubro ‘Compras Netas Exterior’, en el monto de Bs. 14.763.088,15; reflejado en la declaración definitiva de rentas del ejercicio fiscal 2009. En consecuencia, la Administración Tributaria basándose en lo dispuesto en los artículos 14, 21 y 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y el Parágrafo Primero del Artículo 64 de su Reglamento así como en Consultas plenamente identificadas en el acto, rechazó el monto de Bs. 9.965.443,45; como parte integrante del costo de venta, procediendo a incorporar el mencionado monto a la renta fiscal del ejercicio investigado. Es decir, dicha Administración procedió a objetar la cantidad de Bs. 9.965.443,45; monto que se

corresponde al diferencial cambiario resultante de las operaciones que involucran transacciones en moneda extranjera, no admitiéndolo como parte del costo declarado por el contribuyente PETROIL SERVICES, C.A.”.

Señaló que “(...) en el acto recurrido en ningún momento se afirmó que los gastos por ‘Pérdidas Cambiarias Títulos Valores’ se originaron por destrucción, rotura, consunción, desuso, y sustracción, de algún bien destinado a la producción de la renta por parte del contribuyente de autos, ni muchos menos el Juez a quo hacer el señalamiento de que tal situación constaba en el acto administrativo objeto de impugnación, por lo que la motivación del Tribunal a todas luces si esta errado y no se corresponde con un punto discutido en la presente causa”. (Sic).

Destacó que “(...) se desprende del acto recurrido que la Administración Tributaria, procede es a objetar la cantidad de Bs. 9.965.443,45, monto que se corresponde al diferencial cambiario resultante de las operaciones que involucran transacciones en moneda extranjera, admitido como parte del costo declarado por la contribuyente de autos”.

Indicó, que “(...) la posición de la Administración al referirse sobre la deducibilidad de las pérdidas de los Bonos de la Deuda Pública Nacional o el registro de estas pérdidas vía costo, siempre ha sido el negar la procedencia de esta partida fiscal por razones de normalidad y necesidad, requisitos que se evalúan en cada caso particular, y dándose cumplimiento a lo previsto en el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta”.

Asimismo, adujo que “(...) la Administración Tributaria en el acto impugnado, observó que la pérdida que trajo a colación el contribuyente se originó por la negociación antes del vencimiento de los Bonos de la Deuda Pública, emitido por la República a un precio menor al que fueron originalmente adquiridos, por lo tanto, dicha Administración constató que las pérdidas deducidas provienen de un acto volitivo del sujeto pasivo que conscientemente optó por negociar los títulos bajo análisis, por un monto inferior al valor facial de los mismos. Por lo tanto, esta representación judicial considera que, las consecuencias de la decisión tomada por la parte actora, eran de su total conocimiento, razón por la cual mal podría responsabilizarse a la República de la pérdida sufrida”.

Consideró que “(...) tal como quedó reflejado en el acto administrativo objeto de impugnación, la Administración Tributaria plasmó que ‘(...) la licitud de la operación bajo análisis no es materia controvertida en este procedimiento (...)’ por lo que no entiende esta representación judicial que el juzgador de instancia realizara un estudio exhaustivo de la realidad que vive Venezuela, con respecto al Convenio Cambiario, visto que la Administración no refuta nada al respecto”.

Adujo que el Juzgador de Instancia “(...) le da la razón a la Administración cuando el acto impugnado considera que la pérdida deducida por el recurrente surgió por un acto volitivo que conscientemente optó por negociar los Bonos de la Deuda Pública Nacional por un monto inferior al valor facial de los mismos, en vez de esperar el vencimiento y colectar el beneficio del emisor. Aunado además, que se hace necesario señalar que conforme a lo previsto en el numeral 13 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los enriquecimientos provenientes de la deuda pública nacional se encuentran exentos de impuesto, por lo que, si tales enriquecimientos están exentos de impuestos, en la misma medida la pérdida generada no podrá ser deducible, (...)”.

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse respecto de la apelación interpuesta por la representación en juicio del Fisco Nacional, contra la **sentencia definitiva N° 1.655 de fecha 22 de julio de 2014**, dictada por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos, por la empresa Petroil Services, C.A.

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado y los alegatos formulados por la República en su respectivo escrito de fundamentación de la apelación, se observa que la cuestión a dilucidar se circunscribe a verificar si el Juzgador *a quo* incurrió en: (i) el vicio de incongruencia al “(...) *considerar que el juez de instancia no se limitó en resolver lo que pretendieron las partes en la presente causa*”. Así, agregó que el Tribunal de instancia “*consideró en su motivación aspectos que no fueron controvertidos por la Administración Tributaria ni mucho menos fueron argumentados por esta representación de la República*”; y (ii) respecto al fondo del asunto, sobre la procedencia de la legalidad del rechazo de la partida “*Costo no procedente. Pérdida Cambiaria Títulos Valores*”, imputado a la renta bruta por la contribuyente.

