



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE
EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrado Ponente: **MALAQUÍAS GIL RODRÍGUEZ**

Exp. Nro. 1997-13821 (1997-000110)

Mediante Oficio Nro. 02-2389 del 4 de noviembre de 2002, recibido en esta Sala el 13 del mismo mes y año, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia remitió a esta Sala Político-Administrativa copia certificada de la decisión Nro. 2.447 de fecha 15 de octubre de 2002, mediante la cual declaró “*procedente*” la solicitud de revisión constitucional interpuesta por la representación judicial de la **CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**, contra la sentencia definitiva Nro. 2794, emitida por esta Máxima Instancia el día 20 de noviembre de 2001 y publicada el 21 del mismo mes y año, por medio de la cual se declaró consumada la perención y en consecuencia extinguida la instancia con ocasión del recurso de apelación incoado por el Organismo Contralor contra el fallo definitivo S/N del 19 de septiembre de 1996, dictado por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del entonces Distrito Federal y Estado Miranda (hoy del Área Metropolitana de Caracas), que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente **C.V.G. BAUXILUM C.A.** (antes C.V.G. INTERAMERICANA DE ALUMINA C.A., C.V.G. INTERALUMINA C.A.), inscrita originalmente en el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del otrora Distrito Federal y Estado Miranda (hoy del Área Metropolitana de Caracas) el 12 de diciembre de 1977, bajo el Nro. 61, Tomo 14-C-Sgdo.,

y luego inscrita en la Oficina de Registro Mercantil del Estado Bolívar en fecha 2 de junio de 1994, bajo el Nro. 33, Tomo C Nro. 114.

Dicho medio de impugnación judicial fue interpuesto contra la Resolución Nro. DGSJ-3-3-039 de fecha 31 de mayo de 1994, confirmatoria del Reparó Nro. DGAC-4-3-2-9 del 2 de julio de 1991, dictado por la Dirección de Procedimientos Jurídicos de la Contraloría General de la República, derivada de la revisión practicada a las retenciones de impuesto sobre la renta, efectuadas durante los ejercicios 1987 y 1988, sobre los pagos realizados por la aludida sociedad de comercio a la empresa Swiss Aluminium, L.T.D. (ALUSUISSE), por concepto de asistencia técnica, por lo que se impuso a la contribuyente la obligación de pagar la cantidad de *“treinta y ocho millones trescientos noventa y dos mil cuatrocientos veintinueve bolívares con diecisiete céntimos (Bs. 38.392.429,17)”*.

Tal remisión se efectuó para que esta Máxima Instancia decidiera nuevamente el aludido recurso de apelación, toda vez que la Sala Constitucional revocó el fallo Nro. 2794, dictado por esta Alzada el día 20 de noviembre de 2001 y publicado el 21 del mismo mes y año, en virtud de *“violar el derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en los artículos 26 y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela”*, y por no tomar en cuenta la sentencia Nro. 2673 del 14 de diciembre de 2001, emitida por la mencionada Sala Constitucional, respecto a la *“improcedencia de declarar la perención de la instancia después de dicho ‘vistos’ (...)”*.

Mediante Oficio Nro. 5412 del 11 de noviembre de 2004, recibido en esta Máxima Instancia el día 4 de febrero de 2005, el Juzgado Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del entonces Distrito Federal y Estado Miranda (hoy del Área Metropolitana de Caracas), remitió el expediente relativo al recurso contencioso tributario ejercido por la contribuyente, en atención a la decisión Nro. 2.447 de fecha 15 de octubre de 2002 dictada por la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal.

En fecha 13 de agosto de 2013, el abogado Yanell Enrique García Quiroz (INPREABOGADO Nro. 110.650), actuando como apoderado judicial de la Contraloría General de la República, según consta en poder cursante a los folios 817 al 820 del expediente, solicitó a esta Sala se dictara sentencia en la presente causa.

Luego, mediante diligencia fechada 21 de julio de 2015, la abogada Nathaly Rojas (INPREABOGADO Nro. 216.543), actuando en su carácter de representante judicial del Organismo Contralor, tal como se desprende del poder cursante a los folios 823 al 826 del expediente, requirió se emitiera sentencia en el asunto de autos.

Por auto de fecha 23 de julio de 2015, se dejó constancia que el 11 de febrero del mismo año, fue electa la Junta Directiva de este Supremo Tribunal, de conformidad con lo previsto en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala de la siguiente manera: Presidente, Magistrado Emiro García Rosas; Vicepresidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; las Magistradas Evelyn Marrero Ortiz y Bárbara Gabriela César Siero; y el Magistrado Inocencio Figueroa Arizaleta. Asimismo, se reasignó la ponencia a la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel.

A través de diligencias del 16 de diciembre de 2015 y 15 de marzo de 2016, la abogada Chary Parada Muñoz (INPREABOGADO Nro. 145.920), actuando en su carácter de representante judicial de la Contraloría General de la República, tal como se desprende del poder cursante a los folios 829 al 832 del expediente judicial, solicitó a esta Sala se sirva a dictar sentencia.

Posteriormente, los días 28 de enero de 2020 y 29 de marzo de 2022, la abogada Alejandra Marcano Muñoz (INPREABOGADO Nro. 84.383), actuando en su carácter de representante judicial de la Contraloría General de la República, tal como se desprende del poder cursante al folio 836 del expediente judicial, efectuó una nueva petición a esta Alzada del fallo definitivo.

En fecha 26 de abril de 2022, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero y los Magistrados Malaquías Gil Rodríguez y Juan Carlos Hidalgo Pandares, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en la misma fecha.

Mediante auto de fecha 2 de agosto de 2022, se dejó constancia que el 28 de abril de ese año, en sesión de Sala Plena se eligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica de Reforma de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala Político-

Administrativa de la forma siguiente: Presidente, Magistrado Malaquías Gil Rodríguez; Vicepresidenta, Magistrada Bárbara Gabriela César Siero y el Magistrado Juan Carlos Hidalgo Pandares. En igual oportunidad, se reasignó la Ponencia al Magistrado Malaquías Gil Rodríguez, a los fines de dictar la decisión correspondiente.

En fecha 28 de julio de 2022, la representación en juicio de la Contraloría General de la República, “*ratificó el contenido de la diligencia de fecha 29/03/2022 que cursa en el presente expediente*”, mediante cual solicitó se dicte sentencia en la presente causa.

Revisadas las actas que integran el expediente, esta Sala pasa a decidir, con fundamento en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

I

ANTECEDENTES

Mediante Oficio Nro. DGAC-4-3-2-89.072-1 de fecha 30 de agosto de 1989, la Contraloría General de la República, designó a la ciudadana Mabel Rodríguez, titular de la cédula de identidad Nro. 3.806.613, con el cargo de Examinador Fiscal IV, adscrita a la Oficina de Inspección y Fiscalización de Ingresos de la Contraloría General de la República, a practicar una “*fiscalización de las retenciones de impuesto sobre la renta efectuadas por la sociedad mercantil C.V.G. Bauxilum, C.A., durante los ejercicios fiscales 1987 y 1988, sobre los pagos realizados a la empresa Swiss Aluminium, L.T.D. (ALUSUISSE), por concepto de asistencia técnica y servicios tecnológicos*”.

Como consecuencia de dicha revisión, se levantó el Acta de Fiscalización Nro. DGAC-4-3-2-89.072-1-01 del 16 de julio de 1990, en la cual surgieron discrepancias en

cuanto a: *(i) la tasa de cambio utilizada a efectos de retener y enterar los impuestos respectivos; y (ii) la base imponible a considerar para el cálculo de la retención.*

Por disconformidad con dicha Acta, el día 26 de julio de 1990, la contribuyente presentó escrito de descargos ante la Oficina de Inspección y Fiscalización del Organismo Contralor.

En fecha 29 de julio de 1991, la sociedad mercantil investigada fue notificada del Reparo Nro. DGAC-4-3-2-9, dictado por la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos de la Contraloría General de la República el 2 de julio de ese mismo año, por medio del cual el Órgano Contralor formuló objeciones en materia de impuesto sobre la renta, tal como se muestra a continuación:

(i) Que “(...) C.V.G. Interamericana de Alúmina, C.A., (Interalúmina), recibió de la compañía extranjera Swiss Aluminium, L.T.D., asistencia técnica y servicios tecnológicos y en virtud de ello canceló a dicha compañía durante el año 1987, la cantidad de 8.510.946,05 de francos suizos, a los cuales les efectuó la retención del impuesto sobre la renta, y enteró en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales la cantidad de Bs. 17.355.550,59, utilizando para su conversión el tipo de cambio preferencial de Bs. 14.50 por dólar americano, sin considerar que tanto la retención como el posterior enteramiento se debe efectuar a la tasa de cambio imperante para el momento del pago o abono en cuenta, con fundamento en el artículo 97 de la Ley del Banco Central de Venezuela”.

(ii) Que “(...) del análisis realizado a los contratos suscritos entre ambas empresas, se determinó que los pagos efectuados por el ‘Contrato para Suministro de Personal Gerencial’ corresponden a pagos por asistencia técnica y que en el ‘Contrato para Servicios Técnicos fuera de Venezuela’, además de la asistencia técnica, se contempla en el punto 5 el otorgamiento de ‘licencias no exclusivas y no transferibles para usar todas las patentes propiedad de ALUSUISSE, en cuanto las mismas se relacionen y requieran para la operación de la planta’, es decir, que constituye un contrato para la prestación de asistencia técnica y servicios tecnológicos servidos desde el exterior que no discrimina las cuotas partes de ingresos correspondientes a cada concepto; en consecuencia, de conformidad con el artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del

año 1986, aplicable *ratione temporis* el veinticinco por ciento (25%) de todo ingreso corresponde a la asistencia técnica y el setenta y cinco por ciento (75%) a los servicios tecnológicos, por lo tanto la cantidad objeto de retención acumulada asciende a Bs. 62.006.053,95, de los cuales Bs. 31.663.482,22 por asistencia técnica y Bs. 30.342.571,73 por servicios tecnológicos para un impuesto de Bs. 30.153.026,98, tal como se detalla en el Anexo Único del acta de fiscalización identificada que se da por reproducido en el presente reparo, en consecuencia, surge una diferencia de Bs. 12.797.476,39 con respecto al monto enterado por C.V.G. Interamericana de Alúmina, C.A. (Interalumina) deberá enterar en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales”.

Con base en ello, el reparo formulado a cargo de la sociedad mercantil contribuyente alcanzó el monto de “treinta y ocho millones trescientos noventa y dos mil cuatrocientos veintinueve bolívares con diecisiete céntimos (Bs. 38.392.429,17)”, discriminado así:

“(…)

Concepto	Monto (Bs.)
<i>Impuesto retenido y no enterado</i>	12.797.476,39
<i>Sanción establecida en el artículo 102 del Código Orgánico Tributario de 1982</i>	25.594.952,78
Total	38.392.429,17

(…)”.

Contra dicho acto administrativo, en fecha 26 de agosto de 1991, la sociedad de comercio C.V.G. Bauxilum, C.A., interpuso recurso jerárquico, el cual fue declarado sin lugar por la Dirección de Procedimientos Jurídicos de la Contraloría General de la República, mediante la Resolución Nro. DGSJ-3-3-039 del 31 de mayo de 1994, la cual confirmó el Reparó indicado con el alfanumérico DGAC-4-3-2-9 del 2 de julio de 1991.

