



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: MARÍA CAROLINA AMELIACH VILLARROEL
EXP Nro. 2015-0470

Mediante Oficio Nro. 98/2015 de fecha 7 de abril de 2015, recibido en esta Sala el 28 del mismo mes y año, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió el expediente signado con el Nro. AP41-U-2001-000104 (de su nomenclatura), contentivo del recurso de apelación ejercido el 19 de marzo de 2015, por la abogada Andreina Velásquez Valencia (INPREABOGADO Nro. 51.051), actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**, según poder cursante a los folios 144 al 150 del expediente judicial; contra la **sentencia definitiva Nro. 2021 del 6 de octubre de 2014**, dictada por el Juzgado remitente, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el abogado Juan Carlos Colmenares Zuleta (INPREABOGADO Nro. 18.247), en su condición de apoderado judicial de la contribuyente **SUPERMETANOL, C.A.**, sociedad de comercio inscrita -como se desprende de autos- en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del entonces Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda) en fecha 7 de agosto de 1991, bajo el Nro. 37, Tomo 68-A-Sgdo.; representación que se desprende del documento constitutivo inserto a los folios 9 y 10 de las actas procesales.

El aludido recurso contencioso tributario fue incoado contra la Resolución de "*Verificación de Créditos Fiscales I.V.A. Previamente Afianzados*" distinguida con letras y números "*GRTI-RNO/DR-RE-Nº-203*" de fecha 6 de noviembre del año 2000, notificada el 17 del mismo mes y año, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que reconoció parcialmente la solicitud de reintegro de créditos fiscales del impuesto al valor agregado soportados en la adquisición de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación, correspondiente al mes de febrero de 2000, efectuada con fundamento en el artículo 43 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado de 1999, vigente en razón del tiempo, otorgando la cantidad de veintiséis millones

quinientos treinta y un mil cuatrocientos noventa bolívares sin céntimos (Bs. 26.531.490,00), hoy equivalente a un céntimos de bolívar (Bs. 0,01).

En tal sentido, el monto total solicitado por la accionante ascendió a la suma de cincuenta y ocho millones seiscientos sesenta mil bolívares sin céntimos (Bs. 58.660.000,00), reexpresados en la cantidad de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), por lo que la suma rechazada, objeto de la controversia, corresponde al diferencial entre las cantidades previamente mencionadas, vale decir, treinta y dos millones ciento veintiocho mil quinientos diez bolívares sin céntimos (Bs. 32.128.510,00), actualmente la cantidad de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), según se detalla a continuación:

Período Impositivo	Fecha de la Resolución de reconocimiento	Monto Solicitado a recuperar Bs.	Monto Reconocido Bs.	Diferencia Bs.
Febrero 2000	6/11/2000	58.660.000,00	26.531.490,00	32.128.510,00

Por auto del 7 de abril de 2015, el Tribunal remitente oyó en ambos efectos la apelación incoada y ordenó el envío del expediente a esta Alzada.

El 6 de mayo de 2015, se dio cuenta en Sala, ordenándose aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Asimismo, se designó Ponente a la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel y se fijó un lapso de (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

Mediante escrito presentado en fecha 26 de mayo de 2015, la abogada Mirna Coromoto Robles Erazo (INPREABOGADO Nro. 37.659), actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, según se desprende del documento poder cursante a los folios 168 al 174 del expediente judicial, fundamentó la apelación incoada.

Luego, el 9 de junio de 2015, el abogado José Getulio Salaverría Lander (INPREABOGADO Nro. 2.104), actuando con el carácter de apoderado judicial de la contribuyente, según consta a los folios 183 y 184 de las actas procesales, dio contestación a los fundamentos de la apelación incoada.

En fecha 11 de junio de 2015, se dejó constancia del vencimiento del lapso para la contestación de la apelación y de conformidad con lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa la presente causa entró en estado de sentencia.

Mediante diligencias de los días 11 de agosto de 2015 y 10 de febrero de 2016, las representaciones judiciales de la recurrente y del Fisco Nacional, en ese orden, requirieron que se emitiera el pronunciamiento de fondo respectivo.

Luego, por auto del 11 de febrero de 2016 se hizo constar que el 23 de diciembre de 2015 se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en esa misma fecha.

El 21 junio de 2016, esta Sala dictó Auto para Mejor Proveer identificado con el Nro. AMP-075, publicado el 22 de ese mismo mes y año, con el fin de solicitar tanto al Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dependencia de la cual emanó el acto impugnado, como también al Gerente General de Servicios Jurídicos del mencionado órgano, encargado de ejercer la representación judicial del Fisco Nacional, la remisión del expediente administrativo vinculado a la solicitud de créditos fiscales *in comento*, concediéndose a los referidos funcionarios cuatro (4) días continuos en razón del término de la distancia, más diez (10) días de despacho, contados a partir de la última notificación de dicho auto, para la remisión de lo peticionado.

Practicadas como fueron las notificaciones ordenadas en el aludido Auto, esta Alzada recibió en fecha 11 de octubre de 2016, el Oficio Nro. SNAT/INTI/GRTI/RNO/G/2016-002986 del 22 de septiembre del citado año, expedido por el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental, mediante el cual dio respuesta al requerimiento efectuado, informando que el expediente de la contribuyente de autos *“fue trasladado a la Región Capital en fecha 23/11/2007, motivo por el cual no registra información en los archivos llevado (sic) por es[a] Gerencia”*. (Agregado de esta Alzada).

Luego, el 8 de diciembre de 2016 se produjo el vencimiento de los lapsos establecidos en el Auto para Mejor Proveer Nro. AMP-075 del 21 de junio de ese mismo año, sin que constara en el expediente respuesta alguna por parte de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Por diligencia de fecha 14 de diciembre de 2016, la abogada Mirna Robles Erazo, antes identificada, en su condición de apoderada judicial del Fisco Nacional, consignó *“copia de memorándum Nro. SNAT/INTI/GRTI/ GCE/RCA/DT/2016-4702, de fecha 28 de noviembre de 2016, emitido por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante el cual da respuesta al requerimiento efectuado”* por este Alto Tribunal a través del auto previamente identificado, en el cual la citada dependencia regional informa a la Gerencia General de Servicios Jurídicos del órgano exactor que el expediente administrativo solicitado *“no se encuentra”* reposando en sus archivos.

Mediante Auto para Mejor Proveer Nro. AMP-011 del 2 de febrero de 2017, esta Alzada ratificó la petición efectuada en el Nro. AMP-075 del 21 de junio de 2016, otorgando esta vez un lapso de diez (10) días hábiles para ello.

En fecha 14 de junio de 2017, la representante en juicio del Fisco Nacional solicitó a esta Alzada *“una prórroga para dar cumplimiento al Auto para mejor Proveer N° 011, dictado en fecha 7 de febrero de 2016 (sic), en el expediente que cursa por ante esta Sala bajo el Nro. AA40-A-2015-000470, correspondiente a la contribuyente Supermetanol, C.A.”*.

Luego, el 28 de septiembre de 2017 se hizo constar el vencimiento del lapso establecido en el Auto Para Mejor Proveer Nro. 011 del 2 de febrero de 2017.

Mediante sentencia Nro. 01081 del 11 de octubre de 2017, publicada el 17 del mismo mes y año, esta Sala Político-Administrativa concedió a la representación judicial del Fisco Nacional una prórroga de diez (10) días de despacho, contados a partir del día siguiente en que constase en autos la última de las notificaciones, para consignar *“en forma íntegra, en original o copia certificada, el expediente administrativo referente a la Resolución de Verificación de Créditos Fiscales I.V.A. Previamente Afianzados distinguida con letras y números GRTI-RNO/DR-RE-N°. -203 de fecha 6 de noviembre de 2000, notificada el 17 del mismo mes y año, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)”*.