Preliminarmente, debe este Máximo Tribunal indicar que el Tribunal Superior dictó decisión definitiva sobre el fondo del asunto, sin embargo, no emitió pronunciamiento alguno sobre la solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos realizada por la contribuyente conjuntamente con el recurso contencioso tributario. Al respecto, visto que la presente causa se encuentra en fase de apelación de la sentencia definitiva, no corresponde a esta Alzada realizar pronunciamiento sobre la medida antes señalada, en virtud de ser accesoria a la pretensión principal de nulidad. Así se declara.

Precisado lo anterior, pasa esta Sala a decidir los aspectos controvertidos. En tal sentido, se observa:

(i) Vicio de Incongruencia

En la sentencia definitiva N° 1.655 de fecha 22 de julio de 2014, el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil recurrente, con base en la motivación siguiente:

En primer lugar, indicó que el rechazo del gasto ‘*Compras Netas del Exterior*’, bajo la denominación ‘*Diferencia Cambiaria*’ (*Pérdidas Cambiarias Títulos Valores*), no luce rechazable, por disposición del artículo 14, numeral 13 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta del año 2007, en atención a que la “(...) *ganancia (enriquecimiento o pérdida) que sea consecuencia de las operaciones mercantiles realizadas con Bonos de la Deuda Pública Nacional nada tiene que ver con el rendimiento garantizado por la República para cada bono. Luego, ese rendimiento garantizado es al que está referida la exención de impuesto prevista en el numeral 13 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pues independientemente de la ganancia o pérdida que se obtenga de la operación mercantil, el rendimiento del bono siempre va a estar garantizado y, al mismo tiempo exento*”.

En segundo lugar, apreció que de conformidad con lo establecido en el artículo 64 parágrafo primero del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003, una de las causas que da origen a la deducción para producir el enriquecimiento gravable, son las *“pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de la renta”*.

Al respecto, del análisis a dicha norma consideró que *“(…) una primera deducción es que los Bonos de las Deudas Pública Nacional adquiridos por el contribuyente; al permutarlos, no constituyen bienes destinados a la producción de la renta, en la forma en que éstos últimos son señalados en el artículo 64 eiusdem, por lo que, según lo estima este Tribunal, el rechazo del gasto ‘Pérdida Cambiarias Títulos Valores’, por parte, de la Administración Tributaria, por considerar que no provienen de los bienes destinados a la producción de la renta, luce errada”*. (Sic).

Asimismo, indicó sobre dicha normativa que *“(…) una segunda interrogante a ser deducida en este caso estriba en precisar si los gastos ‘Pérdidas Cambiarias Títulos Valores’ se produjeron, por destrucción, consunción, desuso, y sustracción, de los bienes destinados a la producción de la renta. A este respecto, partiendo de la premisa que los Bonos de la Deuda Pública Nacional comprados por la contribuyente, no son bienes destinados a la producción de la renta, en los términos previstos en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento; el Tribunal precisa que los gastos ‘Pérdidas Cambiarias Títulos Valores’, no se han originado por destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, de algún bien destinado a la producción de la renta, por tanto, el rechazo de estos gastos, por parte del acto recurrido al considerar que provienen de bienes exentos, en criterio del Tribunal, luce errado. Así se declara”*.

No obstante lo anterior, el Tribunal de instancia procedió a emitir pronunciamiento sobre la legalidad del reparo. Así, advirtió que las *“(…) operaciones de ‘Permuta de Bonos’ no originaron una pérdida de capital, ni de sus activos permanentes que pudieran traducirse en una pérdida de bienes destinados a la producción de la renta, como erradamente lo consideró la Administración Tributaria, sino lo que se produjo fue una disminución de sus ingresos, ocasionada por operaciones propias del giro normal y ordinario de su negocio que, a su vez, son determinantes para establecer su renta neta gravable. En tal virtud, es forzoso para este Tribunal declarar la improcedencia del reparo formulado a la partida ‘Compras Netas del Exterior’, bajo la denominación ‘Diferencia Cambiaria’ (Pérdidas Cambiarias Títulos Valores). En consecuencia, se considera procedente la legalidad del gasto en referencia imputado a la renta bruta pretendido por la contribuyente, por la cantidad de Bs. 9.965.443,45. Así se declara”*.

Expuso, que siendo la adquisición de Bonos de la Deuda Pública Nacional, *“(…) el único mecanismo posible para que la contribuyente pudiese acceder a la obtención de divisas para así atender la deuda generada por la Compra de los productos en el exterior que comercializa en el país como parte de su giro ordinario de actividades, el Tribunal considera, contrariamente a lo afirmado en el acto recurrido, que los referidos gastos son normales y necesarios para producir la renta, derivado a que tal pérdida viene dada por la especial condición del mercado son de divisas existentes en Venezuela, en los términos expuestos, siendo en este caso imprescindibles para producir la ganancia. Así se declara”*.

Contra dicho pronunciamiento la representación judicial del Fisco Nacional denunció que el fallo apelado incurrió en el vicio de incongruencia ya que la decisión recurrida, no se limitó a resolver lo pretendido

por las partes, pues, el Tribunal de instancia, tomó aspectos no controvertidos ni argumentados por la Administración Tributaria.