Por disconformidad con la Resolución anterior, el 3 de octubre de 1994 la representación judicial de la empresa investigada ejerció recurso contencioso tributario contra la Resolución que resolvió el recurso jerárquico, ante el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado

Miranda (hoy Área Metropolitana de Caracas), en sus funciones de distribuidor, alegando lo siguiente:

(i) Vicio en la base legal por pretender el órgano exactor que de conformidad con el artículo 97 de la Ley del Banco Central de Venezuela del año 1987, aplicable *ratione temporis* “(...) era necesario hacer la retención [de impuesto sobre la renta] a la tasa cambiaria del mercado libre, cuando la realidad según la Cláusula 9ª del Convenio Cambiario N° 1, la retención debía hacerse a la tasa de Bs. 14,50/US\$ (...)” y estimar que “(...) en el Contrato para Servicios Técnicos Fuera de Venezuela se preveía la presentación simultánea de asistencia técnica y servicios tecnológicos y que en virtud de la prestación del último servicio, se derivaba para CVG BAUXILUM, C.A., parte de las remuneraciones previstas en dicho contrato, aplicando en consecuencia, el artículo 60 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (...)”. (Sic). (Corchetes de la Sala).

(ii) Vicio de falso supuesto de hecho, ya que -a su decir- la Contraloría General de la República aprecia incorrectamente los hechos, al “(...) creer que en el referido Contrato se establecía la prestación simultánea de asistencia técnica y servicios tecnológicos y que de la prestación del último servicio, se derivaba alguna remuneración a favor de ALUSUISSE. La inclusión de la posibilidad de uso de patentes propiedad de ALUSUISSE, sólo se estableció para el caso de que la prestación de la asistencia técnica requiriera el uso eventual y en forma subsidiaria de dichas patentes”.

“(iii) Falta de Motivación, toda vez que en el acto que se impugna no se relaciona el Acta de Fiscalización con las cantidades descritas en la Hoja de Trabajo anexa, indicada por la fiscal actuante. Asimismo, porque no se indican las razones por las cuales se practicó la fiscalización”.

“(iv) Ausencia del procedimiento legalmente establecido, por cuanto se aplicó la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República del año 1984, para formular los reparos y no el procedimiento dispuesto en los artículos 133 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 1982, vigente *ratione temporis*”.

(v) Vicio en la Determinación de la Obligación Tributaria al “(...) no haber expresado la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos, las Razones por las cuales practicó la fiscalización, indicada en el artículo 133 del Código Orgánico Tributario,

quedando viciado el acto administrativo derivado de la mencionada Acta Fiscal, por no estar motivada de forma alguna la fiscalización practicada”.

(vi) Error en la determinación de la base imponible a los fines de calcular las retenciones, en el sentido que debía aplicarse la “(...) *tasa de Bs. 14,50/US\$, de conformidad con lo establecido en la Cláusula 9ª del Convenio Cambiario N° 1*”, y no la tasa de cambio de libre mercado, ya que “(...) *el sistema imperante para la época, era un sistema de control de cambios con régimen de tasas preferenciales*”. (Sic).

Asimismo, alegó dicho error en la base imponible respecto a la aplicación del artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986, aplicable *ratione temporis* “(...) *por cuanto no se derivó pago alguno a favor de ALUSUISSE por el otorgamiento de patentes, las cuales no fueron utilizadas*”.

II

DE LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy del Área Metropolitana de Caracas), por sentencia definitiva S/N dictada en fecha 19 de septiembre de 1996, declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado por la contribuyente C.V.G. Bauxilum, C.A., con fundamento en lo siguiente:

Indicó previamente que, al haber sido alegada la “*ausencia del procedimiento legalmente establecido*”, dicho argumento resultaba del análisis previo al resto, toda vez que podía incidir “*en la decisión final del Recurso interpuesto*”.

En tal sentido, citó el contenido de los artículos 1º y 223 del Código Orgánico Tributario de 1982, vigente en razón del tiempo, señalando que “(...) *su redacción es*

categorica y que no admite otra interpretación que no sea la de que en la materia que ésta regula: tributos (impuestos, tasas y contribuciones), obligaciones tributarias, sujetos, hecho imponible, pago, prescripción, exenciones y exoneraciones, infracciones, sanciones, determinación del crédito tributario y procedimiento a seguir, recursos, etc., solamente regirán las normas en él establecidas”.

Bajo este orden de ideas, indicó que “(...) dicho Código en sus Artículos 133 y siguientes, fija el procedimiento correspondiente el cual comienza con un Acta Fiscal levantada por funcionario competente, continúa con un Sumario Administrativo y culmina con una Resolución ‘en la cual se determinará la obligación tributaria, se consignará en forma circunstanciada la infracción que se imputa, se señalará la sanción que corresponde y se intimarán los pagos que fueren procedentes...’ y concluye: ‘la ausencia de cualquiera de estos requisitos vicia de nulidad el acto’. Por último, se expresa que el afectado podrá interponer, en contra de dicha Resolución ‘los recursos administrativos y jurisdiccionales que este Código consagra’ (...).” (Sic).

Con base en lo anterior, advirtió que “(...) la no aplicación por parte de la Administración Tributaria del procedimiento pautado en el antes citado Código Orgánico Tributario, vigente para la fecha de la formulación del Reparó cuestionado, significa negarle una instancia al contribuyente, al cual éste le concede la doble oportunidad de presentar un escrito de descargos y de ejercer posteriormente el Recurso Jerárquico establecido”. (Sic).

En atención a lo expuesto, el Juzgador *a quo* estimó que “en el presente caso, la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos de la Contraloría General de la República, al formular el Reparó recurrido, descarta por completo las normas del procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario, para aplicar su propio procedimiento, eliminando la formación del Sumario Administrativo allí previsto, confiriéndole así al escrito de contestación al Reparó el carácter de Recurso Jerárquico, el acto administrativo resulta viciado de nulidad (...). En consecuencia, una vez declarada la nulidad del acto administrativo objeto del presente Recurso, resulta ocioso entrar a conocer del fondo del mismo”.

En virtud de las consideraciones precedentes, declaró “(...) **CON LUGAR** el *Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la contribuyente C.V.G. BAUXILUM C.A., contra la Resolución N° DGSJ-3-3-039 de fecha 31-05-94, emanada de la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos de la Contraloría General de la República; mediante la cual se confirma el Reparó N° DGAC-4-3-2-09 del 02-07-91, formulado a la recurrente para el ejercicio fiscal 1.987, por monto de Bs. 38.392.429,17, la cual queda sin efecto al igual que el Reparó formulado, en virtud del presente fallo*”.

III

FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 23 de julio de 1997, la representación de la Contraloría General de la República presentó escrito de fundamentación de la apelación incoada, arguyendo que la recurrida “(...) *quebrantó los principios procesales de congruencia y exhaustividad, en virtud de haber omitido pronunciamientos sobre los alegatos presentados por [ella] (...) en el debate judicial de instancia*”. (Añadido de esta Alzada).

Bajo este orden de ideas, sostuvo que “(...) *el Juez de la recurrida refirió ampliamente ‘solo’ los alegatos expuestos por la empresa CVG BAUXILUM, C.A., contra el acto administrativo de determinación tributaria, formulado por el Órgano Contralor, pero en ningún momento expresó las excepciones opuestas por (...) [esa] representación contra las pretensiones de la reparada*”. (Agregado de la Sala).

Asimismo, estimó que tal conducta del Sentenciador *a quo* “(...) *generó además, (...) una grosera violación de los derechos fundamentales a la defensa y a la igualdad de las partes para [su] mandante, pues no fundamentó el juez de instancia las razones por las*

cuales desestimaba [su] posición, limitándose a anular el acto impugnado sin siquiera aclarar si existía realmente una ausencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido o si nos encontrábamos ante un problema de desviación de procedimiento”. (Interpolados de esta Máxima Instancia).

Al respecto, alegó la representación del Órgano Contralor que “(...) *el procedimiento establecido en los artículos 133 y siguientes del Código Orgánico Tributario (vigente para el ejercicio reparado) es aplicable siempre y cuando no contradiga o exceda las previsiones constitucionales y legales que especialmente regulaban la función de la Contraloría General de la República, quien en el caso que nos ocupa, actuó en uso de las atribuciones que le confiere el artículo 76 de su Ley Orgánica; es decir, en ejercicio de las atribuciones que le han sido otorgadas para efectuar las fiscalizaciones que considere necesarias, lo cual implica la necesidad de regirse por el procedimiento que, para tal fin, prevé la propia Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en concordancia con su Reglamento”.*

Añadió que “*aplicar el procedimiento de los artículos 133 y siguientes del Código Orgánico Tributario, al caso que nos ocupa, significaría que los reparos de la Contraloría General de la República no derivarían de la fiscalización efectuada o del examen de las cuentas, en el caso del control posterior que tiene encomendado, sino de la aplicación del procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario, con lo cual aquella función de control, cuya regulación le compete, quedaría en la práctica derogada, contrariándose, por consiguiente, el artículo 234 constitucional, que reserva a la Ley fijar la oportunidad, índole y alcance de la intervención del Organismo Contralor”.*

No obstante lo expuesto, señaló que “(...) *ante el supuesto negado de que este Supremo Tribunal llegase a sostener que el procedimiento aplicable, en el caso que nos ocupa, es el consagrado en el Código Orgánico Tributario, la aplicación por la Contraloría General de la República del procedimiento previsto en su Ley sería una irregularidad sin efectos invalidantes, es decir, intrascendente, porque aparece claro de los autos que la reparada ejerció eficazmente su derecho a la defensa”.*

Por estas razones, solicitó que sea declarada la nulidad de la decisión apelada, de conformidad con el artículo 244 del Código de Procedimiento Civil y “*entre a conocer el*

fondo de la presente controversia, tal como lo establece el artículo 209 del mismo Código”.

Seguidamente, la representación judicial de la Contraloría General de la República hizo valer los mismos alegatos presentados en la etapa de informes ante la primera instancia, para defender el acto administrativo impugnado, los cuales se reseñan a continuación:

En cuanto a la denuncia de vicio en la base legal del reparo, por errónea interpretación del artículo 97 de la Ley del Banco Central de Venezuela del año 1987, vigente en razón del tiempo, la apoderada del Organismo Contralor alegó que “(...) *la citada norma, al establecer el tipo de cambio que debe utilizarse para pagos acordados en moneda extranjera si bien contiene la expresión: ‘...tipo de cambio corriente en el lugar a la fecha de pago’, la misma no debe ser entendida como pretende la responsable. Esta afirmación obedece al hecho de que es carente de toda lógica pensar que cuando se hace mención del tipo de cambio corriente [se están] refiriendo a la tasa preferencial, pues lo ‘corriente’ es lo usual, es decir, lo que normalmente se hace, y en el caso de la tasa corriente debemos partir de que es aquella que generalmente se utiliza para efectuar cualquier tipo de operación*”. (Corchetes de la Sala).