Seguidamente, el 7 de noviembre de 2017, la representación fiscal, no habiéndose practicado aún las notificaciones ordenadas a través del fallo Nro. 01081 del 11 de octubre de ese mismo año, pidió de manera anticipada una segunda prórroga del mencionado lapso, a objeto de consignar lo requerido.

No obstante lo anterior, el 14 de diciembre de 2017, la apoderada judicial del Fisco Nacional, presentó copia de *“Memorando N° SNAT/INTI/ GRTI/GCE/RCA/DT/2017-2783, de fecha 12 de diciembre de 2017, emanado de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, mediante el cual responden a la solicitud de copia certificada del expediente administrativo de la contribuyente SUPERMETANOL, C.A., expresando lo siguiente: ‘ACTO ADMINISTRATIVO GRTI/RNO/DR/RE/2000/203, NO SE ENCUENTRA EN NUESTRO ARCHIVO’, a los fines legales consiguientes”*. (Sic). (Mayúsculas del original).

El 24 de enero de 2018, se incorporó en autos la última boleta de notificación de la sentencia Nro. 01081 del 11 de octubre de ese mismo año.

Por auto del 27 de febrero de 2018, se dejó constancia del vencimiento del lapso establecido en la aludida decisión.

En fecha 6 de marzo de 2018, la abogada Mirna Coromoto Robles Erazo, ya identificada, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, según se depende del documento constitutivo inserto a los folios 289 y 292 de las actas procesales, consignó diligencia mediante la cual solicitó *“(…) se sirva en dictar sentencia sobre la presente causa (…)”*.

En sesión del 5 de febrero de 2021, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se reeligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidenta, Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta; el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

Efectuado el estudio de las actas que conforman el expediente, esta Sala pasa a decidir, con fundamento en las siguientes consideraciones:

I ANTECEDENTES

A través de escrito de fecha 16 de junio de 2000, la sociedad mercantil Supermetanol, C.A., requirió a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), la recuperación de los créditos fiscales soportados en la adquisición de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación, en materia de impuesto al valor agregado, correspondiente al período impositivo del mes de febrero de 2000, por la cantidad de cincuenta y ocho millones seiscientos sesenta mil bolívares sin céntimos (Bs. 58.660.000,00), reexpresados en la cantidad de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01).

Por “*Resolución de Reconocimiento de Créditos Fiscales*” Nro. GRTI/ RNO/DR-0115 de fecha 20 de junio de 2000, la mencionada Gerencia acordó la recuperación total de los créditos fiscales requeridos, a través de la emisión de los correspondientes Certificados de Reintegro Tributario (CERT).

Sin embargo, mediante “*Resolución de Verificación de Créditos Fiscales I.V.A. Previamente Afianzados*” distinguida con letras y números “*GRTI-RNO/DR-RE-Nº-203*” de fecha 6 de noviembre de 2000, notificada el 17 del mismo mes y año, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del aludido Servicio modificó el acto de reconocimiento de créditos fiscales *supra* señalado, concediendo sólo una recuperación parcial por la cantidad de veintiséis millones quinientos treinta y un mil cuatrocientos noventa bolívares sin céntimos (Bs. 26.531.490,00), hoy equivalente a un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), tras apreciar que a efectos de determinar el porcentaje de ventas gravadas aplicables a los créditos fiscales solicitados, era necesario considerar las ventas correspondientes a los tres (3) meses anteriores al período impositivo solicitado (febrero de 2000), “*procedimiento éste completamente obviado por la contribuyente*”, en “*clara contravención*” a las pautas sobre el prorrateo contempladas en el artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, aplicable *ratione temporis*.

Habida cuenta de lo anterior, en el mismo acto administrativo el órgano recaudador decidió “*EJECUTAR la fianza otorgada por la contribuyente*” por la suma de treinta y dos millones ciento veintiocho mil quinientos diez bolívares sin céntimos (Bs. 32.128.510,00), actualmente la cantidad de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), correspondiente

a la diferencia entre el monto originalmente otorgado de cincuenta y ocho millones seiscientos sesenta mil bolívares sin céntimos (Bs. 58.660.000,00), reexpresados en la cantidad de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), y aquél finalmente concedido el monto de veintiséis millones quinientos treinta y un mil cuatrocientos noventa bolívares sin céntimos (Bs. 26.531.490,00), hoy equivalente a un céntimos de bolívar (Bs. 0,01).

Contra esta Resolución, en fecha 8 de enero de 2001, la representación judicial de la contribuyente interpuso recurso contencioso tributario ante el entonces Tribunal Superior Primero de la Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial de la Región Capital, en funciones de distribuidor, alegando el vicio de falso supuesto de hecho, pues a su decir, la Administración Tributaria incurrió en error al señalar que el proceso de determinación de los créditos fiscales soportados con ocasión de su actividad de exportación solicitados en recuperación, debía sujetarse a lo establecido en el artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, vigente en razón del tiempo.

En tal sentido, sostuvo que la normativa aplicable a tal efecto era el artículo 43 *eiusdem*, el cual “*se circunscribe solo a los exportadores, por lo cual deberán atenerse exclusivamente a dicho procedimiento, sin tomar en consideración el procedimiento de prorrateo previsto en la norma del artículo 34 de la referida ley, de obligatoria observancia para aquellos contribuyentes distintos de los exportadores*”.

Insistió en que “*al pretender la fiscalización, de una manera inconveniente e incongruente, aplicar doblemente la exigencia de dos procedimientos de prorrateo distintos para un mismo fin, cual es la determinación del crédito fiscal susceptible de aprovechamiento por parte de los contribuyentes*”, el órgano exactor incurrió en el aludido vicio de falsa suposición.

Finalmente agregó que tal pretensión, fundada en “*un contexto legal inexistente, hace que se califique la actuación de la Administración Tributaria como una arbitrariedad, siendo ésta una violación particular del derecho, caracterizada por la sustitución, en la determinación del interés público, de los criterios objetivos enunciados por el ordenamiento jurídico, por los puramente subjetivos de la autoridad o funcionario, lo que indefectiblemente nos lleva a concluir, que el acto administrativo recurrido ha sido adoptado sin motivación legal alguna, lo cual lo hace nulo.*”

II DECISIÓN APELADA

Mediante sentencia definitiva Nro. 2021 del 6 de octubre de 2014, el hoy Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento del asunto previa distribución, declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad de comercio Supermetanol, C.A., en los términos siguientes:

“(…)

La presente controversia se circunscribe a determinar la conformidad a derecho del acto administrativo contenido en la Resolución de Verificación de Créditos Fiscales I.V.A. Previamente Afianzados (...) identificada con las letras y números GRTI-RNO/DR-RE-Nº-203, mediante la cual no se reconoció la totalidad del monto solicitado por recuperación de créditos fiscales del impuesto al valor agregado para el período fiscal de febrero de 2000(...); y, establecer si el órgano exactor aplicó “(...) doblemente la exigencia de dos procedimientos de prorrata distintos para un mismo fin (...)”.

“(...) Considera este Tribunal que una vez verificada la veracidad de los datos suministrados por la contribuyente para proceder a acordar la recuperación solicitada, comprendida por los créditos fiscales (compras nacionales y compras de importación) y los débitos fiscales (ventas nacionales exentas y ventas de exportación), debió la Administración Tributaria aplicar el sistema de prorrata a que alude el artículo 43 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (...)” [de 1999, aplicable en razón del tiempo].