De esta manera, expuso que en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo impugnada, la Administración Tributaria con fundamento en lo establecido en los artículos 14, 21 y 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 y el artículo 64, Parágrafo Primero del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003, así como de consultas identificadas en dicho acto administrativo, se rechazó el monto de nueve millones novecientos sesenta y cinco mil cuatrocientos cuarenta y tres bolívares con cuarenta y cinco céntimos (Bs. 9.965.443,45), que se corresponde con el diferencial cambiario resultante de las operaciones que involucran transacciones en moneda extranjera, no admisibles como parte del costo declarado por el sujeto pasivo.

Señaló que en el acto recurrido, no se afirmó que los gastos por '*Pérdidas Cambiarias Títulos Valores*' se originaron por destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, de algún bien destinado a la producción de la renta, por lo que el Tribunal *a quo*, no podía hacer el señalamiento que tal situación constaba en el acto administrativo objeto de recurso contencioso tributario.

Reafirmó que en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo impugnada, se procede es a objetar el monto que se corresponde con el diferencial cambiario, no admitido como parte del costo declarado por el sujeto pasivo, siendo la posición de la Administración Tributaria, -respecto a la deducibilidad de las pérdidas de los Bonos de la Deuda Pública Nacional o su registro como pérdida a través del costo-, la de negar su procedencia por razones de normalidad y necesidad.

Adujo que la pérdida reflejada por la contribuyente en su declaración de Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal del año 2009, se originó por la negociación antes del vencimiento de los Bonos de la Deuda Pública Nacional, a un precio inferior al que fueron originalmente adquiridos, por lo que se constató que dicha pérdida provino de un acto voluntario del sujeto pasivo que optó por negociar los títulos por un monto menor al valor facial.

Expuso, que no se entiende el por qué el Tribunal *a quo* realizó un estudio exhaustivo sobre la realidad venezolana, respecto al Convenio Cambiario, más cuando la Administración no refuta nada al respecto.

Ahora bien, en el caso de autos, se debe aclarar que el Fisco Nacional, denunció el vicio de incongruencia en forma genérica, sin especificar si se refería a la incongruencia negativa o positiva; no obstante, de los argumentos expuestos en la fundamentación a la apelación se constata que lo denunciado por la representación de la República, se circunscribe al vicio de incongruencia positiva, en especial a la "*extrapetita*", ya que -en su criterio- el Tribunal *a quo* se basó en aspectos no discutidos ni argüidos por la Administración Tributaria, por lo que esta Sala se pronunciara sobre tal particular. Así se declara.

Al analizar el referido vicio se ha indicado de acuerdo con las exigencias impuestas por la legislación procesal, específicamente en el artículo 243, ordinal 5° del Código de Procedimiento Civil, que toda sentencia debe contener decisión expresa, positiva y precisa, con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia.

Así, ha sido criterio de este Máximo Tribunal que la sentencia para ser válida y jurídicamente eficaz, debe ser autónoma, es decir, tener fuerza por sí sola; debe en forma clara y precisa resolver todos y cada uno de los puntos sometidos a su consideración, sin necesidad de nuevas interpretaciones, ni requerir del auxilio de otro instrumento; elementos estos cuya inobservancia en la decisión infringiría el principio de exhaustividad, el cual se origina cuando no existe la debida correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes intervinientes en el proceso, manifestándose tal vicio cuando el juez con su decisión modifica la controversia judicial debatida, bien porque no se limitó a resolver sólo lo pretendido por las partes, o bien porque no resolvió sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio. Acarreando el primer supuesto una incongruencia positiva y, en segundo lugar, una incongruencia negativa.

En tal sentido, en lo que respecta al vicio de incongruencia positiva, se ha establecido que el mismo se presenta bajo dos modalidades, a saber:

i) *Ultrapetita*: la cual se manifiesta en un exceso de jurisdicción del juzgador al decidir cuestiones planteadas en la *litis*, concediendo a alguna parte más de lo pedido.

ii) *Extrapetita*: la cual se presenta cuando el juez decide sobre alguna materia u objeto extraño al constitutivo de la controversia, concediendo a alguna de las partes una ventaja no solicitada. (*Vid.*, sentencia de esta Sala N° 01744, de fecha 8 de diciembre del 2011, caso: *Aluminio de Carabobo S.A.*).

Así, al circunscribir el análisis de los elementos antes señalados al caso de autos, se observa:

En lo que respecta al señalamiento efectuado por la representación judicial del Fisco Nacional, de que el Tribunal de instancia, no podía hacer la indicación de que en el acto administrativo impugnado constaba que los gastos por '*Pérdidas Cambiarias Títulos Valores*' se originaron por destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, de algún bien destinado a la producción de la renta, esta Sala observa a los folios 153 y 154 de la pieza N° 5 del expediente judicial, que lo expuesto por el Tribunal *a quo*, sobre tal aspecto se resume así:

“En relación con el artículo 64 del Reglamento, el cual también es aplicado por la Administración Tributaria para rechazar los referidos gastos, el Tribunal considera la necesidad de analizar el rechazo del referido gasto, por aplicación del artículo 64 del reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2003), a la luz de la Ley de Impuesto sobre la Renta, reformada en el 2007.