Bajo este orden de ideas, afirmó que es “(...) *cierto que para el momento del pago que hiciera la reparada a SWISS ALUMINIUM, Ltd, existía un régimen de cambio preferencial que, entiéndase bien, era de carácter excepcional, ya que la regla consistía, precisamente en aplicar la tasa de mercado libre, en razón de que el conceder tipos de cambio preferenciales, encuentra su justificación en que el Estado Venezolano, por determinadas circunstancias especiales, con el fin de incentivar la actividad económica de un determinado sector, concede un beneficio a un sujeto mediante un acto administrativo nominal e intransferible, que sólo puede ser utilizado por dicho sujeto-solicitante, visto el cumplimiento previo de las condiciones para hacerse acreedor del mismo. Conceder este tipo de beneficios constituye una situación, a todas luces excepcional, por lo cual no puede pensarse que el cambio corriente sea el cambio preferencial y no el vigente en el mercado (...)*”.

Ahora bien, la representante del Organismo Contralor destacó que “(...) los pagos que la reparada efectuó a la empresa extranjera, antes aludida, encuadran dentro del supuesto contenido en el literal b) de la Cláusula Novena del Convenio Cambiario N° 1 de 1986. No obstante, tal como lo asentó la Resolución Confirmatoria del Reparó, el problema a resolver no es el de establecer el tipo de cambio que debe aplicarse al momento de la adquisición de divisas por Empresas del Estado, como en el caso de autos es ‘C.V.G. BAUXILUM C.A.’, sino de precisar la tasa cambiaria que debe considerarse para calcular el impuesto sobre la renta que, en moneda de curso legal, debía pagar la empresa extranjera que percibió ingresos gravables en divisas extranjeras, por los servicios que prestó a la referida sociedad. Así las cosas, es claro que al dilucidar ese conflicto, la tasa que resulte aplicable tiene que ser utilizada para efectuar la retención de impuesto correspondiente”.

En este sentido, señaló que “(...) SWISS ALUMINIUM Ltd., es una empresa extranjera, como ya se ha advertido, de manera que las operaciones que efectuó no se encontraban sujetas al régimen de mercado controlado, que aparece regulado en el mencionado Convenio Cambiario. Este Convenio no extiende el beneficio del cambio preferencial a contribuyentes domiciliados en el exterior, luego, el monto a pagar por concepto de impuesto sobre la renta, con motivo del pago de divisas por los servicios que prestó debe calcularse a la tasa de mercado libre cambiario. Así lo prevé la Cláusula Vigésima del Convenio que [comentaron]”, al indicar que las “(...) operaciones de cambio no mencionadas en las Cláusulas anteriores se realizarán en el mercado libre. El Banco Central de Venezuela podrá efectuar operaciones de compraventa de divisas en el mercado libre cambiario, conforme determine a tales fines”. (Corchetes de la Sala).

Por otra parte, respecto a la alegada errónea interpretación del “Contrato para Servicios Técnicos fuera de Venezuela” suscrito entre la recurrente y la empresa Swiss Aluminium, Ltd. (ALUSUISSE), la representante del Organismo Contralor expresó que “(...) no es cierto, como lo afirma la recurrente, que se prevé en el contrato mencionado el uso eventual de las patentes, ya que puede observarse que SWISS ALUMINIUM, Ltd. (hoy ALUSUISSE) otorgó a la reparada licencias no-exclusivas y no-transferibles para usar todas las patentes de su propiedad ‘...en cuanto las mismas se relacionen y requieran para la operación de la PLANTA...’. Ahora bien, esta última frase puede conllevar dos cosas:

la primera, que la operación de la Planta requiera pocas veces el uso de las patentes, en cuyo caso la utilización de ellas será eventual; la segunda, que la operación de la Planta requiera, necesariamente, el uso de ellas, lo cual conlleva a una utilización frecuente de las mismas. Por consiguiente, no se deduce del Contrato examinado que el otorgamiento del uso de las patentes haya sido eventual”. (Sic).

Adicionalmente, indicó que de la “(...) fiscalización efectuada por este Organismo a las empresas (...) C.V.G. BAUXILUM C.A. (...) y SWISS ALUMINIUM, Ltd. (hoy ALUSUISSE) pudo establecer que, efectivamente, la primera de las empresas nombradas, recibió de la segunda la prestación de asistencia técnica y servicios tecnológicos durante el año 1987”.

Seguidamente, en lo atinente a la supuesta aplicación errónea del artículo 102 del Código Orgánico Tributario de 1982, aplicable *ratione temporis*, en lo relativo a la sanción de multa por la falta de enteramiento de las cantidades retenidas dentro del lapso establecido para ello, advirtió la apoderada judicial de la Contraloría General de la República que “(...) la porción de divisas que retuvo (...) C.V.G. BAUXILUM C.A. (...) a los fines de pagar la deuda fiscal de la empresa extranjera en bolívares, debía ser convertida a dólar libre, en virtud de que el beneficio del dólar preferencial no era extensible a dicha empresa extranjera. No obstante, la responsable al hacer la conversión en bolívares de las divisas retenidas, utilizó el cambio preferencial que a ella se había otorgado inicialmente para adquirirlas, por lo que la diferencia entre la suma enterada a dólar de mercado controlado y la que realmente debía enterarse, calculada a dólar de mercado libre, conduce a establecer que la misma fue retenida por C.V.G. BAUXILUM C.A., y no fue enterada, situación ésta que perfectamente encuadra dentro del supuesto de hecho que establece el artículo 102 del Código Orgánico Tributario, vigente para la época de los hechos”.

Bajo otro contexto, sostuvo que la recurrente alegó simultáneamente los vicios de inmotivación y falso supuesto, siendo que los mismos son incompatibles entre sí.

Sin embargo, manifestó que en el supuesto negado que esta Sala declare la posibilidad de su denuncia conjunta, ratificó sobre el falso supuesto invocado por la empresa contribuyente que de la revisión efectuada por la funcionaria fiscal se aprecia que

“(…) la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable, en su artículo 60, es muy clara (…) ya que advierte de manera precisa, que cuando se trate de contratos que prevean la prestación de asistencia técnica y servicios tecnológicos y no discriminen las cuotas partes de ingresos que corresponden a cada uno de los enunciados conceptos, debe aplicarse la presunción que dicho artículo contempla”. Asimismo, recalcó que “(…) cuando (...) C.V.G. BAUXILUM C.A. (...) procedió a efectuar la retención de impuesto debido por la empresa extranjera SWISS ALUMINIUM Ltd., (...) lo que retuvo fueron divisas extranjeras que debieron ser convertidas a bolívares a los fines de pagar el impuesto. Ahora bien, cuando realiza la convertibilidad de esas divisas no lo podía hacer a dólar preferencial sino a dólar libre, ya que al no hacerlo la empresa estatal pagadora de los servicios canceló la deuda ajena a dólar de mercado controlado, reservándose para sí la diferencia entre este tipo de cambio y el de mercado libre”.

En cuanto al vicio de inmotivación, sostuvo que puede *“(…) observarse que la hoja de trabajo que menciona la responsable constituye no cualquier hoja de trabajo simple que se utilizó para efectuar unos cálculos. La hoja que se cuestiona es el ‘Anexo Único’ del Acta de Fiscalización N° DGAC-4-3-2-89.072-1 del 16 de julio de 1990, allí se reflejan numéricamente los aspectos que se desarrollan en la citada Acta. No puede decir la impugnante del acto fiscal que no existe correlación alguna entre el Acta y las cantidades que menciona el ‘Anexo Único’. En efecto, en el Acta Fiscal referida se refleja que el monto pagado a la empresa extranjera durante el ejercicio 1987 fue de 8.510.946,05 de francos suizos. Así, en el Anexo Único se desglosa, de manera detallada, el número del telex que justifica cada una de las cantidades allí señaladas, así como el origen de los pagos de las mismas, es decir, si ellos surgieron como consecuencia de la ejecución del ‘Contrato para Suministros de Personal gerencial’ o del ‘Contrato para Servicios Técnicos fuera de Venezuela’ (...).” (Sic).*

Adicionalmente, indicó que *“(…) la reparada en ningún momento se encontró indefensa, toda vez que pudo rebatir perfectamente el acto administrativo, cuya inmotivación alega en su escrito de recurso jerárquico, de fecha 26 de agosto de 1991 (...) el cual contiene una serie de argumentos, [que permiten] hacer ver a quien corresponda decidir que el responsable conoció las razones que condujeron a la Contraloría General de la República a emitir el acto impugnado (...).” (Agregado de la Sala).*

IV

DECISIÓN DE LA SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

Mediante sentencia Nro. 2794 de fecha 20 de noviembre de 2001 y publicada el 21 del mismo mes y año, esta Sala declaró consumada la perención y en consecuencia extinguida la instancia con ocasión del recurso de apelación incoado por la Contraloría General de la República contra la decisión S/N del 19 de septiembre de 1996 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy del Área Metropolitana de Caracas), que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente C.V.G. Bauxilum, C.A., contra la Resolución identificada con letras y números DGSJ-3-3-039 de fecha 31 de mayo de 1994, confirmatoria del Reparó indicado con el alfanumérico DGAC-4-3-2-9 del 2 de julio de 1991, impuesto por la Dirección de Procedimientos Jurídicos del Organismo Contralor, derivada de la revisión practicada a las retenciones de impuesto sobre la renta, efectuadas durante los ejercicios 1987 y 1988, sobre los pagos realizados por la aludida sociedad de comercio a la empresa Swiss Aluminium, L.T.D. (ALUSUISSE), por concepto de asistencia técnica.

El fundamento de tal decisión, se circunscribió a lo siguiente:

“(...) examinadas las actas procesales que componen el presente expediente, se constata que la causa estuvo paralizada desde el 22 de octubre de 1997, fecha en la cual la Sala dijo ‘VISTOS’, hasta el 30 de septiembre de 1999, cuando la representante de la Contraloría General de la República solicitó se dictase la sentencia correspondiente, sin que en ese lapso se hubiese realizado acto alguno de procedimiento por las partes ni por este Supremo Tribunal.

Igualmente, se aprecia que en el caso de autos no se vulnera ninguna norma de orden público con la aplicación de la indicada disposición, por lo cual, habiendo transcurrido con creces el lapso previsto en la

misma y siguiendo el criterio jurisprudencial arriba transcrito, se ha consumado la perención. Así se declara”.

V

REVISIÓN CONSTITUCIONAL

1.- Fundamentos de la solicitud de revisión

En fecha 15 de mayo de 2002, la representación judicial de la Contraloría General de la República fundamentó su solicitud de revisión de la sentencia parcialmente transcrita, en atención a lo siguiente:

Que el día 23 de julio de 1997, el Organismo Contralor fundamentó el recurso de apelación y mediante diligencia del 30 de septiembre de 1999, solicitó se dictara sentencia en el juicio.

Asimismo, señaló que “(...) *el 20 de noviembre de 2001, la Sala Político Administrativa declaró consumada (sic) perención y en consecuencia extinguida la instancia, señalando que ‘la causa estuvo paralizada desde el 22 de octubre de 1997, fecha en la cual la Sala dijo ‘VISTOS’, hasta el 30 de septiembre de 1999, cuando la representante de la Contraloría General de la República solicitó se dictase la sentencia correspondiente, sin que en ese lapso se hubiese realizado acto alguno de procedimiento por las partes ni por este Supremo Tribunal’ (...)*”.