“(...) No obstante, en caso de considerar que en el presente caso resultaba necesaria, a su vez, la aplicación del prorrateo establecido en el artículo 34 eiusdem, para verificar la procedencia de la recuperación solicitada por la contribuyente Supermetanol, C.A., le correspondía a la actividad verificadora establecer los motivos por los que era necesario, lo cual no se desprende del acto administrativo recurrido ni puede verificarse del expediente administrativo al no haber sido remitido aun cuando fue solicitado oportunamente por este Tribunal (...)”.

“(...) la Administración Tributaria acudió a la aplicación adicional de una norma que no se ajustaba al caso concreto (...)”, por lo cual, incurrió en el “(...) vicio de falso supuesto por errónea aplicación de la ley, lo cual vicia el acto administrativo recurrido (...)”.

“(...) Por lo anterior, debe este Tribunal rechazar el fundamento que tuvo la Administración Tributaria para reconocer parcialmente a la contribuyente Supermetanol, C.A., los créditos fiscales generados por la actividad de exportación para el período de febrero de 2000 (...)”, ordenando al órgano recaudador “revisar la procedencia del reintegro respecto al remanente rechazado por la cantidad de treinta y dos millones ciento veintiocho mil quinientos diez bolívares sin céntimos (Bs. 32.128.510,00) [actualmente la cantidad de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01)], no sin antes acotar su imposibilidad de realizar esto último “(...) al no constar la documentación necesaria (...)”. (Agregado de la Sala).

Finalmente, declaró:

“(...)”

1.- CON LUGAR el recurso contencioso tributario ejercido por la contribuyente SUPERMETANOL, C.A., contra la Resolución de Verificación de Créditos Fiscales I.V.A. Previamente

Afianzados dictada por la **Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)**, N° GRTI-RNO/DR-RE-N°-203, del 6 de noviembre de 2000.

2.- **NULA** la Resolución antes identificada mediante la cual se reconoció a la contribuyente el derecho a recuperar créditos fiscales del impuesto al valor agregado generados por la actividad de exportación para el mes de febrero de 2000, por la cantidad en moneda actual de veintiséis mil quinientos treinta y un bolívares con cuarenta y nueve céntimos (Bs. 26.531,49) y no la cantidad solicitada de cincuenta y ocho mil seiscientos sesenta bolívares sin céntimos (Bs. 58.660,00).

Derivado de lo anterior, se ordena a la Administración Tributaria verificar la procedencia de la recuperación solicitada por la contribuyente respecto del remanente rechazado por la cantidad en moneda actual de treinta y dos mil ciento veintiocho bolívares con cincuenta y un céntimos (Bs. 32.128,51), [actualmente la cantidad de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01)] verificación la cual no puede hacer este tribunal al no constar la documentación necesaria.

NO PROCEDE la condenatoria en costas al Fisco Nacional, conforme a la Sentencia [Nro.] 1238 dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia el 30 de septiembre de 2009 (...). (Agregados de la Sala).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 26 de mayo de 2015, la abogada Mirna Coromoto Robles Erazo, antes identificada, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República, en representación del Fisco Nacional, presentó el escrito contentivo de los argumentos que sustentan el presente recurso de apelación, los cuales se sintetizan a continuación:

Expuso que el Tribunal *a quo* incurrió en el vicio de incongruencia negativa al declarar “(...) la nulidad de la Resolución de Verificación de Créditos Fiscales del Impuesto al Valor Agregado Previamente Afianzados (...)” Nro. GRTI-RNO/DR-RE-N°-203 del 6 de noviembre de 2000, pues lo hizo “(...) omitiendo toda consideración acerca del prorrateo que establecen los artículos 34 y 43 de la Ley de Impuesto al valor Agregado de 1999, vigente *rationae temporis* y de (sic) toda la interpretación sistemática de las normas que regulan el régimen de recuperación de créditos fiscales para el caso de los exportadores establecidas tanto en la referida Ley como en el Reglamento Parcial Nro. 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado en materia de recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores, suficientemente explicada por la representación judicial del Fisco Nacional en el escrito de informes (...)”.

Sostuvo que el artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999 “(...) *sí era aplicable al caso de marras*”, pues -a su decir- la contribuyente “*tenía que estimar el porcentaje de ingresos sujeto al impuesto al valor agregado con relación al volumen total de sus ingresos, vale decir, aquellos con y sin impuesto (...)*”.

Insistió en señalar que conforme a la normativa aplicable, “(...) *el contribuyente que realizaba un cien por ciento (100%) de operaciones gravadas, tendría derecho a aplicar como crédito fiscal de impuesto al valor agregado, la totalidad del impuesto (...) soportado en sus adquisiciones o contrataciones de servicio (...)*”, pero “(...) *cuando el sujeto pasivo realizaba también operaciones no gravadas, como en el presente caso, solo podía deducir una parte (...)*” del referido impuesto.

Añadió que si el sujeto pasivo llevaba contabilidad separada, sería ésta la que determinaría el monto del impuesto soportado a ser considerado “(...) *como parte del costo o gasto (...)*”; de lo contrario, resulta necesario aplicar el prorrateo contemplado en el artículo 34 *supra* indicado, el cual está representado “(...) *por la proporción de las ventas gravadas con respecto a las ventas totales realizadas (...)*”.

Enfatizó que la accionante, además de no llevar contabilidades separadas, realizó durante el período impositivo objeto de la solicitud de recuperación (febrero del año 2000) ventas nacionales gravadas, ventas nacionales exentas y ventas de exportación, por lo que “(...) *le eran aplicables las reglas de prorrateo previstas en el artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999 (...), en concordancia con lo establecido en el artículo 2, del Reglamento Parcial Nro. 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado en materia de Recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores, de fecha 29 de diciembre de 1999 (...)*”.

Que “(...) *en el caso de recuperación de créditos fiscales soportados por los exportadores, se complementan en su aplicación ambos artículos [34 y 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, aplicable *ratione temporis*], cuando el contribuyente no lleva contabilidades separadas, como ocurre en el presente caso (...)*”, razón por la cual el Juez de mérito incurrió también en el vicio de falso supuesto de derecho al desestimar la aplicación conjunta de dichos dispositivos. (Agregado de la Sala).

Igualmente, adujo la representante fiscal que el fallo apelado adolece de una “(...) *errada interpretación del acto administrativo (...)*” al señalar que en el mismo se debió aplicar el sistema de prorrateo contenido en el artículo 43 de la Ley *in comento*, pues a su decir, el órgano exactor sí aplicó dicha norma.

Por otra parte, manifestó que a diferencia de lo concluido por el Juez de la causa, “(...) *la Administración Tributaria señaló los fundamentos legales y de hecho de los cuales se valió (...) a los fines de aplicar el prorrateo (...)*” establecido en los ya mencionados artículos 34 y 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, vigente en el tiempo, cumpliéndose la finalidad del acto, “(...) *toda vez que el mismo pudo ser recurrido (...)*”.

Finalmente, solicitó se declare con lugar el recurso de apelación ejercido, se proceda a revocar la decisión apelada y que, en caso contrario, se exima al Fisco Nacional del pago de las costas procesales por haber tenido suficientes motivos racionales para litigar y en aplicación del criterio sentado por la Sala Constitucional en la sentencia Nro. 1.238 de fecha 30 de septiembre de 2009, caso: *Julián Isaías Rodríguez*, acogida por la Sala Político-Administrativa en su decisión Nro. 113 de fecha 3 de febrero de 2010, caso: *CITIBANK, N.A.*, entre otras.