En los artículos transcritos (27, numeral 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; 64 párrafo primero del Reglamento de la mencionada Ley) el Tribunal aprecia que entre las deducciones para producir el enriquecimiento gravable que prevé la Ley de Impuesto sobre la Renta, están las pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de la renta.

Precedentemente el Tribunal ha fijado su criterio que la exención del Impuesto sobre la Renta de 'Los enriquecimientos provenientes de los bonos de deuda pública nacional y cualquier otra modalidad de título valor emitido por la República' a que se refiere la disposición contenida en el numeral 13 del artículo 14 de la Ley que rige la materia, está referida al rendimiento que como tal produzcan dichos bonos, pues luce contradictorio que

los ingresos provenientes de transacciones bursátiles, por ejemplo en el mercado secundario especulativo, bien que el contribuyente actué en forma directa o como intermediario en las distintas operaciones realizadas con estos bonos, que los enriquecimientos que produzcan estas operaciones con Bonos de la Deuda Pública Nacional, resultasen no gravables con el mencionado tributo, pues estos ingresos no figuran en los supuestos de hecho previsto en la referida Ley, de donde se infiere que no son del tipo de beneficiario que quiso el legislador estimular con la exención. Y que el rechazo del gasto ‘Compras Netas del Exterior’, bajo la denominación ‘Diferencia Cambiaria’ (Pérdidas Cambiarias Títulos Valores), no luce rechazable por aplicación del artículo 14 numeral 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Entonces, una primera deducción es que los bonos de la Deuda Pública Nacional adquiridos por la contribuyente; al permutarlos, no constituyen bienes destinados a la producción de la renta, en la forma en que éstos últimos son señalados en el artículo 64 eiusdem, por lo que, según lo estima este Tribunal, el rechazo del gasto ‘Pérdidas Cambiarias Títulos Valores’ por parte, de la Administración Tributaria, por considerar que no provienen de los bienes destinados a la producción de la renta, luce errada’.

También, sobre la base de las mismas disposiciones transcritas, el Tribunal considera que una segunda interrogante a ser deducida en este caso estriba en precisar si los gastos ‘Pérdidas Cambiarias Títulos Valores’ se produjeron por destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, de los bienes destinados a la producción de la renta. A este respecto, partiendo de la premisa que los Bonos de la Deuda Pública Nacional comprados por la contribuyente, no son bienes destinados a la producción de la renta, en los términos previstos en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento; el Tribunal precisa que los gastos ‘Pérdidas Cambiarias Títulos Valores’, no se han originado por destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, de algún bien destinado a la producción de la renta, por tanto, el rechazo de estos gastos, por parte del acto recurrido al considerar que provienen de bienes exentos, en criterio del Tribunal, luce errado. Así se declara”. (Sic). (Destacado de la Sala)

De lo anterior, advierte esta Alzada que el Tribunal Superior, al efectuar el análisis de la disposición contenida en el artículo 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003, y aclarando todos los posibles escenarios que prevé dicha normativa, concluyó que el rechazo por la Administración Tributaria del costo por pérdidas cambiarias por títulos valores es errado, al haber considerado en el acto administrativo impugnado que provienen de bienes exentos del Impuesto sobre la Renta, mas no se desprende que dicho rechazo se originara por destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, de algún bien destinado a la producción de la renta. Así se decide.

En otro orden de ideas, en lo atinente al señalamiento realizado por la República, conforme al cual no entiende el por qué el Tribunal *a quo* realizó un estudio exhaustivo sobre la realidad Venezolana, respecto al Convenio Cambiario, más cuando la Administración no refuta nada al respecto.

Este Máximo Tribunal observa que dicho asunto fue planteado por la contribuyente en su recurso contencioso tributario, y el mismo sirvió de fundamento para el Juzgado Superior a los fines de emitir su pronunciamiento.

Al respecto, a los folios 6 y 7 de la pieza N° 1 de las actas procesales, se advierte del recurso contencioso tributario, lo siguiente:

“De las transacciones con Bonos Venezolanos en divisas y los ilícitos cambiarios.

Los Bonos venezolanos emitidos por el Gobierno Nacional, a través del Ministerio de Finanzas, y garantizados por la República son emitidos bajo la modalidad de Títulos al Portador, siendo los cupones o intereses generados exentos del Impuesto sobre la Renta. Mediante estos instrumentos el Estado Venezolano obtiene capital necesario para financiar proyectos de inversión o para atender compromisos de deuda.

(...) estos instrumentos fueron creados fundamentalmente para atraer posibles inversionistas que deseen canalizar sus ahorros a través de ese mercado, y así el Estado Venezolano acudir a una fuente de financiamiento en términos más favorables para atender sus compromisos de pago.

*Sin embargo, por la realidad económica actual en Venezuela, además de continuar detentando ese carácter de inversión y permitir al Estado Venezolano la obtención de capital para honrar sus deudas, dichos instrumentos han adquirido una multiplicidad funcional, que permitían utilizarlo como instrumento para realizar operaciones cambiarias en el mercado de divisas nacional conforme al régimen cambiario vigente”. (Sic).
(Destacado de la Sala).*

Con fundamento en lo anterior, aprecia esta Sala que dicho argumento fue efectivamente expuesto por el sujeto pasivo en su recurso contencioso tributario, por lo que sobre esa base el Tribunal *a quo* procedió a emitir pronunciamiento sobre tal aspecto.