Por otra parte, en su escrito de revisión estableció que “(...) *tal decisión no sólo vulnera los derechos constitucionales al debido proceso y a la tutela judicial efectiva de (...) [su] representada, consagrados en los artículo (sic) 49 y 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, sino que, además, desconoce la interpretación ‘vinculante’ dada por la Sala Constitucional a la institución de la perención en la Sentencia Nro. 956 del 1º de junio de 2001 (Caso: Frank Valero González y Milena Portillo Monosalva de Valero), en la que esta Sala se pronunció acerca de la imposibilidad*

de declarar la perención de la instancia del órgano jurisdiccional después de vista la causa”. (Añadido de esta Sala).

También indicó que *“(…) la perención de la instancia constituye una sanción a la negligencia de las partes por lo que no puede configurarse como consecuencia de la inactividad del juez después de vista la causa, puesto que, en el procedimiento administrativo, los informes constituyen la última actuación de las partes y una vez presentados éstos, y que el tribunal ha dicho ‘vistos’, ningún otro sujeto procesal distinto al juez tiene la posibilidad de actuar”*.

2.- Decisión de la Sala Constitucional

Por sentencia Nro. 2.447 de fecha 15 de octubre de 2002, la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal de Justicia declaró *“procedente”* la solicitud de revisión antes mencionada, y revocó el fallo emanado de esta Sala Político-Administrativa, con fundamento en lo siguiente:

Que en su fallo Nro. 2673 del 14 de diciembre de 2001, caso: *DHL Fletes Aéreos C.A.*, declaró *“con lugar el recurso de revisión ejercido contra una decisión de la Sala Político Administrativa, por la cual, había declarado la perención después de vistos, en una demanda de nulidad contra un acto administrativo dictado por el Ministerio de Transporte y Comunicaciones (hoy Infraestructura)”*, con base en lo que se transcribe de seguidas:

“(…) Observa esta Sala que la perención de la instancia y el acto de procedimiento no son figuras propias del Derecho Administrativo, ni – incluso- del Derecho Procesal Administrativo, pues se trata de conceptos que suficientemente ha desarrollado el Derecho Procesal. En tal sentido, resulta evidente que la institución regulada en el artículo 86 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia tiene su origen en la perención ordinaria regulada por el Código de Procedimiento Civil desde el año 1916, y cuyas normas son de aplicación supletoria en el proceso administrativo, de conformidad con lo establecido en el artículo 88 eiusdem.

Con la reforma del Código de Procedimiento Civil realizada en el año 1986, la figura de la perención fue objeto de varias modificaciones recogidas en sus normas, y fue así como la consagración expresa de que no producirá perención, la inactividad del juez después de vista la causa, establecido en el artículo 267 eiusdem, fue adoptada por la Sala Político Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia

e, inclusive, del hoy Tribunal Supremo de Justicia, en concordancia con el dispositivo contenido en el artículo 86 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, para aplicarlo a los procedimientos que por ante dicha Sala cursaban.

Siendo así, estima esta Sala que en el proceso administrativo, al igual que ocurre en el proceso ordinario, mientras las partes estén legalmente facultadas para impulsar el curso del juicio, mediante actuaciones tendientes a lograr el desarrollo o la continuidad de la relación procesal, la perención de la instancia ha de transcurrir, aun en aquellos casos en que el proceso se hallase detenido a la espera de una actuación que corresponde exclusivamente al juez.

Sin embargo, considera esta Sala que distinta es la situación cuando no pueden las partes realizar actuación alguna encaminada a impulsar el proceso, puesto que su intervención en el mismo ha cesado, no teniendo en lo adelante la obligación legal de realizar actos de procedimiento. Tal situación ocurre en el proceso administrativo con la presentación de informes que, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 96 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, constituye la última actuación de las partes en relación con la controversia, puesto que, cuando estos han sido presentados y el tribunal dice “vistos”, el juicio entra en etapa de sentencia y ningún otro sujeto procesal distinto del juez, tiene la posibilidad de actuar. En otras palabras, cuando en el proceso administrativo es vista la causa, las partes ya no pueden realizar actos de procedimiento, por lo que resultaría un desacierto sancionarlas con la perención de la instancia, por una inacción no imputable a las mismas, resultando elemental que si el legislador confina la última actuación de las partes al acto de informes, no podría al mismo tiempo requerirles actuaciones posteriores a este.

En tal sentido, advierte la Sala que el lapso de la perención prevista en el artículo 86 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, se inicia el día siguiente de aquél en el que se realizó el último acto de procedimiento de las partes, entendido éste como aquel en el cual la parte interesada puede tener intervención o que, en todo caso, tenga la posibilidad cierta de realizar alguna actuación, oportunidad esta que en el proceso administrativo culmina con la presentación de los informes y antes de ser vista la causa. Por ello, no puede haber perención en estado de sentencia, toda vez que, atendiendo a una interpretación armónica y concatenada de las disposiciones contenidas en los artículos 86 y 96 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, en concordancia con el artículo 267 del Código de Procedimiento Civil –norma que resulta aplicable supletoriamente en el proceso administrativo-, debe concluir esta Sala que dicho estado de causa no existen actos de las partes, quienes no pueden verse perjudicadas por su inactividad durante la misma, pues, tal

como lo ha sostenido esta Sala, “...el incumplimiento del deber de administrar justicia oportuna es sólo de la responsabilidad de los sentenciadores, a menos que la falta de oportuno fallo dependa de hechos imputables a las partes ...(omissis)

En efecto, esta Sala Constitucional, en ejercicio de su labor interpretativa de la Constitución, se pronunció sobre la imposibilidad de declarar la perención de la instancia ante la inactividad del órgano jurisdiccional después de vista la causa, cuando no cumpliera con su obligación de sentenciar en los términos señalados en las leyes, paralizando con ello la causa, pues, sólo cuando la paralización sea incumbencia de las partes, podrá ocurrir la perención, razón por la cual debe considerarse que la sentencia recurrida se ha apartado abiertamente de la interpretación mencionada, en perjuicio de los derechos constitucionales de las compañías recurrentes a la defensa, al debido proceso y a la tutela judicial efectiva. Asimismo, tal como fue expresado anteriormente, en salvaguarda de quienes tuvieren causas paralizadas pendientes de decisión ante esta Sala y otros tribunales de la República, en protección del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de la confianza legítima, esta Sala Constitucional determinó que el juez podrá declarar, de oficio o a instancia de parte, la extinción de la acción, previa notificación del actor, para que concurriese en el término fijado para ello, a desvirtuar la presunción de abandono que, hasta ese momento, revelara su inactividad en obtener una decisión que pusiera fin al proceso.

Precisado lo anterior, considera esta Sala que la adopción obligatoria por parte de los tribunales de la República y de las demás Salas de este Tribunal Supremo de Justicia, de la doctrina jurisprudencial mencionada, ha debido ser cumplida, inexorablemente, a partir del 1º de junio de 2001, por ser esta la ocasión en la que esta Sala Constitucional formalmente asumió, por primera vez, un criterio interpretativo sobre la perención de la instancia y el artículo 26 de la Constitución vigente.

Por tanto, se concluye que si y sólo si se evidencia que una actuación jurisdiccional, posterior a la oportunidad indicada, resulta ser contraria a la doctrina sentada por esta Sala Constitucional en la interpretación constitucional aludida, será conveniente la injerencia de esta Sala y el correspondiente control posterior que tenga como objetivo subsanar la violación producida, como una expresión de la potestad correctiva de la que goza”.

Por otro lado, advirtió la Sala Constitucional que “la única excepción que sobre este particular puede producirse ha sido igualmente señalada por la jurisprudencia de esta Sala, y se verifica cuando, estando la causa en estado de sentencia, ella ‘rebasa los términos de prescripción del derecho objeto de la pretensión, sin que el actor pida o busque que se sentencie’ caso en el cual ‘lo que clara y objetivamente surge es una

pérdida del interés en la sentencia, en que se componga el proceso, en que se declare el derecho deducido’, por lo que resulta forzoso declarar la extinción de la acción”.

En virtud de lo anterior, indicó que *“en el presente caso, la sentencia cuya revisión se solicita, fue proferida con posterioridad al fallo dictado por esta Sala Constitucional el 1 de junio de 2001, motivo por el cual la Sala, para garantizar la uniformidad de la interpretación de las normas y principios constitucionales, en ejercicio de las potestades que tiene atribuidas en materia de revisión, reiterando su propia doctrina respecto a la improcedencia de declarar la perención de la instancia después de dicho ‘vistos’, declara la procedencia de la revisión de la decisión dictada por la Sala Político Administrativa del 20 de noviembre de 2001, por violar el derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en los artículos 26 y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y como consecuencia de ello, revoca la sentencia objeto de revisión y repone la causa al estado de dictar sentencia de fondo (...)”.*

VI

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

En atención a la sentencia Nro. 2.447 de fecha 15 de octubre de 2002, dictada por la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal de Justicia parcialmente transcrita, mediante la cual declaró *“procedente”* la solicitud de revisión constitucional interpuesta por la Contraloría General de la República y revocó el fallo Nro. 2.794 del día 20 de noviembre de 2001, publicado el 21 del mismo mes y año, emanado de esta Sala Político-Administrativa, se observa que la controversia planteada en el caso de autos se contrae a decidir respecto a los siguientes puntos: *(i) Vicio de omisión de pronunciamiento y violación del derecho a la defensa y a la igualdad de las partes, al no tomar en cuenta los argumentos esgrimidos por el Organismo Contralor contra las pretensiones de la reparada; y (ii) Ausencia del procedimiento legalmente establecido, por cuanto se aplicó la*

Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, para formular los reparos y no el procedimiento dispuesto en los artículos 133 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 1982, vigente ratione temporis.

Delimitada así la *litis*, pasa esta Sala a decidir los alegatos de la apelación en el orden siguiente:

(i) Del vicio de omisión de pronunciamiento y de la violación de los derechos a la defensa y a la igualdad de las partes

La representación en juicio de la Contraloría General de la República, señaló que la recurrida quebrantó “(...) *los principios procesales de congruencia y exhaustividad, en virtud de haber omitido pronunciamientos sobre los alegatos presentados por [ella] (...) en el debate judicial de instancia*”. (Añadido de esta Alzada).

Bajo este orden de ideas, sostuvo que “(...) *el Juez de la recurrida refirió ampliamente ‘sólo’ los alegatos expuestos por la empresa CVG BAUXILUM, C.A., contra el acto administrativo de determinación tributaria, formulado por el Órgano Contralor, pero en ningún momento expresó las excepciones opuestas por (...) [esa] representación contra las pretensiones de la reparada*”. (Agregado de la Sala).

Asimismo, estimó que tal conducta del Sentenciador *a quo* “(...) *generó además, (...) una grosera violación de los derechos fundamentales a la defensa y a la igualdad de las partes para (...) [su] mandante, pues no fundamentó el juez de instancia las razones por las cuales desestimaba (...) [su] posición, limitándose a anular el acto impugnado sin siquiera aclarar si existía realmente una ausencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido o si [se encontraban] ante un problema de desviación de procedimiento*”. (Interpolados de esta Máxima Instancia).

Ahora bien, de acuerdo con las exigencias impuestas por la legislación procesal, toda sentencia deberá 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 (*ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil*).