IV CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

El apoderado judicial de la sociedad mercantil Supermetanol, C.A. dio contestación a los fundamentos de la apelación incoada, con base en las razones de hecho y de derecho siguientes:

Primeramente, negó la configuración del vicio de incongruencia negativa respecto a la declaratoria de nulidad del acto administrativo impugnado, por considerar que el Sentenciador, “(...) *después de examinar el régimen de recuperación de créditos fiscales soportados por los contribuyentes exportadores (...), y al confrontarlo con los hechos acreditados en los autos*”, concluyó que “*no se deduce*” del contenido de aquél “*ni del expediente administrativo*” la motivación para sustentar la procedencia del sistema de prorrateo consagrado en el artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, vigente *ratione temporis*; en virtud de lo cual descartó su aplicación y reconoció el derecho de su representada “*de recuperar los créditos fiscales conforme al mecanismo previsto en el artículo 43 eiusdem (...)*”

Añadió que el aludido pronunciamiento “(...) *constituye una consecuencia del incumplimiento*” por parte del órgano recaudador “*de la carga procesal de remitir el expediente administrativo aperturado (sic) con ocasión del acto administrativo de efecto particular contenido en la Resolución GRTI-RNO/DR-RE-N° 203, de fecha 6 de noviembre de 2000*”, lo que “*no puede dar lugar a la existencia del vicio de incongruencia negativa de la sentencia (...), por la supuesta falta de decisión sobre la aplicación del artículo 34 eiusdem, puesto que el Juez resolvió conforme a lo alegado y probado en autos (...)*”.

También rechazó el alegato según el cual el Juzgador de mérito incurrió en el “(...) *vicio de errónea interpretación del acto administrativo sobre la aplicación del artículo 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999 (...)*”, por considerar que dicha norma fue invocada solamente “(...) *como fundamento para que se reconozcan los créditos asociados a la actividad de exportación de [su] representada (...), conforme al sistema de prorrateo previsto en la mencionada norma legal, de acuerdo a las pruebas que cursan en autos (...)*” (Corchete de esta Alzada).

Finalmente, el representante judicial de la contribuyente solicitó se confirme la sentencia recurrida.

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse respecto de la apelación interpuesta por la representación en juicio del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva Nro. 2021 del 6 de octubre de 2014, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad de comercio Supermetanol, C.A. el 8 de enero de 2001.

Vistos los términos del fallo apelado, las alegaciones expuestas en su contra por la representante fiscal, así como las defensas esgrimidas por el apoderado en juicio de la prenombrada sociedad mercantil, esta Máxima Instancia aprecia, en el caso concreto, que la controversia se circunscribe a decidir si el Sentenciador de instancia incurrió en los vicios siguientes: (i) incongruencia negativa; (ii) falso supuesto de derecho por errónea aplicación de la ley, al declarar la nulidad de la “*Resolución de Verificación de Créditos Fiscales I.V.A. Previamente Afianzados*” distinguida con letras y números “*GRTI-RNO/DR-RE-Nº-203*” del 6 de noviembre de 2000; y (iii) “*errada interpretación del acto administrativo*”, al señalar que el órgano recaudador no aplicó en el mismo el sistema de prorrata previsto en el artículo 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, aplicable *ratione temporis*.

Delimitada la *litis*, pasa esta Alzada a decidir la controversia en los términos siguientes:

1.- De la incongruencia negativa.

La sustituta del Procurador General de la República alegó que el fallo apelado adolece del referido vicio, puesto que al declarar la nulidad de la “*Resolución de Verificación de Créditos Fiscales I.V.A. Previamente Afianzados*” distinguida con letras y números “*GRTI-RNO/DR-RE-Nº-203*” del 6 de noviembre de 2000, lo hizo “*omitiendo toda consideración acerca del prorrateo que establecen los artículos 34 y 43 de la Ley de Impuesto al valor Agregado de 1999, vigente rationae temporis y de toda la interpretación sistemática de las normas que regulan el régimen de recuperación de créditos fiscales para el caso de los exportadores establecidas tanto en la referida Ley como en el Reglamento Parcial Nro. 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado en materia de*

recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores, suficientemente explicada por la representación judicial del Fisco Nacional en el escrito de informes”.

Por su parte, el apoderado judicial de la recurrente negó la configuración del vicio de incongruencia negativa denunciado, por considerar que el Sentenciador, *“después de examinar el régimen de recuperación de créditos fiscales soportados por los contribuyentes exportadores (...), y al confrontarlo con los hechos acreditados en los autos”*, concluyó que *“no se deduce”* del contenido de aquél *“ni del expediente administrativo”* la motivación para sustentar la procedencia del sistema de prorrateo consagrado en el artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999; en virtud de lo cual descartó su aplicación y reconoció el derecho de su representada *“de recuperar los créditos fiscales conforme al mecanismo previsto en el artículo 43 eiusdem”*.

Añadió que el aludido pronunciamiento *“constituye una consecuencia del incumplimiento”* por parte del órgano recaudador *“de la carga procesal de remitir el expediente administrativo aperturado (sic) con ocasión del acto administrativo de efecto particular contenido en la Resolución GRTI-RNO/DR-RE-N° 203, de fecha 6 de noviembre de 2000”*, lo que *“no puede dar lugar a la existencia del vicio de incongruencia negativa de la sentencia (...), por la supuesta falta de decisión sobre la aplicación del artículo 34 eiusdem, puesto que el Juez resolvió conforme a lo alegado y probado en autos”*.

En este sentido, se observa que de acuerdo con las exigencias impuestas por la Legislación Adjetiva, toda sentencia debe contener decisión expresa, positiva y precisa con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia (artículo 243, ordinal 5° del Código de Procedimiento Civil).

Así, una decisión judicial no debe contener expresiones o declaratorias sobreentendidas, antes bien, el contenido de la sentencia se expresará en forma comprensible, cierta, verdadera y efectiva, que no dé lugar a dudas, incertidumbres, insuficiencias, contradicciones o ambigüedades; debiendo para ello ser exhaustiva, es decir, pronunciarse sobre todos los pedimentos formulados en el debate y, de esa manera, dirimir el conflicto de intereses planteados en la controversia.

Por su parte, la jurisprudencia ha clasificado estos requisitos de la sentencia en tres grupos, a saber: el deber de pronunciamiento, la congruencia y la prohibición de absolver la instancia.

En cuanto a la congruencia de la decisión, establece el artículo 243, ordinal 5° del Código de Procedimiento Civil, que ésta debe dictarse *“con arreglo a la pretensión deducida*

y a las excepciones o defensas opuestas”; por ende, 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 limita a resolver sólo lo pretendido por las partes, o bien porque no resuelve sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio.

Específicamente, ante el segundo de los supuestos mencionados, se estará en presencia de una incongruencia negativa, pues el fallo omite el debido pronunciamiento sobre alguna de las pretensiones procesales de las partes en la controversia judicial. (*Vid.*, sentencia Nro. 00679 del 8 de junio de 2017, caso: *Exxonmobil de Venezuela, S.A.*).

Al delimitar el análisis del vicio alegado al caso de autos, se observa que el Fisco Nacional denunció que la sentencia apelada incurrió en incongruencia negativa, toda vez que al declarar la nulidad del acto impugnado y, por ende, de la porción de créditos fiscales solicitados en recuperación no reconocida a la recurrente, lo hizo “*omitiendo toda consideración acerca del prorrateo que establecen los artículos 34 y 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, (...) y de toda la interpretación sistemática de las normas que regulan el régimen de recuperación de créditos fiscales para el caso de los exportadores establecidas tanto en la referida Ley como en el Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado en materia de recuperación de Créditos Fiscales para Contribuyentes Exportadores*”.