En atención a lo precedentemente expuesto, este Máximo Tribunal desestima el *vicio de incongruencia* alegado por el Fisco Nacional. Así se declara.

(ii) De la procedencia de la legalidad del rechazo de la partida *“Costo no procedente. Pérdida Cambiaria Títulos Valores”*.

El fallo apelado consideró procedente la legalidad de la deducción de la partida *“Costo no procedente. Pérdida Cambiaria Títulos Valores”*, imputado a la renta bruta por el sujeto pasivo, con fundamento en las siguientes consideraciones:

En primer lugar, señaló que el rechazo de las *“Compras Netas del Exterior”*, bajo la denominación *“Diferencias Cambiarias” (Pérdidas Cambiarias Títulos Valores)*, no resulta rechazable de conformidad con lo establecido en el artículo 14, numeral 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, ya que la ganancia (enriquecimiento o pérdida), que sea consecuencia de las operaciones realizadas con Bonos de la Deuda Pública Nacional, nada tiene que ver con rendimiento garantizado, pues es a este último concepto al que se refiera la

disposición legal *supra* señalada, pues con independencia de la ganancia o pérdida, el rendimiento del bono siempre estará garantizado y al mismo tiempo exento.

En segundo lugar, consideró que los Bonos de la Deuda Pública Nacional al ser permutados por la contribuyente, no constituyen bienes destinados a la producción de la renta, en la forma establecida en el artículo 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003, por lo que el rechazo de las pérdidas efectuada por la Administración Tributaria luce errado al considerar que no provienen de bienes destinados a la producción de la renta.

En tercer lugar, estimó que ciertos principios desarrollados por la jurisprudencia para la pérdida sufridas en bienes destinados para la producción de la renta pueden acogerse, por ser aplicables a la pérdidas en general tales como: la causación de la pérdida, la relación de la pérdida con la actividad económica de la empresa recurrente y la necesidad o no de que la pérdida cumpla con los requisitos de deducibilidad del gasto: normalidad, necesidad y territorialidad.

Así en lo que respecta a la causación, estableció que la pérdida por la adquisición de divisas en el mercado permuta estaría causada desde que se efectuó la operación.

Igualmente, el sentenciador expuso que las operaciones de permuta de bonos constituyen una operación típica comercial de lícito comercio, y como consecuencia del régimen de cambio implementado en Venezuela a partir de año 2003, dichas operaciones con Bonos se constituyen en un mecanismo legal para obtención de divisas, lo cual evidencia la causalidad entre los actos que determinaron las pérdidas y la actividad productora de rentas que realiza el sujeto pasivo.

Ello así, expuso que tales operaciones de permuta de bonos, no originaron ni una pérdida de capital ni de sus activos permanentes, que pudiera traducirse en una pérdida de bienes destinados a la producción de renta, tal como fue considerado por la Administración Tributaria, sino lo que se produjo fue una disminución de sus ingresos, ocasionadas por operaciones propias de su giro normal y ordinario de su negocio que, a su vez, son determinante para establecer su renta neta gravable, razón por la cual, el *a quo* declaró la improcedencia del reparo formulado y, en consecuencia, estimó la procedencia de la legalidad de la deducción en referencia imputada a la renta bruta.

Agregó, que al ser la operación de permuta de bonos el único mecanismo para que la contribuyente pudiera tener acceso a divisas y así atender la deuda generada por la compra de productos en el exterior que comercializa en el país como parte de su giro ordinario de actividades, el Tribunal consideró contrariamente a lo expuesto en el acto impugnado que los indicados gastos son normales y necesarios para producir la renta, ya que tal pérdida viene dada por la especial condición del mercado de divisas que existe en Venezuela, siendo en este caso imprescindibles para producir la ganancia.

Contra dicho pronunciamiento la representación judicial del Fisco Nacional señaló que “(...) *se desprende del acto recurrido que la Administración Tributaria, procede es a objetar la cantidad de Bs. 9.965.443,45, monto que se corresponde al diferencial cambiario resultante de las operaciones que involucran transacciones en moneda extranjera, admitido como parte del costo declarado por la contribuyente de autos*”.

Indicó, que “(...) la posición de la Administración al referirse sobre la deducibilidad de las pérdidas de los Bonos de la Deuda Pública Nacional o el registro de estas pérdidas vía costo, siempre ha sido el negar la procedencia de esta partida fiscal por razones de normalidad y necesidad, requisitos que se evalúan en cada caso particular, y dándose cumplimiento a lo previsto en el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta”.

Asimismo, adujo que “(...) la Administración Tributaria en el acto impugnado, observó que la pérdida que trajo a colación el contribuyente se originó por la negociación antes del vencimiento de los Bonos de la Deuda Pública, emitido por la República a un precio menor al que fueron originalmente adquiridos, por lo tanto, dicha Administración constató que las pérdidas deducidas provienen de un acto volitivo del sujeto pasivo que conscientemente optó por negociar los títulos bajo análisis, por un monto inferior al valor facial de los mismos. Por lo tanto, esta representación judicial considera que, las consecuencias de la decisión tomada por la parte actora, eran de su total conocimiento, razón por la cual mal podría responsabilizarse a la República de la pérdida sufrida”.