La norma antes referida consagra el principio de la congruencia, conforme al cual el juez al decidir deberá hacerlo en forma expresa, positiva y precisa, con base en lo alegado

por las partes y a los medios probatorios aportados por ellas. De tal modo que en su pronunciamiento, el Juez abarcará todos y cada uno de los alegatos expuestos y las pruebas promovidas por las partes; con ello se da cumplimiento al principio de exhaustividad, conforme al cual tiene que decidir sólo y sobre todo lo alegado y probado en autos, sin sacar elementos de convicción no aportados por las partes, ni suplir a éstas en sus argumentos o defensas. De lo contrario, se crearía un desequilibrio procesal o lo que es igual se otorgaría ventaja a una de las partes en detrimento de la otra; actuación esta que resultaría en la vulneración del derecho constitucional de igualdad ante la ley.

En ese orden de ideas, esta Sala en la sentencia Nro. 05406 del 4 de agosto de 2005, ratificada, entre otras, en las decisiones Nros. 00162, 000294 y 00087 de fechas 13 de febrero de 2008, 10 de marzo de 2016 y 4 de marzo de 2020, casos: *Puerto Licores, C.A.*; *Latil Auto, S.A.*; *Servicio Pan Americano de Protección, C.A.*, y *Representaciones no Hagas Dieta Olalde, C.A.*, respectivamente, ha expresado lo que debe entenderse por incongruencia negativa, en los términos siguientes:

*“(...) En cuanto a la congruencia, dispone el segundo precepto del ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil que la decisión debe dictarse ‘con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas’. Luego, cuando no existe la debida correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, se produce el vicio de incongruencia, el cual se manifiesta 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. **Precisamente ante el segundo supuesto citado, se estará en presencia de una incongruencia negativa, visto que el fallo omite el debido pronunciamiento sobre alguna de las pretensiones procesales de las partes en la controversia judicial (...)**”.* (Destacado de esta Sala).

Frente a ello, aprecia esta Sala necesario indicar que de la revisión de la sentencia apelada se evidencia que el Juzgado *a quo* declaró la nulidad absoluta del reparo formulado a cargo de la contribuyente, por considerar que dicho acto fue dictado por el organismo contralor aplicando su propio procedimiento según la ley que lo regula, con lo cual eliminó la formación del sumario administrativo y, por ende, incumplió las normas de procedimiento dispuestas por el Código Orgánico Tributario de 1982, aplicable *ratione temporis*.

Ahora bien, siendo que la omisión del procedimiento legal o la falta de algún trámite esencial del mismo es un motivo de nulidad absoluta, conforme lo establece el ordinal 4° del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, y que por ser éste un vicio de orden público el juez puede apreciarlo y declararlo aun de oficio, resultó de lógica consecuencia para el sentenciador al conocer de la causa, pronunciarse sobre él con preeminencia sobre las otras cuestiones alegadas. (*Vid.*, sentencia Nro. 00709 del 14 de mayo de 2003, caso: *357 Spa Club C.A.*).

Bajo este contexto, considera esta Alzada que si bien es cierto que el Tribunal *a quo* obvió el examen específico referido a la procedencia o no del reparo formulado a la recurrente para el ejercicio fiscal del año 1987, también es cierto, que éste consideró pronunciarse como punto previo sobre el vicio de “*ausencia del procedimiento legalmente establecido*” alegado por la sociedad de comercio CVG, Bauxilum, C.A., y dejó sentado que “(...) *por cuanto el mismo incide, necesariamente, en la decisión final del Recurso interpuesto, el Tribunal, por razones procesales obvias, debe decidir previamente sobre el particular y sólo en el caso de que dicho alegato resultase infundado, pasaría a pronunciarse sobre el resto de lo alegado en el escrito*”. (Resaltado de la Sala).

En este sentido, esta Máxima Instancia considera que el Juzgador de instancia al verificar que en el caso de autos, pudo comprobar el vicio de procedimiento en el que -a su decir- incurrió la Dirección de Fiscalización de Ingresos de la Contraloría General de la República, procedió a declarar la nulidad del acto administrativo impugnado y estimó innecesario entrar a conocer del fondo del mismo. Es por ello que no pudo verificar los alegatos expuestos por las partes.

En consecuencia a lo antes expuesto, se **desestima** la denuncia formulada por la representación judicial de la República, en lo que respecta al vicio de incongruencia negativa alegado. **Así se decide.**

(ii) Ausencia del procedimiento legalmente establecido

La representación judicial del Organismo Contralor alegó que “(...) *el procedimiento establecido en los artículos 133 y siguientes del Código Orgánico Tributario (vigente para el ejercicio reparado) es aplicable siempre y cuando no contradiga o exceda las previsiones constitucionales y legales que especialmente*

regulaban la función de la Contraloría General de la República, quien en el caso que nos ocupa, actuó en uso de las atribuciones que le confiere el artículo 76 de su Ley Orgánica; es decir, en ejercicio de las atribuciones que le han sido otorgadas para efectuar las fiscalizaciones que considere necesarias, lo cual implica la necesidad de regirse por el procedimiento que, para tal fin, prevé la propia Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en concordancia con su Reglamento”.

Añadió que “(...) aplicar el procedimiento de los artículos 133 y siguientes del Código Orgánico Tributario, al caso que nos ocupa, significaría que los reparos de la Contraloría General de la República no derivarían de la fiscalización efectuada o del examen de las cuentas, en el caso del control posterior que tiene encomendado, sino de la aplicación del procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario, con lo cual aquella función de control, cuya regulación le compete, quedaría en la práctica derogada, contrariándose, por consiguiente, el artículo 234 constitucional, que reserva a la Ley fijar la oportunidad, índole y alcance de la intervención del Organismo Contralor”.

No obstante lo expuesto, señaló que “(...) ante el supuesto negado de que este Supremo Tribunal llegase a sostener que el procedimiento aplicable, en el caso que nos ocupa, es el consagrado en el Código Orgánico Tributario, la aplicación por la Contraloría General de la República del procedimiento previsto en su Ley sería una irregularidad sin efectos invalidantes, es decir, intrascendente, porque aparece claro de los autos que la reparada ejerció eficazmente su derecho a la defensa”.

En atención a las argumentaciones antes señaladas, corresponde a esta Sala pronunciarse respecto a cuál era el texto legal que establecía el procedimiento a seguir por la Contraloría General de la República para formular reparos a las rentas declaradas por los contribuyentes, si advirtiere la falta de pago total o parcial de tributos o sus accesorios, para lo cual es pertinente exponer algunas consideraciones atinentes a la naturaleza del Máximo Órgano Contralor; el alcance de sus potestades constitucionalmente reconocidas y desarrolladas en la Ley Orgánica que lo regula y finalmente, en cuanto al procedimiento que debe aplicar cuando requiera formular reparos a los contribuyentes, derivados de un procedimiento de fiscalización practicado conforme a los instrumentos legales y reglamentarios que lo rigen.

Para dirimir la causa de autos precisa esta Alzada analizar lo relativo al ámbito del régimen de control fiscal en el contexto constitucional, legal y sub-legal; en este sentido, se observa que de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico, el régimen del control fiscal tiene su fuente primaria en el texto constitucional, pues de éste emanó la creación del órgano encargado de ejercerlo, vale decir, la Contraloría General de la República, a cuya ley se encomendó la asignación de sus principales funciones y le reconoció su autonomía funcional, administrativa y organizativa (artículos 234 y 236 de la Constitución de la República de Venezuela de 1961, aplicable en razón del tiempo, hoy artículos 287 y 289 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999). (*Vid.*, sentencia Nro. 01039 del 23 de septiembre de 2015, caso: *Porfirio José Figueroa Bastardo*).

De la citada normativa constitucional se desprende que la Contraloría General de la República fue creada y permanece siendo un órgano dotado de autonomía funcional, administrativa y organizativa, sometido sólo al mandato constitucional y legal correspondiente, independencia que es esencial e inherente a su condición de órgano de vigilancia y fiscalización del manejo de los ingresos, gastos, bienes y demás recursos públicos; en particular, de la forma de causarse los gastos, de liquidarse los ingresos, y la conservación, administración y custodia de los bienes, que realizan las dependencias de la Administración Activa. (*Vid.*, sentencia Nro. 01039 del 23 de septiembre de 2015, caso: *Porfirio José Figueroa Bastardo*).

Por ello, con la finalidad de preservar y defender el patrimonio público, entendido en su sentido más amplio, constitucionalmente se le han atribuido a la Contraloría General de la República extensas facultades en materia de control, vigilancia y fiscalización de estos recursos públicos, funciones y potestades que están desarrolladas en la Ley Orgánica que rige la organización y funcionamiento de esta institución. (*Vid.*, sentencia Nro. 02875 del 13 de diciembre de 2006, caso: *Sucesión de Alfredo Machado Gómez*).

La normativa consagrada en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, publicada en la Gaceta Oficial Nro. 3.482 Extraordinario de fecha 14 de diciembre de 1984, vigente para el caso *sub júdice*, establecía:

“Artículo 1°- *La Contraloría General de la República ejercerá, de conformidad con la ley, el control, la vigilancia y la fiscalización de*

los ingresos, gastos y bienes públicos, así como de las operaciones relativas a los mismos.

Artículo 39.- *Corresponde a la Contraloría el examen exhaustivo o selectivo, así como la calificación y la declaración de fenecimiento de todas las cuentas de ingresos de las oficinas y empleados de Hacienda.*

Artículo 40.- *La Contraloría velará por el pago oportuno de los créditos de la República. La falta de diligencia, la omisión, el retardo o la ejecución inapropiada en relación con las gestiones que correspondan a los entes administradores respecto de tales créditos, darán lugar a la apertura de la correspondiente averiguación, para determinar las responsabilidades del caso. Si las faltas hubiesen ocasionado perjuicios a la República, los infractores serán solidariamente responsables con el deudor del resarcimiento de tales perjuicios.*

Artículo 50.- *Los reparos que se hagan a las cuentas de ingresos en casos de error en la calificación de la base imponible o en los aforos, deficiencias en las declaraciones de los contribuyentes, falta de liquidación de ingresos, falta de pago de los ingresos liquidados, omisión de sanciones pecuniarias u otros incumplimientos de las leyes fiscales, así como los reparos a las demás cuentas en general, deberán contener:*

(...Omissis...)

Artículo 76.- *En ejercicio de sus atribuciones de control, la Contraloría podrá efectuar las fiscalizaciones que considere necesarias en los lugares, establecimientos, edificios, vehículos, libros y documentos de personas naturales o jurídicas que sean contribuyentes o que en cualquier forma contraten, negocien o celebren operaciones con la república, los estados, los Municipios, los institutos autónomos y empresas del Estado sometidas al control de la Contraloría, o que en cualquier forma administren, manejen o custodien bienes o fondos de esas entidades”. (Destacado de la Sala).*

Esta Sala, considera necesario citar los dispositivos que sobre el particular contiene el derogado Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Decreto Nro. 2.520 del 27 de diciembre de 1977, aplicable *ratione temporis*), a saber:

“Artículo 63.- *Los reparos que formule la Contraloría a las cuentas, o aquéllos que se deriven del ejercicio de las demás atribuciones del Organismo, deberán constar en pliegos sellados, fechados y numerados, que firmarán los funcionarios competentes.*

Artículo 64.- *(...) Si el reparo estuviese a cargo de terceros, previa identificación se expresara el motivo por el cual se les hace responsables del reparo, con indicación de las normas legales, de los*

contratos o de cualquiera otros actos en que se funde dicha responsabilidad”. (Destacado de la Sala).