En tal sentido, se observa del escrito del recurso contencioso tributario que el apoderado judicial de la recurrente advirtió que la Administración Tributaria incurrió en error al señalar que el proceso de determinación de los créditos fiscales soportados con ocasión de su actividad de exportación y solicitados en recuperación, debía sujetarse a lo establecido en el artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, aplicable en razón del tiempo.

Insistió en que la normativa aplicable a tal efecto era el artículo 43 *eiusdem*, el cual “*se circunscribe solo a los exportadores, por lo cual deberán atenerse exclusivamente a dicho procedimiento, sin tomar en consideración el procedimiento de prorrateo previsto en la norma del artículo 34 de la referida ley, de obligatoria observancia para aquellos contribuyentes distintos de los exportadores*”.

Insistió en que “*al pretender la fiscalización, de una manera inconveniente e incongruente, aplicar doblemente la exigencia de dos procedimientos de prorrata distintos para un mismo fin, cual es la determinación del crédito fiscal susceptible de aprovechamiento por parte de los contribuyentes*”, el órgano exactor incurrió en el aludido vicio de falsa suposición, “*lo que indefectiblemente nos lleva a concluir, que el acto administrativo recurrido ha sido adoptado sin motivación legal alguna, lo cual lo hace nulo*”.

Sobre el particular, observa esta Máxima Instancia que en el fallo apelado (folios 111 al 117 de las actas procesales), el Juzgador *a quo* dictaminó lo siguiente:

“(…)

Planteado lo anterior y a los efectos de verificar la conformidad del rechazo parcial de los créditos fiscales solicitados en recuperación por la contribuyente, resulta necesario transcribir el contenido del artículo 43 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado de 1999, el cual prevé lo siguiente:

(…)

Conforme al artículo transcrito, se desprende el derecho que tiene el contribuyente de recuperar el impuesto que hubiese soportado por la adquisición de bienes y la recepción de servicios en su actividad de exportación.

A su vez, si el contribuyente realiza ventas tanto internas como externas, sólo tendrá derecho a la recuperación de los créditos fiscales imputables a las ventas externas, aplicándose a estos efectos, si no llevare contabilidad separada por concepto de ventas internas y externas, el sistema de prorrata entre ambas durante el período correspondiente (Vid., sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa del 29 de julio de 2009, [Nro.] 01112, caso: Supermetanol, C.A.). (Agregado de la Sala).

(…), se evidencia que la Administración Tributaria procedió a reconocer parcialmente la recuperación solicitada en atención a que la contribuyente no efectuó, adicionalmente, el prorrateo previsto en el artículo 34 de la mencionada Ley, norma la cual dispone lo siguiente:

(…)

La norma transcrita prevé la determinación de los créditos fiscales deducibles entre las ventas gravadas y las ventas totales, para lo cual es necesario realizar el prorrateo aplicándose el porcentaje que resulte de dividir las primeras entre las últimas, al total del impuesto pagado al momento de efectuar las adquisiciones o importaciones de bienes muebles o inmuebles.

Ahora bien, la Administración Tributaria declaró en el fundamento que sustenta el reconocimiento parcial de los créditos solicitados, que ‘para proceder al prorrateo previsto en el artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, se tomaron las ventas de los tres meses anteriores al período solicitado a los fines de determinar el porcentaje de ventas gravadas aplicables a los créditos fiscales soportados (sic) el período que nos ocupa, procedimiento éste completamente obviado por la contribuyente en clara contravención con la norma aquí expuesta y consecuencia de la diferencia de crédito fiscal a reintegrar que en ese acto se determina (…)’.

En razón de lo expuesto, considera este Tribunal que una vez verificada la veracidad de los datos suministrados por la contribuyente para

proceder a acordar la recuperación solicitada, comprendida por los créditos fiscales (compras nacionales y compras de importación) y los débitos fiscales (ventas nacionales exentas y ventas de exportación), debió la Administración Tributaria aplicar el sistema de prorrata a que alude el artículo 43 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

*No obstante, en caso de considerar que en el presente caso resultaba necesaria, a su vez, la aplicación del prorrateo establecido en el artículo 34 eiusdem, para verificar la procedencia de la recuperación solicitada por la contribuyente Supermetanol, C.A., **le correspondía a la actividad verificadora establecer los motivos por los que era necesario, lo cual no se desprende del acto administrativo recurrido ni puede verificarse del expediente administrativo al no haber sido remitido aun cuando fue solicitado oportunamente por este Tribunal.***

Con base en los razonamientos expuestos, en criterio de este Tribunal, la Administración Tributaria acudió a la aplicación adicional de una norma que no se ajustaba al caso concreto, razones por las cuales ocurrió el vicio de falso supuesto por errónea aplicación de la ley, lo cual vicia el acto administrativo recurrido.

*Por lo anterior, debe este Tribunal rechazar el fundamento que tuvo la Administración Tributaria para reconocer parcialmente a la contribuyente Supermetanol, C.A., los créditos fiscales generados por la actividad de exportación para el período de febrero de 2000, motivo por el cual, deberá revisar la procedencia del reintegro respecto al remanente rechazado por la cantidad de (...) (Bs. 32.128.510,00) [actualmente la cantidad de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01)] **verificación la cual no puede hacer este tribunal al no constar la documentación necesaria.** (Agregado de la Sala).*

Derivado de lo anterior, se declara con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente y en consecuencia, nula la Resolución impugnada". (Destacado de este fallo).

De lo antes transcrito se observa, contrariamente a lo afirmado por el Fisco Nacional, que el Sentenciador de mérito sí procedió a citar y analizar la norma marco del procedimiento atinente a la recuperación de créditos fiscales provenientes del impuesto al valor agregado, soportados por la adquisición de bienes y la recepción de servicios en la actividad de exportación, es decir, el artículo 43 de la Ley especial que regula dicho impuesto de 1999, aplicable *ratione temporis*; así como también el contenido del artículo 34 *eiusdem*, que a decir del órgano recaudador debió ser aplicado por la empresa Supermetanol, C.A. al momento de calcular y determinar el monto de los créditos fiscales correspondientes al

período solicitado (febrero de 2000), habida cuenta de que ésta realizaba, además, operaciones no gravadas con el mencionado tributo.

En tal sentido, expuso el Juez de la causa que si la Administración Tributaria estimaba que este último dispositivo resultaba aplicable al caso de autos, con el fin de verificar la procedencia de la recuperación solicitada por la contribuyente, debió “*establecer los motivos por los que era necesario, lo cual no se desprende del acto administrativo recurrido ni puede verificarse del expediente administrativo al no haber sido remitido aun cuando fue solicitado oportunamente por [ese] Tribunal*”. (Agregado de esta decisión).

Vista la ausencia de la documentación necesaria, el Tribunal de instancia consideró que el órgano recaudador “*acudió a la aplicación adicional de una norma que no se ajustaba al caso concreto*”, por lo que procedió a “*rechazar el fundamento que tuvo (...) para reconocer parcialmente a la contribuyente Supermetanol, C.A., los créditos fiscales generados por la actividad de exportación para el período de febrero de 2000*”, ordenándole “*revisar la procedencia del reintegro respecto al remanente rechazado por la cantidad [actualmente la cantidad de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01)]*”. (Corchetes de esta Alzada).

Por lo tanto, una vez analizada la decisión apelada, observa esta Sala que de la misma no se evidencia infracción alguna del requisito procesal contemplado en el ordinal 5° del citado artículo 243, toda vez que tal decisión fue dictada en forma suficientemente clara y precisa, circunscribiendo el objeto controvertido bajo los mismos términos en que fue planteado por las partes.