Consideró que “(...) tal como quedó reflejado en el acto administrativo objeto de impugnación, la Administración Tributaria plasmó que ‘(...) la licitud de la operación bajo análisis no es materia controvertida en este procedimiento (...)’ por lo que no entiende esta representación judicial que el juzgador de instancia realizara un estudio exhaustivo de la realidad que vive Venezuela, con respecto al Convenio Cambiario, visto que la Administración no refuta nada al respecto”.

Adujo que el Juzgador de Instancia “(...) le da la razón a la Administración cuando el acto impugnado considera que la pérdida deducida por el recurrente surgió por un acto volitivo que conscientemente optó por negociar los Bonos de la Deuda Pública Nacional por un monto inferior al valor facial de los mismos, en vez de esperar el vencimiento y colectar el beneficio del emisor. Aunado además, que se hace necesario señalar que conforme a lo previsto en el numeral 13 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los enriquecimientos provenientes de la deuda pública nacional se encuentran exentos de impuesto, por lo que, si tales enriquecimientos están exentos de impuestos, en la misma medida la pérdida generada no podrá ser deducible, (...)”.

Por otra parte, es importante destacar lo establecido por la Administración Tributaria en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R-2013-075 del 15 de abril de 2013, respecto al reparo por “Costo no Procedente. Pérdidas Cambiarias Títulos Valores”:

“En el caso de marras, esta Administración Tributaria procedió a objetar la cantidad de Bs. 9.965.443,45; monto correspondiente al diferencial cambiario resultante de las operaciones que involucran transacciones en moneda extranjera, no admitido como parte del costo declarado por la contribuyente.

Por su parte, señala la contribuyente en su escrito de descargos, que las operaciones realizadas mediante la inversión en títulos valores se entienden realizadas con la finalidad de honrar las obligaciones adquiridas en divisa extranjera, alegando que la Comisión de Administración de Divisas (CADIVI), no es el único mecanismo legal válido para la

adquisición de divisas, por lo tanto, se convierten en gastos normales y necesario, bajo ese argumento solicita sea revocada la objeción fiscal por este concepto.

Al respecto, la fiscalización, al formular la objeción fiscal de marras considerando el criterio sostenido por la Gerencia General de Servicios Jurídicos, siguió y acató, en virtud de su carácter vinculante, los lineamientos que en materia de interpretación jurídica de norma dicta esta última, de conformidad con lo establecido en los numerales 2,3 y 10 del artículo 39 de la Resolución N° 32 sobre la Organización, Atribuciones y Funciones del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria Seniat, publicada en la Gaceta Oficial N° 4.881, extraordinario, de fecha 29/03/1995.

Adicionalmente, la posición de la Administración al referirse a la deducibilidad de las pérdidas de los Bonos de la Deuda Pública Nacional o el registro de éstas pérdidas vía costo, ha sido constante y sostenida en el sentido de negar la procedencia de esta partida fiscal por razones de normalidad y necesidad, requisitos que deben evaluarse en cada caso en particular.

Así, el artículo 27 de la LISLR, establecen los requisitos que en forma concurrente deben darse para que proceda la deducción del gasto, a saber: i) que se trate de un gasto normal; ii) que se trate de un gasto necesario; iii) que el gasto se haya realizado en el país y iv) que el gasto se haya efectuado con el objeto de producir la renta.

En este orden de ideas, la falta de uno cualquiera de estos requisitos hace perder el derecho a la deducción del gasto, de allí que sea preciso examinar en cada caso si se cumplen.

Así las cosas, los conceptos de normalidad y necesidad no han sido definidos por nuestra LISLR ni su Reglamento, siendo entonces la doctrina y la jurisprudencia quienes han desarrollado la labor de establecer elementos para valorarla, los cuales evolucionan y se modifican en atención a las particularidades de los casos concretos y la magnitud y naturaleza de los negocios que generan el gasto.

De lo antes señalado, podemos concluir con fundamento en criterios jurisprudenciales y doctrinales pacíficos y reiterados, que un gasto es normal y necesario, cuando está referido al giro ordinario del negocio de la contribuyente, se amolda a éste y puede establecerse entre la cuantía del gasto y el volumen del negocio o empresa una relación razonable. Por consiguiente, un gasto es normal y necesario, cuando la finalidad económica directa perseguida con esa erogación es la producción de un enriquecimiento, sin que esto implique una disminución injustificada de la base imponible.

El segundo requisito concurrente para deducir el gasto es el relativo a la necesidad del mismo. En este orden, un gasto es necesario cuando la finalidad económica directa

perseguida con esa erogación es la producción de un enriquecimiento, sin que esto implique una disminución injustificada de la base imponible.