Del examen concatenado de las precitadas normas surge evidente e incuestionable el amplio fundamento que ampara a las actuaciones de la Contraloría General de la República, en ejercicio de sus potestades contraloras y fiscalizadoras de los ingresos, gastos, bienes y operaciones relacionadas, dirigidas a efectuar un control fiscal externo de legalidad, de gestión, de veracidad o numérico-legal, también llamado de exactitud, sobre las actuaciones administrativas de los organismos, entidades y personas cuyas actividades y operaciones sean susceptibles de ser controladas o verificadas, conforme a la normativa *supra* transcrita. (Vid., sentencia Nro. 02875 del 13 de diciembre de 2006, caso: *Sucesión de Alfredo Machado Gómez*).

Así, destaca lo relativo al control de los ingresos públicos, en particular los de naturaleza tributaria, el cual se ejecuta en primer término con posterioridad a la rendición de la cuenta hecha por el funcionario responsable de su administración, mediante la verificación de la legalidad y exactitud de las operaciones o cuentas relacionadas con esos ingresos nacionales. Si mediante ese examen de cuentas surgen ilegalidades, falta de comprobantes, comprobación deficiente, falta de diligencia, falta de veracidad, exactitud o probidad en el manejo o aplicación de la cuenta, el funcionario competente formulará, al responsable de la cuenta presentada, el reparo correspondiente. (Vid., sentencia Nro. 01996 del 25 de septiembre de 2001, caso: *Inversiones Branfema, S.A.*).

Sin embargo, puede también presentarse otro supuesto, que ocurre cuando el órgano contralor requiere ejercer, bajo los parámetros de ley, su función de fiscalización, bien directamente o por derivación, sobre cualquier persona natural o jurídica que aparezca como contribuyente y en tal sentido emitir a su cargo actos de control, aun cuando incidan en sus esferas jurídicas. (Vid., sentencia Nro. 02875 del 13 de diciembre de 2006, caso: *Sucesión de Alfredo Machado Gómez*).

En torno a este último caso, de los textos legales y sub-legales que han demarcado las funciones del órgano contralor, particularmente las aplicables al presente caso (Ley Orgánica de 1984 y su Reglamento de 1977), puede esta Sala apreciar que no existe prohibición alguna que condicione o impida a la Contraloría General de la República ejercer de tal forma su función de fiscalización. Por el contrario, en el aludido texto legal

éstas se hayan categorizadas en su Título VI, como “*otras funciones generales de control*”, (Capítulo II: De las Inspecciones y Fiscalizaciones), respecto a las personas naturales o jurídicas que sean contribuyentes, supuesto que se sucedió y se debate en el caso de autos con la fiscalización de las rentas declaradas por la sociedad mercantil CVG Bauxilum, C.A. (Vid., sentencia Nro. 01996 del 25 de septiembre de 2001, caso: *Inversiones Branfema, S.A.*).

Cabe destacar la vigencia en el tiempo del citado propósito y razón del legislador, cuando luego en su reforma de 1995, con mayor claridad y precisión, enumera en su artículo 5° quiénes son los sujetos pasivos del control fiscal, cuyo numeral 7 incluye como tales a “*Las personas naturales o jurídicas que sean contribuyentes o que en cualquier forma contraten, negocien o celebren operaciones con cualquiera de los organismos o entidades mencionados en los numerales anteriores, o que administren, manejen o custodien fondos o bienes públicos; o que reciban aportes, subsidios, otras transferencias o incentivos fiscales*”, así como también, permite para fortalecer el control de los ingresos nacionales, la utilización de los “*métodos de auditoría o convencionales de examen de cuentas y cualquier otro que se considere necesario para velar por la correcta y oportuna recaudación de los ingresos, así como para combatir la evasión tributaria y los delitos fiscales*” (artículo 38 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de 1995).

De inadvertir la Sala los planteamientos precedentes, ello sería tanto como negar a la Contraloría General de la República su carácter de órgano de creación constitucional dotado de autonomía, que como tal se rige por una ley especial que desarrolla su competencia y modos de actuar, contra cuyo régimen de control resulta impertinente oponer que en la práctica se produzca una aparente convergencia o superposición de normas contempladas en dos leyes vigentes distintas; a saber, entre la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y el Código Orgánico Tributario, respecto al procedimiento aplicable a la formulación de reparos derivados de las fiscalizaciones que practique el órgano contralor en el ámbito de los ingresos nacionales de naturaleza tributaria, criterio que fue sentado y ampliamente desarrollado por esta Sala Político Administrativa en fallo Nro. 1996 de fecha 25 de septiembre de 2001, (Caso: *Inversiones Branfema, S.A.*).

No obstante, a mayor abundamiento es preciso observar que si bien el máximo organismo contralor puede fiscalizar y formular el consecuente reparo al contribuyente o responsable de que se trate, a cuyo efecto habrá de comprobar la ocurrencia del hecho definido en la ley tributaria como generador del tributo y, principalmente, valorará y cuantificará la respectiva deuda tributaria, posteriormente corresponderá sólo a la Administración Tributaria Activa, si fuese procedente dicho reparo, proceder a la respectiva liquidación y recaudación de las cantidades correspondientes a tributos, intereses o sanciones, según sea el supuesto que dio origen al reparo. **Así se declara.** (Vid., sentencia Nro. 02238 del 16 de octubre de 2001, caso: *Creaciones Llanero, C.A.*).

En atención a lo expuesto y sobre la base de los recaudos insertos en autos, resultan **inobjetable**s las actividades de control desplegadas por la Contraloría respecto a la *supra* citada contribuyente en el caso concreto, ya que las mismas se adecuaron a las competencias y facultades que como se ha dicho corresponden al órgano contralor, en aplicación de un procedimiento establecido en la legislación que lo regulaba, específicamente a tenor de lo dispuesto en los artículos 50, 51 y 76 de su Ley Orgánica de 1984, hoy derogada. **Así se declara.**

Ahora bien, una vez determinada la legalidad y alcances objetivo y subjetivo de las actividades de control desplegadas por la Contraloría General de la República, a la luz de los preceptos contenidos en su normativa jurídica y, por tanto, **desestimado** el supuesto vicio de **ausencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido** en los términos dispuestos en el ordinal 4° del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, así como también la posible desviación del mismo, sólo resta valorar y decidir si en el caso *sub júdice* los actos administrativos expedidos a cargo de la sociedad mercantil *supra* identificada, fueron dictados con prescindencia de las reglas esenciales para la formación de la voluntad administrativa o bien transgrediendo de manera relevante, efectiva y trascendente las garantías esenciales de la contribuyente, al punto de provocarle una lesión grave a su derecho a la defensa y al debido proceso, en cuyo caso serían objeto de la sanción de nulidad absoluta.

Sobre el particular, se observa que en casos similares al presente, la Sala ha juzgado que cuando se está ante actos que tienen efectos jurídicos frente a los contribuyentes, el

órgano contralor debe cumplir las normas establecidas en el Código Orgánico Tributario de 1982, aplicable *ratione temporis*, pues lo estima de preferente aplicación en lo atinente al procedimiento que habrá de seguirse en la determinación de los tributos nacionales, debido a que en las normas en él contenidas se hacen efectivas varias garantías constitucionales reconocidas a los contribuyentes, tales como el debido proceso y el derecho a ser oídos, calificándolas incluso como integrantes de un “*verdadero estatuto del contribuyente*”, que debe ser respetado en todas las actuaciones administrativas que le conciernan, cualquiera sea el órgano que las cumpla. (*Vid.*, sentencia Nro. 04628 del 7 de julio de 2005, caso: *Gruas Saet, C.A.*).

Sin embargo, al examinar con detalle el aludido criterio, se aprecia que el mismo no conlleva ni obliga a declarar, en todo caso similar al pronunciado, la nulidad de aquellos actos producto de procedimientos de control sobre los ingresos de naturaleza tributaria de acuerdo a la normativa de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, la cual de suyo delimita los modos de actuar de dicho órgano. Incluso, una decisión en tal sentido estaría condicionada a que hayan sido violentados o desconocidos los derechos y garantías fundamentales del contribuyente en el curso del procedimiento administrativo practicado por el ente contralor derivado en reparo, lo cual está en consonancia con la doctrina contencioso administrativa citada *ut supra*. **Así se declara.**

En atención a los conceptos que anteceden, entonces sólo resta a esta Sala verificar si del referido procedimiento, aplicado en estricta sujeción a las normas procedimentales al efecto pautadas en la Ley Orgánica que regula al Órgano Contralor y obviando la normativa en tal sentido dispuesta por el Código Orgánico Tributario de 1982, aplicable *ratione temporis*, derivó para la sociedad mercantil contribuyente una grave lesión o disminución efectiva de sus derechos y garantías fundamentales.

Se observa, pues, que tanto la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de 1984 como su Reglamento de 1977, aplicables *ratione temporis* al caso de autos, pautaban a lo largo de sus respectivos textos y en beneficio de quienes fueran sujetos pasivos de las actividades de control y fiscalización del referido organismo, un procedimiento suficientemente amplio y claro a los efectos de la formulación de los respectivos actos de control (reparos), así como respecto a las instancias recursivas de que

disponían dichos sujetos para contrariar e impugnar, de ser el caso, la legalidad y procedencia de tales actos, dejando a salvo los derechos y garantías que le son propias. Por ello, como consta en autos, pudo la contribuyente oponer tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional, según el caso, las defensas pertinentes contra los actos administrativos contenidos en el Acta de Fiscalización Nro. DGAC-4-3-2-89-072-1-01, levantada a su cargo en fecha 16 de julio de 1990; en el reparo formulado Nro. DGAC-4-3-2-9 del 2 de julio de 1991 y en la Resolución confirmatoria signada Nro. DGSJ-3-3-039 del 31 de mayo de 1994, las cuales fueron debida y oportunamente oídas y sustanciadas por los funcionarios competentes del órgano contralor.

No obstante todo lo expuesto, el Juzgado *a quo* apreció que cuando la Dirección General de Control de la Administración Central, Dirección de Control Económico de la Contraloría General de la República, decidió aplicar su propio procedimiento en ocasión de formular el reparo cuestionado, incurrió en vicios del procedimiento, pues omitió indebidamente, en detrimento de la contribuyente, las formalidades al efecto previstas en el Título IV, Capítulo IV, Sección IV del Código Orgánico Tributario de 1982, vigente *ratione temporis*.