Asimismo, no se advierte en el fallo apelado una falta de correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, que modificara la controversia judicial debatida, suficiente y necesaria para considerar procedente la denuncia de incongruencia formulada por la apelante.

En virtud de lo expuesto, a juicio de este Supremo Tribunal no se configuró el vicio de incongruencia negativa denunciado por la representación judicial del Fisco Nacional. **Así se declara.**

2.- Del falso supuesto de derecho por errónea aplicación de la ley.

Sostuvo la representación fiscal que el Juez de mérito incurrió en el mencionado vicio al desestimar la aplicación del artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, vigente *ratione temporis*, lo que derivó en la declaratoria de nulidad por errónea fundamentación del reparo en virtud del cual la Administración Tributaria concedió a la accionante una recuperación parcial de los créditos fiscales soportados con ocasión de la actividad de exportación, por la suma de veintiséis millones quinientos treinta y un mil cuatrocientos noventa bolívares sin céntimos (Bs. 26.531.490,00), hoy equivalente a un céntimo de bolívar (Bs. 0,01).

Insistió que la norma en cuestión “*sí era aplicable al caso de marras*”, pues conforme a la misma “*el contribuyente que realizaba un cien por ciento (100%) de operaciones gravadas, tendría derecho a aplicar como crédito fiscal de impuesto al valor agregado, la totalidad del impuesto (...) soportado en sus adquisiciones o contrataciones*”, pero “*cuando el sujeto pasivo realizaba también operaciones no gravadas, como en el presente caso, solo podía deducir una parte*” del referido tributo.

Añadió que si el sujeto pasivo llevaba contabilidad separada, sería ésta la que determinaría el monto del impuesto soportado a ser considerado “*como parte del costo o gasto*”; de lo contrario, resulta necesario aplicar el prorrateo contemplado en el artículo 34 *supra* indicado, el cual está representado “*por la proporción de las ventas gravadas con respecto a las ventas totales realizadas*”.

En desacuerdo con lo anterior, el apoderado judicial de la empresa recurrente expuso que la declaratoria de nulidad del acto administrativo impugnado es “*consecuencia del incumplimiento*” por parte del órgano recaudador “*de la carga procesal de remitir el expediente administrativo aperturado (sic) con ocasión del acto administrativo de efecto particular contenido en la Resolución GRTI-RNO/DR-RE-N° 203, de fecha 6 de noviembre de 2000 (...), puesto que el Juez resolvió conforme a lo alegado y probado en autos*”.

Ha sido pacífico y reiterado el criterio de esta Sala con respecto al falso supuesto, afirmando que el Juzgador puede incurrir en este vicio cuando asume como cierto hechos no ocurridos; cuando se aprecian erradamente los hechos o cuando se valoran de manera equivocada, configurándose el vicio de falso supuesto de hecho, e igualmente puede ocurrir, que el operador judicial aplique erróneamente una norma jurídica, en cuyo caso se configura el vicio de falso supuesto de derecho (*Vid.*, entre otras las sentencias Nros. 00618, 00848 y 00052 de fechas 30 de junio de 2010, 16 de julio de 2015 y 25 de enero de 2018, respectivamente, casos: *Shell de Venezuela, Nalco de Venezuela, C.A.* y *Genuino Motors, C.A.*, respectivamente).

Sentado lo anterior, observa esta Alzada que mediante “*Resolución de Verificación de Créditos Fiscales I.V.A. Previamente Afianzados*” distinguida con letras y números “*GRTI-RNO/DR-RE-Nº-203*” de fecha 6 de noviembre de 2000, notificada el 17 del mismo mes y año, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), modificó la “*Resolución de Reconocimiento de Créditos Fiscales*” Nro. GRTI/RNO/DR-0115 de fecha 20 de junio de 2000, también emanada de esa dependencia, por la cual se había concedido a la empresa Supermetanol, C.A. la recuperación parcial de los créditos fiscales soportados en la adquisición de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación, en materia de impuesto al valor agregado, correspondiente al período fiscal del mes de febrero de 2000, por la cantidad de cincuenta y ocho millones seiscientos sesenta mil bolívares sin céntimos (Bs. 58.660.000,00), reexpresados en la cantidad de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01).

En tal sentido, el primero de los mencionados actos administrativos determinó como procedente la recuperación parcial de esos conceptos, por la cantidad de veintiséis millones quinientos treinta y un mil cuatrocientos noventa bolívares sin céntimos (Bs. 26.531.490,00), hoy equivalente a un céntimo de bolívar (Bs. 0,01); tras apreciar que a efectos de determinar el porcentaje de ventas gravadas aplicables a los créditos fiscales solicitados, era necesario considerar las ventas correspondientes a los tres (3) meses anteriores al período impositivo solicitado (febrero de 2000), “*procedimiento este completamente obviado por la contribuyente*”, en “*clara contravención*” a las pautas sobre el prorrateo contempladas en el artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999.

Contra esta Resolución, en fecha 8 de enero de 2001 la representación judicial de la contribuyente interpuso recurso contencioso tributario ante el entonces Tribunal Superior Primero de la Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial de la Región Capital, alegando el vicio de falso supuesto, pues a su decir, la Administración Tributaria incurrió en error al señalar que el proceso de determinación de los créditos fiscales soportados con ocasión de su actividad de exportación y solicitados en recuperación, debía sujetarse a lo establecido en el artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, vigente *ratione tenmporis*.

Sobre ese particular, razonó el Juez de instancia “*que una vez verificada la veracidad de los datos suministrados por la contribuyente para proceder a acordar la recuperación solicitada, comprendida por los créditos fiscales (compras nacionales y compras de importación) y los débitos fiscales (ventas nacionales exentas y ventas de exportación), debió la Administración Tributaria aplicar el sistema de prorrateo a que alude el artículo 43 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado*” de 1999.

Asimismo, agregó que “*en caso de considerar que en el presente caso resultaba necesaria, a su vez, la aplicación del prorrateo establecido en el artículo 34 eiusdem, para verificar la procedencia de la recuperación solicitada por la contribuyente Supermetanol, C.A., le correspondía a la actividad verificadora establecer los motivos por los que era*

necesario, lo cual no se desprende del acto administrativo recurrido ni puede verificarse del expediente administrativo al no haber sido remitido aun cuando fue solicitado oportunamente por este Tribunal”.

Con fundamento en lo anterior, concluyó el Sentenciador *a quo* que “*la Administración Tributaria acudió a la aplicación adicional de una norma que no se ajustaba al caso concreto*”, por lo cual incurrió en el “*vicio de falso supuesto por errónea aplicación de la ley, lo cual vicia el acto administrativo recurrido*”.

Por tanto, procedió a declarar la nulidad del reparo levantado por el órgano exactor, ordenándole “*revisar la procedencia del reintegro respecto al remanente rechazado por la cantidad de treinta y dos millones ciento veintiocho mil quinientos diez bolívares sin céntimos (Bs. 32.128.510,00) [actualmente la cantidad de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01)]*”, no sin antes acotar su imposibilidad de realizar esto último “*al no constar la documentación necesaria*”. (Agregado de la Sala).

Previo a resolver sobre la conformidad a derecho de este pronunciamiento, se advierte que a la fecha de emisión del presente fallo no ha sido consignado el expediente administrativo vinculado a la solicitud de créditos fiscales bajo examen, a pesar de haber sido requerido por esta Sala en dos oportunidades, mediante los Autos para Mejor Proveer identificados con los Nros. AMP-075 del 22 de junio de 2016 y AMP-011 del 2 de febrero de 2017, e incluso, habiéndose concedido una prórroga para cumplir con dicha actuación, a través de la sentencia Nro. 01081 del 11 de octubre de 2017, publicada el 17 del mismo mes y año.

De igual manera, se observa que el 14 de diciembre de 2017 la representante fiscal presentó copia de “*Memorando NRO. SANAT/INTI/GRTI/GCE/RCA/DT/2017-2783, de fecha 12 de diciembre de 2017, emanado de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, mediante el cual responden a la solicitud de copia certificada del expediente administrativo de la contribuyente SUPERMETANOL, C.A., expresando lo siguiente: ‘ACTO ADMINISTRATIVO GRTI/RNO/DR/RE/2000/203, NO SE ENCUENTRA EN NUESTRO ARCHIVOS’, a los fines legales consiguientes*”.

Por tanto, resulta pertinente acotar en relación a la importancia de la incorporación del expediente administrativo en el proceso, la sentencia Nro. 1257 del 12 de junio de 2007, caso: *Echo Chemical 2000, C.A.*, en la cual se sostuvo lo siguiente:

“(...) lo cierto es que en la práctica judicial todo tribunal contencioso administrativo, particularmente cuando se está en presencia de un recurso de nulidad ejercido contra un acto de efectos particulares, solicita los antecedentes administrativos del caso, conformados por el expediente administrativo que se formó a tal efecto, ya que éste constituye un elemento de importancia cardinal para la resolución de la controversia y una carga procesal para la Administración acreditarlo en juicio, como ya lo ha dispuesto esta Sala con anterioridad, cuando estableció que:

‘(...) sólo a ésta le corresponde la carga de incorporar al proceso los antecedentes administrativos; su no remisión constituye una grave omisión que pudiera obrar en contra de la Administración y crear una presunción favorable a la pretensión de la parte accionante.’ (Sentencia de esta Sala No. 00692 de fecha 21 de mayo de 2002).

(...)

Ahora bien, considera esta Sala que dentro del proceso contencioso administrativo de anulación el expediente administrativo, como prueba judicial, no puede verse desde la ya superada óptica del principio dispositivo puro, que propugnaba que el juez debía permanecer inactivo y limitarse a juzgar con las pruebas que las partes aportasen, por lo que resultaría indiferente si el mismo es acreditado o no a los autos; muy por el contrario, el expediente administrativo dentro del proceso contencioso administrativo de anulación se erige como requisito fundamental para la búsqueda de la verdad material, por lo que constituye una prueba de importancia medular para que el juez contencioso administrativo pueda formarse una acertada convicción sobre los hechos y garantice que el proceso sirva como un instrumento para la realización de la justicia, como lo dispone el artículo 257 del Texto Fundamental.

(...)

Lo expuesto no obsta para que esta Sala, como lo ha reiterado en anteriores oportunidades, no pueda decidir si no consta en autos el expediente administrativo, puesto que éste constituye la prueba natural -mas no la única- dentro del proceso contencioso administrativo de anulación (...).’

Visto el criterio jurisprudencial antes expuesto, se advierte en el caso de autos que la falta de remisión del expediente administrativo no necesariamente impide a esta Sala decidir la causa examinada, siempre que conste en autos elementos que resulten capaces de crear una acertada convicción sobre los hechos examinados, bajo la cual, esta Superioridad realizará estudio de la procedencia o no del vicio de falso supuesto denunciado. **Así se decide.**

Corresponde entonces dilucidar si el Tribunal de mérito erró al desestimar la aplicación del artículo 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, vigente en razón del tiempo, en el asunto bajo examen, lo que derivó en la declaratoria de nulidad, por errónea fundamentación del reparo, en virtud del cual la Administración Tributaria concedió a la accionante la recuperación parcial de los créditos fiscales soportados con ocasión de la actividad de exportación solicitados en recuperación, rechazando la suma de treinta y dos millones ciento veintiocho mil quinientos diez bolívares sin céntimos (Bs. 32.128.510,00), actualmente la cantidad de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), correspondiente a la diferencia entre el monto originalmente otorgado de cincuenta y ocho millones seiscientos sesenta mil bolívares sin céntimos (Bs. 58.660.000,00), reexpresados en la cantidad de un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), y aquél finalmente aprobado, de veintiséis millones quinientos treinta y un mil cuatrocientos noventa bolívares sin céntimos (Bs. 26.531.490,00), hoy equivalente a un céntimo de bolívar (Bs. 0,01).

A objeto de verificar la conformidad del rechazo parcial de los créditos fiscales solicitados en recuperación por la contribuyente, resulta imprescindible transcribir el contenido del artículo 43 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado de 1999 (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 5.341 del 5 de mayo de 1999), aplicable *ratione temporis*, el cual prevé lo siguiente:

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

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

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

1.

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

2.

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

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

3.

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

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

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

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

Conforme con la normativa transcrita, fue establecida la posibilidad que los exportadores de bienes y servicios recuperaran los créditos fiscales derivados de los insumos adquiridos o recibidos respecto de su actividad exportadora, sometida como estaba a una alícuota impositiva del cero por ciento (0%).

En tal sentido, si el contribuyente realiza exclusivamente ventas externas, tendrá derecho a recuperar la totalidad de los créditos soportados, mientras que si efectúa tanto ventas internas como externas, sólo tendrá derecho a la recuperación de los créditos fiscales imputables a las ventas externas, aplicándose a estos efectos, si no llevare contabilidad separada por ambos tipos de operación, el sistema de prorrata entre ambas durante el período impositivo correspondiente.

Así las cosas, el régimen de recuperación de créditos fiscales bajo examen supone, a efectos prácticos, la necesidad de establecer el tipo de operación de venta realizado por el solicitante (exportación exclusiva o combinada con venta interna), así como también, en caso de verificarse ambos, determinar la incidencia que las exportaciones tienen en el volumen total de operaciones efectuadas.

Igualmente, la citada Ley estableció en su artículo 44, una serie de requisitos procedimentales que debían ser cumplidos por los contribuyentes-exportadores y constatados por la Administración Tributaria, a los fines de la decisión respecto de la procedencia o no de las recuperaciones solicitadas, y que resultaban del siguiente tenor:

“Artículo 44.- A los fines del pronunciamiento previsto en el artículo anterior, la Administración Tributaria deberá verificar, en todo caso, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.- La efectiva realización de las exportaciones de bienes o servicios, con ocasión de las cuales se solicita la recuperación de los créditos fiscales.

2.- La correspondencia de las exportaciones realizadas, con los períodos respecto de los cuales se solicita la recuperación.

3.- La importación y la compra interna de bienes y la recepción de servicios, generadores de los créditos fiscales objeto de la solicitud.

El Ejecutivo Nacional establecerá la documentación que deberá acompañarse a la solicitud de recuperación presentada por el contribuyente, a los efectos de determinar el cumplimiento de los requisitos previstos en este artículo.” (Destacados de la Sala).

De la norma anteriormente transcrita, se desprende con claridad que la Administración Tributaria admitirá a los contribuyentes ordinarios que realicen exportaciones de bienes o servicios de producción nacional, una solicitud mensual para la recuperación de los créditos fiscales soportados por la adquisición y recepción de bienes y servicios con ocasión de su actividad de exportación, y dicha solicitud deberá comprender los créditos fiscales correspondientes a un solo período de imposición, entendido éste como un mes calendario conforme con lo previsto en el artículo 32 de la mencionada Ley de Reforma Parcial de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado de 1999, la cual podrán presentar en cualquier día hábil del mes siguiente a aquél en que realice su actividad de exportación.

Dentro de este contexto y efectuado el estudio de las actas procesales, observa esta Alzada que las objeciones fiscales contenidas en la Resolución impugnada y que sirvieron de fundamento para declarar el rechazo parcial de la recuperación de los créditos fiscales originados por concepto de impuesto al valor agregado, estuvieron centradas en las

circunstancias de que la empresa solicitante no observó, en adición a la normativa antes reseñada, el mecanismo contenido en el artículo 34 de la aludida Ley, que a la letra dispone:

“Artículo 34.- Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles corporales y de servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones gravadas se deducirán íntegramente.

Los créditos fiscales que se originen en la adquisición o importación de bienes muebles o de servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones gravadas, podrán ser deducidos en una proporción igual al porcentaje que el monto de las operaciones gravadas represente en el total de las operaciones realizadas por el contribuyente en los tres (3) meses anteriores al período de imposición en que deba procederse al prorrateo a que este artículo se contrae.

Para determinar el crédito fiscal deducible de conformidad con el aparte anterior, deberá efectuarse el prorrateo entre las ventas gravadas y las ventas totales, aplicándose el porcentaje que resulte de dividir las primeras entre las últimas, al total del impuesto pagado al efectuar las adquisiciones o importaciones de bienes muebles o de servicios”.

A través de la norma *supra* transcrita se regula la determinación de los créditos fiscales deducibles en materia de impuesto al valor agregado, a partir de la realización de operaciones de ventas gravadas y no gravadas con el referido tributo.

En tal sentido, cuando se está en presencia de créditos fiscales de los cuales una parcialidad corresponda a operaciones gravadas y otras a operaciones exentas, exoneradas o no sujetas, solamente serán deducibles éstos en una proporción similar al porcentaje que las operaciones gravables representan sobre el total de las operaciones realizadas por la contribuyente durante los tres (3) meses anteriores al período de imposición de que se trate, so pena de desvirtuar el mecanismo de compensación antes descrito, y con ello disminuir ilegítimamente, la cuota tributaria que este contribuyente debe reportar al ente fiscal.

Bajo la óptica de lo indicado, se infiere que a efectos de conocer las disposiciones aplicables al presente asunto y con ello, dilucidar si se configuró o no un falso supuesto por parte del Tribunal *a quo*, resultaba necesario conocer el tipo de operación de venta realizada por la contribuyente Supermetanol, C.A. durante el período fiscal investigado (febrero 2000);

es decir, si efectuó solamente ventas gravadas con el impuesto al valor agregado (externas o internas), en cuyo caso la recuperación se registraría únicamente por lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, vigente en razón del tiempo; o si además a lo anterior se sumaba la realización de operaciones no gravadas con dicho tributo (exentas, exoneradas o no sujetas), supuesto en el cual resultaba también aplicable el artículo 34 *eiusdem*.

Lo anterior implica, a efectos prácticos, la necesidad de examinar tanto la solicitud presentada por la prenombrada contribuyente en fecha 16 de junio de 2000, ante la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), por la cual requirió la recuperación de créditos fiscales en materia de impuesto al valor agregado soportados con ocasión de su actividad de exportación objeto de controversia, como también de los soportes documentales y contables presentados en respaldo de la misma, exigidos por vía legal.

También supone, por otro lado, la revisión exhaustiva de los elementos de juicio y fundamentos fáctico-normativos ponderados por el órgano exactor al momento de rechazar de manera parcial la recuperación peticionada, que derivaron en la emisión del acto administrativo impugnado.

Visto lo anteriormente expuesto, esta Sala advierte que, si bien el expediente administrativo “...se erige como requisito fundamental para la búsqueda de la verdad material (...)”, no constituye el único medio probatorio dentro del “...proceso contencioso administrativo de anulación (...)” para decidir la presente causa, toda vez que la representación judicial de la contribuyente en sus fundamentos para contradecir el acto administrativo impugnado, arguyó que la actividad comercial de su representada era únicamente de exportación, por lo cual -a su decir- no requería aplicación del procedimiento de la prorrata establecido en el artículo 34 *eiusdem*; sin embargo, del estudio de las actas procesales no aprecia este Alto Tribunal elemento probatorio alguno que demuestre dicha afirmación, tales como libros contables de ventas de exportación, facturas, y demás documentos que demuestren fehacientemente que dicha empresa ejerce únicamente la actividad exportadora. **Así se establece.**

Siendo así, esta Sala estima que es carga del sujeto pasivo desvirtuar el contenido de las actas fiscales, y tal como se advierte de las actas procesales, la contribuyente de autos no promovió prueba alguna tendiente a desvirtuar la presunción de legalidad y veracidad de la referida Resolución de “*Verificación de Créditos Fiscales I.V.A. Previamente Afianzados*”; por consiguiente, la ausencia de actividad probatoria imposibilitó a este Alto Tribunal verificar los argumentos de la parte actora. (Vid., sentencia de esta Sala Nro. 00075, del 4 de marzo de 2020, caso: *Alimentos La Caridad, C.A.*).

Sobre la base de lo expuesto, aprecia esta Alzada que al no sustentar la sociedad mercantil Supermetanol, C.A., con medios probatorios fehacientes y de esta manera desvirtuar el reparo efectuado por la Administración Tributaria, resulta forzoso para esta Superioridad declarar procedente el vicio de falso supuesto de derecho denunciado por el Fisco Nacional, por lo que, se **revoca** el pronunciamiento del Tribunal *a quo* sobre este particular. **Así se decide.**

En virtud de las consideraciones precedentes, se declara **con lugar** el recurso de apelación interpuesto por la apoderada judicial de la República Bolivariana de Venezuela. **Así se decide.**

Igualmente, se declara **sin lugar** el recurso contencioso tributario incoado el 8 de enero de 2001 por la empresa Supermetanol, C.A., contra la Resolución de “*Verificación de Créditos Fiscales I.V.A. Previamente Afianzados*” distinguida con letras y números “*GRTI-RNO/DR-RE-Nº-203*” de fecha 6 de noviembre de 2000, notificada el 17 del mismo mes y año, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT); la cual queda **firme. Así se establece.**

Por último, dada la declaratoria sin lugar del recurso contencioso tributario, procede la condenatoria en costas procesales a la sociedad mercantil *in comento*, en el monto equivalente al cinco por ciento (5%) de la cuantía del recurso contencioso tributario, de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 335 del Código Orgánico Tributario de 2020. **Así se determina.**

Ahora bien, 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 *in 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.**

VI DECISIÓN

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

1.- CON LUGAR la apelación ejercida por el **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva Nro. 2021, dictada el 6 de octubre de 2014 por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas; decisión que se **REVOCA** en los términos expuestos en el presente fallo.

2.- SIN LUGAR el recurso contencioso tributario ejercido el 8 de enero de 2001 por la sociedad mercantil **SUPERMETANOL, C.A.**, contra la Resolución de “*Verificación de Créditos Fiscales I.V.A. Previamente Afianzados*” distinguida con letras y números “*GRTI-RNO/DR-RE-Nº-203*” de fecha 6 de noviembre de 2000; acto administrativo que queda **FIRME**.

PROCEDE la condenatoria en costas procesales a la contribuyente, según lo decidido en el presente fallo.

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

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los dieciséis (16) días del mes de febrero del año dos mil veintidós (2022). Años 211º de la Independencia y 162º de la Federación.

La Presidenta –Ponente,
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH
VILLARROEL**

La
Vicepresidenta,
**BARBARA
GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado,
**INOCENCIO ANTONIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada,
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

El Magistrado,
**MARCO
ANTONIO
MEDINA
SALAS**

La Secretaria,
CHADIA FERMIN PEÑA
En fecha dieciséis (16) de febrero
del año dos mil veintidós, se publicó
y registró la anterior sentencia bajo
el N° 00023.

La Secretaria,
CHADIA FERMIN PEÑA