Con fundamento en las consideraciones generales que anteceden, esta Administración Tributaria observa que la pérdida que trae a colación el sujeto pasivo investigado, se origina por la negociación antes de su vencimiento de Bonos DPN emitidos por la República a un precio menor al que fueron originalmente adquiridos, por lo tanto aplicando los conceptos supra esbozados al caso de autos, esta instancia observa que las pérdidas deducidas provienen de un acto volitivo de la administrada que conscientemente, optó por negociar los títulos bajo análisis por un monto inferior al valor facial de los mismos, en vez de esperar su vencimiento y colectar el beneficio del emisor.

Dicha actuación no se compadece en absoluto con el concepto de normalidad supra mencionado, ya que el mismo no se relaciona con el ciclo productivo propio de su actividad comercial.

Se trata entonces de una decisión de carácter financiero cuyas consecuencias negativas eran plenamente conocidas por la administrada y ésta, aún así, decidió ejecutarla. En este marco, no resulta procedente pretender endilgar a la República la pérdida sufrida, en tanto que no era reclamada para la obtención de la renta y, más aún conforma un acto de disposición patrimonial.

Adicionalmente se hace necesario señalar que de conformidad con lo dispuesto en el numeral 13 del artículo 14 de la LISLR, los enriquecimientos provenientes de los bonos de la deuda pública nacional se encuentran exentos de impuesto.

Así pues, si bien tales enriquecimientos están exentos de impuesto, en la misma medida la pérdida generada no podría ser deducible.

Finalmente, la licitud de la operación bajo análisis no es materia controvertida en este procedimiento, por lo que este alegato en nada modifica la posición de este ente que consiste, insistimos en verificar en cada caso en concreto la concurrencia de los requisitos legales que garanticen la deducibilidad de los gastos.

En consecuencia, esta Administración Tributaria con fundamento en lo antes expuesto y subsumiendo los hechos en los presupuestos hipotéticos de las normas aplicadas, procede a confirmar la objeción fiscal formulada por concepto de ‘costos que generan ajusten por pérdidas cambiarias no procedente’ por la cantidad de Bs. 9.965.443,45”. (Sic).

Ahora bien, vista la motivación utilizada por la Administración Tributaria en el acto administrativo impugnado, es importante citar el contenido de las disposiciones establecidas en los artículos 14, numeral 13, y 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 y 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003, aplicables *ratione temporis* al caso de autos.

Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007.

“Artículo 14. Están exentos de impuesto:

(...)

13. Los enriquecimientos provenientes de los bonos de la deuda pública nacional y cualquier otra modalidad de título valor emitido por la República”.

“Artículo 27. Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento:

(...)”.

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003

“Artículo 64. Las pérdidas sufridas en el ejercicio gravable en los bienes destinados a la producción del enriquecimiento gravable, tales como las ocurridas por destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, serán deducibles cuando no hayan sido compensadas por seguros u otras indemnización y no se hayan imputado al costo de las mercancías vendidas o de los servicios prestados.

Parágrafo Primero. No podrán deducirse ni imputarse al costo, a los fines de la determinación del enriquecimiento gravable, las pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de enriquecimientos exentos o exonerados.

(...)”.

De la primera disposición se desprende que a los fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2007, se encuentran exentos del pago de dicho tributos, los enriquecimientos que provengan de los bonos de la deuda pública nacional.

Por otra parte, el artículo 27, señala que para la obtención del enriquecimiento neto global, es necesario restar de la renta bruta, las deducciones que expresamente se encuentren establecidas en dicho artículo, las cuales deberán cumplir con los requisitos siguientes: i) que se trate de un egreso causado no imputable al costo; ii) dicho egreso debe ser normal y necesario y iii) además, hecho en el país con el objeto de producir el enriquecimiento.

En otro orden de ideas, el artículo 64 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2003, establece por una parte, los diversos supuestos para la procedencia de las pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción del enriquecimiento gravable. Asimismo, la referida disposición señala la prohibición de deducibilidad e imputabilidad al costo, de las pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de enriquecimientos exentos o exonerados.

Ahora bien, esta Sala en un caso similar al de autos, señaló mediante sentencia N° 00066 de fecha 30 de enero de 2013, caso: *Oterca Maquinaria, C.A.*, respecto a las pérdidas cambiarias por títulos valores que:

“(…).

Frente a lo antes expresado, esta Sala observa de las actas procesales que la Administración Tributaria fundamenta el rechazo de la deducción de las pérdidas por diferencial cambiario sufridas por la sociedad mercantil recurrente, en lo siguiente: ‘si bien es cierto que la contribuyente tenía la libertad de realizar inversiones a través de distintos instrumentos financieros, como son los bonos denominados en dólares emitidos por la República de Venezuela para cumplir con obligaciones adquiridas en otras divisas, la pérdida que se genere por la operación de venta de estos títulos, no está prevista como deducible de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, (...) además de no corresponder a un gasto normal y necesario vinculado con el objeto de producir enriquecimiento. Adicionalmente, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 13 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, los enriquecimientos provenientes de los bonos de la deuda pública nacional se encuentran exentos de impuesto, considerando que si bien tales enriquecimientos se encuentran exentos de impuesto, en la misma medida la pérdida generada por la venta de los mismos no podría ser deducible’.