Sin embargo, a juicio de esta Sala, el procedimiento a seguir para la llamada determinación tributaria en los artículos 133 y siguientes del referido Código, no otorga una mayor garantía a la contribuyente, pues a los efectos debatidos tan sólo difiere del procedimiento dispuesto en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y su Reglamento vigentes y aplicables, en la previsión de fase correspondiente a los llamados descargos, a cuya presentación podrá optar el contribuyente fiscalizado dentro de un plazo de veinticinco (25) días hábiles, contados desde la notificación del Acta levantada a su cargo (artículo 145 del Código Orgánico Tributario de 1982). Por tanto, contrariamente a lo decidido por el Juzgado *a quo*, en el procedimiento aplicado por la Contraloría General de la República no fue transgredida fase alguna representativa de las garantías esenciales de la contribuyente. De allí que no ha debido el juzgador concluir y declarar la nulidad absoluta de los actos administrativos recurridos. **Así se declara.**

Sobre la base de las consideraciones precedentes, esta Sala Político-Administrativa, declara con **lugar** la apelación interpuesta por el Órgano Contralor, en consecuencia, se

revoca la sentencia definitiva S/N del 19 de septiembre de 1996 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas. **Así se dispone.**

Declarado lo anterior, esta Alzada, en aras de garantizar los derechos constitucionales a la tutela judicial efectiva, celeridad procesal, a la defensa y al debido proceso, pasa a conocer y decidir los alegatos de la representación en juicio de la sociedad mercantil CVG Bauxilum, C.A., expuestos en el recurso contencioso tributario, toda vez que los mismos no fueron sometidos a control jurisdiccional. **Así se establece.**

Precisado a lo que antecede, esta Máxima Instancia pasa a conocer del fondo del asunto controvertido, para lo cual es pertinente discriminar los alegatos denunciados por la parte actora, a saber: **i) vicio en la base legal; ii) vicio de falso supuesto de hecho; iii) falta de motivación; iv) ausencia del procedimiento legalmente establecido; v) vicio en la determinación de la obligación tributaria; vi) error en la determinación de la base imponible (tasa de cambio a considerar a los efectos del cálculo de la retención); y vii) segundo error en la determinación de la base imponible (indebida aplicación del artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986).**

Previamente, esta Sala considera necesario indicar que visto que los puntos **iv) ausencia del procedimiento legalmente establecido; v) vicio en la determinación de la obligación tributaria**, fueron decididos anteriormente en el punto Nro “**(ii)**” de la apelación del órgano contralor, esta Superioridad no pasara a emitir pronunciamiento al respecto. **Así se declara.**

No obstante el orden en que fueron invocadas las defensas por parte del apoderado en juicio de la sociedad mercantil recurrente, esta Superioridad analizará en primer lugar el alegato de: “**(i) falta de motivación**”; y luego examinará en forma conjunta las denuncias referentes al: “**(ii) vicio en la base legal; (iii) vicio de falso supuesto de hecho; (iv) error en la determinación de la base imponible (tasa de cambio a considerar a los efectos del cálculo de la retención); y (v) segundo error en la determinación de la base imponible (indebida aplicación del artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986)**” debido a la estrecha vinculación existente entre ellos. **Así se decide.**

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

“(i) Falta de Motivación”.

Alegó la representación en juicio de la contribuyente, que “(...) *el acto que se impugna igualmente está viciado, por pretender derivar la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos deducir de una Hoja de Trabajo la llamada Acta de Fiscalización. Más aún, la falta de motivación se pone de manifiesto al no estar correlacionada el Acta de Fiscalización levantada con las cantidades descritas en la Hoja de Trabajo*”.

Ahora bien, cabe señalar que en la jurisprudencia pacífica y reiterada de esta Alzada, la nulidad de los actos administrativos por inmotivación sólo se produce cuando su contenido no permite a los interesados, conocer los fundamentos legales y los supuestos de hecho que constituyen las bases o motivos en que se apoyó la Administración Tributaria para dictar la decisión; pero no así cuando a pesar de una sucinta motivación, permite conocer la fuente legal, las razones y los hechos apreciados por el funcionario actuante. (*Vid.*, Sentencias de esta Sala Nros. 00033 y 01243 de fechas 2 de febrero y 16 de noviembre de 2017, casos: *Proseguros S.A.*, y *Padizuli Tienda, C.A.*, respectivamente).

En relación a la inmotivación, este Tribunal destaca que la motivación de los actos administrativos, no implica la expresión de todas y cada una de las incidencias y alegatos que se producen en el procedimiento constitutivo del acto, sino que basta la expresión sucinta e ilustrativa de los hechos y del derecho aplicable, tal y como lo prevé el numeral 5 del artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Nro. 00722 del 01 de agosto de 2023, caso: *Agropecuaria San Matías, C.A.*).

Así, tenemos que en fecha 2 de julio de 1991, la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos de la Contraloría General de la República, emitió el “*Acta de Reparación Nro. DGCA-4-3-2-9*” (notificada el 29 de julio de 1991), por la cantidad de “*treinta y ocho millones trescientos noventa y dos mil cuatrocientos veintinueve bolívares con diecisiete céntimos (Bs. 38.392.429,17)*”, derivada de la revisión practicada a las retenciones de impuesto sobre la renta, efectuadas durante los ejercicios 1987 y 1988 y posteriormente en fecha 26 de agosto de 1991, la representación judicial de la sociedad de comercio recurrente, interpuso recurso jerárquico contra dicha acta de reparación.

Asimismo, en fecha 31 de mayo de 1994, la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos de la Contraloría General de la República, emitió la “*Resolución Nro. DGSJ-3-3-*

039” (notificada en esa misma fecha), mediante la cual se confirmó el “Acta de Reparación Nro. DGCA-4-3-2-9”.

Este Tribunal Superior estima que la resolución recurrida, contiene las razones de hecho, de derecho y circunstancias que dieron origen al reparo, permitiendo concluir a esta Máxima Instancia, que en el caso de autos la recurrente desde un principio conocía las normas y hechos que sirvieron de fundamento de la resolución impugnada, así como los períodos fiscalizados, el objeto de éste y sus consecuencias jurídicas, y de las cuales la contribuyente tuvo la oportunidad de enterarse oportuna y convenientemente, razón por la cual debe forzosamente esta Superioridad declarar **improcedente** la denuncia efectuada por la representación judicial de la contribuyente, en cuanto al vicio de inmotivación de la “Resolución N° DGSJ-3-3-039” (notificada en esa misma fecha), dictada por la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos de la Contraloría General de la República, que afectarían de nulidad absoluta la actuación administrativa. **Así se decide.**

“(ii) vicio en la base legal; (iii) vicio de falso supuesto de hecho; (iv) error en la determinación de la base imponible (tasa de cambio a considerar a los efectos del cálculo de la retención); y (v) segundo error en la determinación de la base imponible (indebida aplicación del artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986)”.

Sostuvo la apoderada judicial de la contribuyente que “(...) *pretender la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos de la Dirección General de Control de la Administración Central de la Contraloría General de la República que de conformidad con el artículo 97 de la Ley del Banco Central de Venezuela [del año 1987, aplicable *ratione temporis*], era necesario hacer la retención [de impuesto sobre la renta] a la tasa cambiaria del mercado libre, cuando la realidad según la Cláusula 9ª del Convenio Cambiario N° 1, la retención debía hacerse a la tasa de Bs. 14,50/US\$ (...)*” y estimar que “(...) *en el Contrato para Servicios Técnicos Fuera de Venezuela se preveía la presentación simultánea de asistencia técnica y servicios tecnológicos y que en virtud de la prestación del último servicio, se derivaba para CVG BAUXILUM, C.A., parte de las remuneraciones previstas en dicho contrato, aplicando en consecuencia, el artículo 60 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (...)*”. (Sic). (Corchetes de la Sala).

Igualmente indicó que “(...) *incurre la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos en este vicio, al fundamentar el reparo cuestionado en la incorrecta*

interpretación del Contrato para Servicios Técnicos Fuera de Venezuela, existente entre CVG Bauxilum, C.A., y ALUSUISSE, pretendiendo que en el mismo (i) se prevé la prestación simultanea de asistencia técnica y servicios tecnológicos; y (ii) que en virtud de la prestación de este último servicio, se deriva algún pago por parte de CVG Bauxilum, C.A., aplicando, en consecuencia, el artículo 60 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. En efecto, se incurre en el vicio de ausencia de base legal, por cuanto el supuesto de derecho (artículo 60 antes referido) no es aplicable al supuesto de hecho (prestaciones que realizaba ALUSUISSE en beneficio de CVG Bauxilum, C.A., (...)).

Asimismo, alegó la contribuyente, la existencia del mencionado “*vicio en la base legal*” por parte de la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos, al fundamentar su decisión “*en el artículo 102 del Código Orgánico Tributario de 1982, aplicable ratione temporis, en virtud de que no hubo suma retenida por parte de la contribuyente que no haya sido enterada en una oficina receptora de fondos nacionales*”.

A tal efecto, el vicio en la base legal por errónea interpretación de la Ley se verifica, según el pacífico concepto jurisprudencial, cuando el Juez aun reconociendo la existencia y validez de una norma apropiada al caso, yerra al interpretarla en su alcance general y abstracto, es decir, cuando no se le da su verdadero sentido, haciéndose derivar de ella consecuencias que no concuerdan con su contenido. [Vid., sentencia de esta Sala Nro. 01405 del 7 de agosto de 2007, caso: *Cámara Venezolana de la Educación Privada, y la Asociación Nacional de Institutos Educativos Privados (A. N. D. I. E. P.)*].

Ahora bien, respecto al punto referido a que “*(...) era necesario hacer la retención [de impuesto sobre la renta] a la tasa cambiaria del mercado libre, cuando la realidad según la Cláusula 9ª del Convenio Cambiario N° 1, la retención debía hacerse a la tasa de Bs. 14,50/US\$*”, estima esta Sala conveniente citar lo establecido en el Convenio Cambiario Nro. 1 del 6 de diciembre de 1986, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nro. 3.935 Extraordinaria, del 8 de diciembre de 1986, que regulaba la paridad cambiaria de bolívares en tres categorías:

“*(...)*

NOVENA: El Banco Central de Venezuela venderá divisas al tipo de cambio de Bs. 14,50 por dólar de los Estados Unidos de América, para los siguientes rubros:

(...)

b) Gastos corrientes y de inversión en el exterior de los poderes públicos y entes del Estado.

(...)

DÉCIMA: El Banco Central de Venezuela venderá divisas al tipo de cambio de Bs. 7,50 por dólar de los Estados Unidos de América, para los siguientes rubros:

(...)

PARÁGRAFO ÚNICO: El Banco Central de Venezuela, a solicitud de los entes interesados, podrá suministrar las divisas para la amortización y pago de intereses de la deuda pública externa reestructurada contraída por los Institutos Autónomos y las empresas del Estado cuyo servicio sea entendido por ellos mismos, de acuerdo con el régimen que se establezca para el pago de la deuda privada externa registrada, objeto de garantía de cambio. En este caso, podrá extenderse el plazo de entrega de la prima, según lo determine el Directorio del Banco Central de Venezuela

(...)

VIGÉSIMA: Las operaciones de cambio no mencionadas en las Cláusulas anteriores se realizarán en el mercado libre. El Banco Central de Venezuela podrá efectuar operaciones de compraventa de divisas en el mercado libre cambiario, conforme determine a tales fines (...).

De las previsiones normativas antes citadas, esta Alzada constata que desde la vigencia del “*Convenio Cambiario Nro. 1 del 6 de diciembre de 1986, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nro. 3.935 Extraordinaria, del 8 de diciembre de 1986*”, las importaciones realizadas están sujetas a un régimen cambiario mixto, que dependerán entre otras categorías, de los tipos de inversiones y las personas jurídicas involucradas en las operaciones comerciales, es decir, sean empresas del Estado o empresas privadas.

Así mismo, considera pertinente esta Superioridad citar lo establecido en el artículo 97 de la Ley del Banco Central de Venezuela de 1977, aplicable *ratione temporis*, que establece:

“(...)

Artículo 97: *Los pagos estipulados en monedas extranjeras se cancelan, salvo convención especial, con la entrega de lo equivalente*

en moneda de curso legal, al tipo de cambio corriente en el lugar a la fecha de pago (...)”.

De la norma antes transcrita, se observa que los pagos que debían efectuarse en moneda extranjera se harían conforme al tipo de cambio que debía aplicarse para el momento de la ocurrencia de los hechos, era el corriente en el lugar y la fecha del pago.

Ahora bien, esta Máxima Instancia considera, que la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos de la Contraloría General de la República, incurrió en una interpretación errónea del contenido del artículo 97 de la Ley del Banco Central de Venezuela de 1977, aplicable en razón del tiempo, en virtud que para el momento de efectuarse los pagos a la empresa Swiss Aluminium LTD (ALUSUISSE), existía en el país un sistema de cambios múltiples, en el cual se regulaba la paridad cambiaria de bolívares en tres categorías, dos de ellas mediante el mecanismo de tasa de cambio preferencial (7,50 o a 14,50 Bs., por Dólar de los Estados Unidos de América) y la tercera a tasa del mercado libre cambiario.

En tal sentido, esta Sala observa que la sociedad de comercio CVG Bauxilum, C.A., es una Empresa del Estado, que realizó inversiones en el exterior referidas a contratos por servicios técnicos, las cuales tienen una “*convención especial*” que especificaba que dichas inversiones debían ser pagadas a tasa del mercado preferencial, específicamente a Bs. 14,50, por Dólar de los Estados Unidos de América, encuadrando así con lo establecido en la cláusula “*NOVENA del convenio cambiario N° 1 de 1986*”, aplicable en razón del tiempo, razón por la cual esta Sala considera que no estuvo ajustado a derecho lo decidió por la Contraloría General de la república, por lo que se **anula** el acto recurrido referido a este punto. **Así se declara.**

Respecto a la multa aplicada de acuerdo con el artículo 102 del Código Orgánico Tributario de 1982, aplicable *ratione temporis*, esta Máxima Instancia considera que al ser improcedente el reparo que la origina, ella debe quedar igualmente **nula**, en concordancia con el principio general de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal. **Así se determina.**

Una vez resuelto lo anterior, corresponde a esta Superioridad conocer de la errónea interpretación del artículo 60 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1986, aplicable en razón del tiempo.

Indicó la representación en juicio de la contribuyente, que “(...) *incurre la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos en este vicio, al fundamentar el reparo cuestionado en la incorrecta interpretación del Contrato para Servicios Técnicos Fuera de Venezuela, existente entre CVG Bauxilum, C.A., y ALUSUISSE, pretendiendo que en el mismo (i) se prevé la prestación simultanea de asistencia técnica y servicios tecnológicos; y (ii) que en virtud de la prestación de este último servicio, se deriva algún pago por parte de CVG Bauxilum, C.A., aplicando, en consecuencia, el artículo 60 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. En efecto, se incurre en el vicio de ausencia de base legal, por cuanto el supuesto de derecho (artículo 60 antes referido) no es aplicable al supuesto de hecho (prestaciones que realizaba ALUSUISSE en beneficio de CVG Bauxilum, C.A., (...))*”.

El artículo 60 de la Ley de Impuesto Sobre la renta de 1986, aplicable *ratione temporis*, indicaba:

“Artículo 60: En los casos de contratos de asistencia técnica y servicios tecnológicos servidos desde el exterior, que no discriminan las cuotas partes de ingresos correspondiente a cada concepto, se presumirá que el veinticinco por ciento (25%) de todo el ingreso corresponde a la asistencia técnica y el setenta y cinco por ciento (75%) a los servicios tecnológicos”.

La norma antes transcrita, establecía el porcentaje correspondiente a los servicios prestados de asistencia técnica y servicios tecnológicos servidos desde el exterior, en los cuales no se discriminaba dichas cuotas.

Al respecto, esta Sala observa que durante el lapso probatorio, la contribuyente CVG., Bauxilum, C.A., aportó copia certificada del “*contrato para servicios técnicos fuera de Venezuela*”, (folios 387 al 418, pieza 2 del expediente judicial), en la cual se evidencia en el punto referido a las patentes, lo siguiente:

“(...)

5. PATENTES

Por la presente ALUSUISSE otorga a la COMPAÑÍA licencias no exclusivas y no transferibles para usar todas las patentes propiedad

de ALUSUISSE en cuanto las mismas se relacionen y requieran para la operación de la PLANTA. Este otorgamiento de las licencias de patente por ALUSUISSE a la COMPAÑÍA incluye, durante la vigencia de este CONTRATO, patentes de mejora y solicitudes de patente y se hace sin tomar en cuenta la fecha de la solicitud o del otorgamiento de las patentes.

ALUSUISSE deberá consignar en la Superintendencia de Inversiones Extranjeras (SIEX), dentro de los seis (6) meses siguientes al registro de este CONTRATO en la SIEX, copia certificada de cada una de las solicitudes de registro o de los registros de patentes en Venezuela, patentes que tengan que usarse a partir de la FECHA EFECTIVA del CONTRATO o en el transcurso de la ejecución del mismo.

El uso de las patentes por parte de la COMPAÑÍA, después del plazo de vigencia del CONTRATO, requerirá la aprobación previa de la Superintendencia de Inversiones Extranjeras (...)”.

De lo anteriormente transcrito, se observa que no existe referencia particular respecto a la contraprestación por el uso de patente de “ALUSUISSE” y mucho menos, mención alguna que dé a entender que frente al uso eventual de alguna patente de “ALUSUISSE” se incrementaría el precio que la contribuyente pagaría. En tal sentido, considera esta Máxima Instancia que la Dirección de Fiscalización y Examen de Ingresos de la Contraloría General de la República, incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho, al suponer que efectivamente el uso de las patentes suministradas por parte de “ALUSUISSE” era de forma obligatoria.

Ahora bien, considera la Sala que lo que se establece en dicho contrato, es la posibilidad de que CVG Bauxilum, C.A., use eventualmente, ciertas patentes, otorgadas por “ALUSUISSE”, cuando la prestación principal necesite o requiera indispensablemente la utilización de las mismas. **Así se decide.**

Con base en lo expuesto, resulta **procedente** el denunciado “*Vicio de falso supuesto de hecho y de derecho por error en la determinación de la base imponible (tasa de cambio) y por la errónea interpretación del artículo 60 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1986, aplicable en razón del tiempo*”. **Así se declara.**

Sobre la base de los razonamientos efectuados, se declara **con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto por la representación judicial de la empresa CVG Bauxilum, C.A., contra la Resolución Nro. DGSJ-3-3-039 de fecha 31 de mayo de 1994, confirmatoria del Reparó Nro. DGAC-4-3-2-9 del 2 de julio de 1991, impuesto por la Dirección de

Procedimientos Jurídicos de la Contraloría General de la República, derivada de la revisión practicada a las retenciones de impuesto sobre la renta, efectuadas durante los ejercicios 1987 y 1988, sobre los pagos realizados por la aludida sociedad de comercio a la empresa Swiss Aluminium, L.T.D. (ALUSUISSE), por concepto de asistencia técnica, por lo que se impuso a la contribuyente la obligación de pagar la cantidad de “*treinta y ocho millones trescientos noventa y dos mil cuatrocientos veintinueve bolívares con diecisiete céntimos (Bs. 38.392.429,17)*”, la cual se **anula. Así se decide.**

En conclusión, este Alto Tribunal debe señalar que no procede la condenatoria en costas procesales al Fisco Nacional de conformidad con lo establecido en el artículo 88 del Decreto con Rango, Fuerza y Valor de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.220 Extraordinario del 15 de marzo de 2016. **Así se establece.**

Finalmente, resulta menester para esta Máxima Instancia precisar que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en aras de garantizar la consecución de los postulados consagrados en los artículos 2, 26, 49 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, reconoció la preponderancia de la ciencia, la tecnología, y los servicios de información como elementos de interés público, destacando el deber del Poder Público -y concretamente de los órganos jurisdiccionales- de valerse de los avances tecnológicos para su optimización, procediendo en consecuencia a dictar la Resolución Nro. 2021-0011 de fecha 9 de junio de 2021, contentiva de las normas generales que regularán la suscripción y publicación de decisiones con firma digital, práctica de citaciones y notificaciones electrónicas y la emisión de copias simples o certificadas por vía electrónica relacionadas con los procesos seguidos ante esta Sala Político-Administrativa.

Ello así y, visto que los artículos 38 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 3 de la Resolución en comento, consagran la posibilidad de practicar las citaciones y notificaciones por correo electrónico o cualquier otro medio que utilice tecnologías de la información y la comunicación, este Máximo Tribunal con miras a procurar la mejora continua del servicio de administración de justicia, **ordena** efectuar un análisis de las actas que conforman el expediente de la causa, a los efectos de determinar si las partes cuentan o no con los medios telemáticos suficientes para hacer efectiva dicha

actuación procesal y, de ser el caso, proceder a practicar las notificaciones a las que haya lugar por medios electrónicos; en el entendido de que la falta de indicación en autos de algunos de los elementos digitales previamente señalados, dará lugar a que se practique la notificación conforme a lo establecido en el artículo 5 de la aludida Resolución y en las leyes. **Así se decide.**

VII

DECISIÓN

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

1.- CON LUGAR la apelación incoada por la representación en juicio de la **CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**, contra la sentencia definitiva S/N dictada en fecha 19 de septiembre de 1996 por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **REVOCA**.

2.- CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por la representación judicial de la empresa **CVG BAUXILUM, C.A.**, contra la Resolución Nro. DGSJ-3-3-039 de fecha 31 de mayo de 1994, confirmatoria del Reparó Nro. DGAC-4-3-2-9 del 2 de julio de 1991, impuesto por la Dirección de Procedimientos Jurídicos de la Contraloría General de la República, derivada de la revisión practicada a las retenciones de impuesto sobre la renta, efectuadas durante los ejercicios 1987 y 1988, sobre los pagos realizados por la aludida sociedad de comercio a la empresa Swiss Aluminium, L.T.D. (ALUSUISSE), por concepto de asistencia técnica, por lo que se impuso a la contribuyente la obligación de pagar la cantidad de “*treinta y ocho millones trescientos noventa y dos mil cuatrocientos veintinueve bolívares con diecisiete céntimos (Bs. 38.392.429,17)*”, la cual se **ANULA**.

NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS al Fisco Nacional conforme a lo establecido en el presente fallo.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Remítase 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 quince (15) días del mes de noviembre del año dos mil veintitrés (2023). Años 213° de la Independencia y 164° de la Federación.

El Presidente –Ponente,

**MALAQUÍAS GIL
RODRÍGUEZ**

La
Vicepresidenta,

**BÁRBARA
GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado,

**JUAN CARLOS
HIDALGO PANDARES**

La Secretaria,

CHADIA FERMIN PEÑA
En fecha dieciséis (16) de
noviembre del año dos mil
veintitrés, se publicó y registró la
anterior sentencia bajo el N° 01023.

La Secretaria,

CHADIA FERMIN PEÑA