(…).

*Precisado lo anterior, se constata del expediente judicial, concretamente a los folios 133 al 141, que la contribuyente consignó los comprobantes de la adquisición de bonos emitidos por la República Bolivariana de Venezuela a través del Banco Provincial, de fechas 27 de noviembre, 1° y 3 de diciembre de 2003, y del Banco Mercantil del día 28 de noviembre de 2003, cuyos enriquecimientos a tenor de lo dispuesto en el artículo 14, numeral 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, aplicable *ratione temporis*, están exentos del Impuesto Sobre La Renta, por lo que a juicio de la Sala, en sana lógica jurídica, al estar el enriquecimiento exento de imposición, la pérdida también lo estará, esto en aplicación de la Teoría del Riesgo a la Inversión, que supone la adquisición de los títulos valores, en este caso, bonos de la República, los cuales como quedó dicho están sometidos al juego de la oferta y la demanda.*

*Siendo ello así y tratándose el asunto concreto de una inversión en títulos valores exenta del Impuesto Sobre La Renta, por disposición expresa del artículo 14, numeral 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, ni deducible de la renta bruta a los fines de obtener el enriquecimiento neto, conforme al artículo 27 *eiusdem*, la contribuyente Oterca Maquinarias, C.A., no podía deducir la pérdida en cambio (...)*”.

Del criterio anteriormente establecido, observa este Máximo Tribunal que la deducción de la pérdida cambiaria-títulos valores, efectuada de conformidad con lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta del

año 2001, -interpretación que es perfectamente aplicable a las disposiciones establecidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2007-, que aparte de no estar prevista en forma expresa en la Ley de Impuesto sobre la Renta como deducible, no se corresponde con un gasto normal y necesario vinculado con el objeto de producir el enriquecimiento.

Asimismo, a mayor abundamiento señala el criterio jurisprudencial antes transcrito, que al tratarse de un enriquecimiento exento de conformidad con lo establecido en el artículo 14, numeral 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2001 (hoy artículo 14, numeral 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007), la pérdida no podría ser deducible, por la aplicación de la Teoría del Riesgo a la Inversión.

Por lo tanto, al contrastar lo establecido por el Tribunal *a quo* en el fallo apelado, con el criterio jurisprudencial expuesto por esta Sala, se evidencia que la sentencia apelada erró al apreciar la legalidad de la deducción de la partida “*Costo no procedente. Pérdida Cambiaria Títulos Valores*”.

Ello así, debe esta Alzada considerar la procedencia de lo argumentado por la representación judicial del Fisco Nacional, por lo que; en consecuencia, se declara con lugar el recurso de apelación ejercido por dicha representación contra la sentencia definitiva N° 1.655 de fecha 22 de julio de 2014, dictada por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, por lo que se revoca el fallo apelado. Así se decide.

Asimismo, como consecuencia de lo anterior, se declara sin lugar el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad de comercio Petroil Services, C.A., contra el acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTICERC/DSA /R-2013-075 de fecha 15 de abril de 2013, notificada el 14 de mayo de 2013, suscrita en forma conjunta por el Gerente Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital y el Jefe de la División de Sumario Administrativo de dicha Gerencia Regional del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual queda firme. Así se declara.

Vista la declaratoria sin lugar del recurso contencioso tributario, de conformidad con lo indicado en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014, se condena en costas procesales a la contribuyente, en un monto equivalente al cinco por ciento (5%) de la cuantía del recurso contencioso tributario. Así finalmente se declara.

Por último, se ordena notificar del presente fallo al Gerente General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), tomando en cuenta que la aludida Gerencia tiene entre sus funciones y atribuciones, ejercer -previa sustitución del Procurador o Procuradora General de la República- la representación judicial de la República en las causas en trámite ante los Tribunales con competencia en lo Contencioso Tributario, según lo dispuesto en el artículo 3, numeral 11, de la Providencia N° SNAT/2015-0008, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.598 del 9 de febrero de 2015.

V DECISIÓN

Por las razones precedentemente 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.- CON LUGAR el recurso de apelación ejercido por el **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva N° 1655 del 22 de julio de 2014, dictada por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas; en consecuencia, se **REVOCA** la sentencia dictada por el Tribunal *a quo*.

2.- SIN LUGAR el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente **PETROIL SERVICES, C.A.**, contra el acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R-2013-075 de fecha 15 de abril de 2013, notificada el 14 de mayo del mismo año, suscrita en forma conjunta por el Gerente Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital y el Jefe de la División de Sumario Administrativo de dicha Gerencia Regional del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el cual queda **FIRME**.

Se **CONDENA EN COSTAS PROCESALES** a la sociedad mercantil contribuyente en un monto equivalente al cinco por ciento (5%) de la cuantía del recurso contencioso tributario de conformidad con lo establecido en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014.

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 tres (03) días del mes de julio del año dos mil dieciocho (2018). Años 208° de la Independencia y 159° de la Federación.

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

El Vicepresidente,
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado,
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada,
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha cuatro (04) de julio del año dos
mil dieciocho, se publicó y registró la
anterior sentencia bajo el N° 00741.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD