

III. LOS REPAROS PETROLEROS FORMULADOS POR LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

- A. *Reparo formulado por la Dirección de Control de la Administración Central, Delegación para el examen de Cuentas, Oficina de Impuesto sobre la Renta, el 29 de marzo de 1976.*

REPARO N° DAC-3-1 230

Por cuanto, del examen que se practica a la Cuenta de Impuesto sobre la Renta, correspondiente al primer semestre de 1971, presentada el día 20-10-71, ante la Contraloría General de la República, se precisó que en la Declaración de Rentas N° 175.291, relativa al ejercicio comprendido entre el 1-1-70 y el 31-12-70, la empresa *Compañía Shell de Venezuela Limited* (ahora *Compañía Shell de Venezuela N. V.*) (Contribuyente N° 7603-3), domiciliada en Caracas, Calle Veracruz, Edificio Aba, Piso 5, Las Mercedes, a los efectos de determinar sus ingresos por ventas de exportación de petróleo crudo y productos, aplicó las bases establecidas en el Convenio sobre Valores de Referencia, de fecha 3-2-67, suscrito entre la citada empresa contribuyente y el Ejecutivo Nacional.

Por cuanto, en fecha 17-12-70 fue promulgada la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual establece en su artículo 1° lo siguiente:

Artículo 1° Se sustituye el texto del artículo 41 por el siguiente:

Artículo 41. El Ejecutivo Nacional fijará por períodos sucesivos hasta de tres años cada uno, los valores de los artículos o mercancías exportados en el puerto venezolano de embarque. Cuando el monto resultante de la aplicación de los valores fijados por el Ejecutivo Nacional exceda de los ingresos por venta de exportación declarados por el contribuyente, se efectuará un pago complementario de impuesto sobre la diferencia.

Por cuanto la referida reforma es aplicable a los ejercicios que concluyan con posterioridad al 30-12-70, de acuerdo con lo que establece el artículo 5º de la referida Ley de Reforma Parcial, cuyo texto es del tenor siguiente:

Artículo 5º Se modifica el artículo 159 de la Ley en los términos siguientes:

Artículo 159. La presente Ley de Reforma comenzará a regir el 30 de diciembre de 1970, se aplicará a los ejercicios que concluyan con posterioridad a esa fecha y modifica la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente desde el 1º de enero de 1967 en los artículos objetos de esta Reforma.

Y por cuanto de las normas legales transcritas se infiere que a partir de la entrada en vigencia de la citada reforma, los Convenios sobre Valores de Referencia quedaron derogados, pues los valores de los artículos o mercancías exportados en el puerto venezolano de embarque se fijarían, unilateralmente, por el Ejecutivo Nacional.

Este Organismo Contralor considera que para el ejercicio comprendido entre el 1-1-70 y el 31-12-70, la contribuyente debió declarar sus ingresos por ventas de exportación de hidrocarburos y derivados, de acuerdo con los Valores de Exportación fijados en la Resolución conjunta Nº 643 del Ministerio de Hacienda y Nº 408 del Ministerio de Minas e Hidrocarburos, de fecha 8-3-71, pues para los ejercicios que concluyan con posterioridad el 30-12-70, tal como es el presente caso, no se encontraban vigentes los Convenios sobre Valores de Referencia.

Visto lo expuesto, esta Contraloría procede a reparar los ingresos declarados por ventas de exportación de hidrocarburos y derivados, de acuerdo con la demostración que se anexa marcada "A".

En consecuencia, la Contraloría General de la República, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50 de su Ley Orgánica, formula el presente Reparó a cargo de la contribuyente *Compañía Shell de Venezuela N. V.* (antes *Compañía Shell de Venezuela Limited*), por monto de Seiscientos noventa millones trescientos veinte mil setecientos setenta y cinco bolívares con sesenta y ocho céntimos (Bs. 690.320.775,68), tal como se demuestra a continuación:

Cantidad que se repara (Anexo "A")	Bs.	1.190.208.233,94
Impuesto del 60%	"	714.124.940,36
Menos: Rebaja de Impuesto según el artículo 68 de la Ley de Impuesto sobre la Renta	"	23.804.164,68
Impuesto a liquidar por el presente Reparó	Bs.	<u>690.320.775,68</u>

De acuerdo con el Ordinal 5º del mencionado artículo 50 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, este Organismo Contralor participa a la empresa que, en caso de inconformidad con el presente Reparó, el plazo para contradecirlo es de 30 días continuos, contados a partir de la fecha de su notificación, conforme con lo previsto en el artículo 100 de la citada ley.

Notifíquese el presente Reparó.

PASTOR DELGADO H.
Director de Control de
la Administración Central

B. *Ratificación del Reparó por la Dirección de Control de la Administración Central, Delegación para el Examen de Cuentas, Oficina de Impuesto sobre la Renta, el 20 de septiembre de 1976.*

RESOLUCION Nº DAC-3-1 542

En escrito de fecha 27 de abril de 1976, el ciudadano Germán Acedo Pa-yárez, en su carácter de apoderado de la empresa *Compañía Shell de Venezuela N. V.* (antes *Compañía Shell de Venezuela Limited*), contestó, según lo previsto en el artículo 100 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, el Reparó Nº DAC-3-1-230, de fecha 29-3-76, formulado por este Organismo Contralor a cargo de su representada, por un monto de Bs. 690.320.775,68.

Dicho Reparó se fundamentó en el hecho de que, analizada la Declaración de Renta Nº 175291, correspondiente al ejercicio comprendido entre el 1-1-70 y el 31-12-70, se precisó que, a los efectos de determinar los ingresos brutos por concepto de ventas de exportación de petróleo crudo y productos, se aplicaron las bases establecidas en el Convenio sobre Valores de Referencia celebrado entre la mencionada empresa y el Ejecutivo Nacional, cuando tales ingresos debieron ser declarados de acuerdo con los valores de exportación fijados en la Resolución conjunta Nº 648 del Ministerio de Hacienda y Nº 408 del Ministerio de Minas e Hidrocarburos, de fecha 8-3-71, pues para los ejercicios que concluyeron con posterioridad al 30-12-70, no se encontraban vigentes los convenios sobre valores de referencia, en virtud de lo dispuesto en la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta promulgada el 17-12-70. En el referido escrito de contestación, se contradice el reparó en los siguientes términos:

1) A pesar de que la Ley de Impuesto sobre la Renta promulgada el 17 de diciembre de 1970, comenzaba a regir —según el propio texto de su artículo 159— el 30 de diciembre de dicho año y se aplicaría a los ejerci-

cios que concluyan con posterioridad a dicha fecha (30-12-70), es lo cierto que para la fecha en la cual concluyó efectivamente el ejercicio fiscal de mi poderdante (31-12-70), el Ejecutivo Nacional no había procedido a fijar "por períodos sucesivos hasta de tres años cada uno, los valores de los artículos o mercancías exportados en el puerto venezolano de embarque". En otras palabras, el Ejecutivo Nacional no había ejercido para dicha fecha la facultad que le confirió la nueva norma fiscal, o sea, el mencionado artículo 41; es más, tal facultad fue ejercida después de concluido el ejercicio fiscal de mi conferente, exactamente, el 8 de marzo de 1971.

2) Fue el 6 de enero de 1971 —luego de haber finalizado el ejercicio fiscal de mi conferente—, que el Ejecutivo Nacional sancionó el *Reglamento sobre Fijación de Valores de Exportación*, mediante el Decreto N° 509 de la misma fecha y publicado en la *Gaceta Oficial* de la República de Venezuela N° 29.410, del jueves 7 de enero de 1971; y es más, este importante reglamento no contiene, en sí, en modo alguno, una "fijación de valores de exportación", sino, tan sólo, un dilatado y complejo procedimiento o trámite administrativo *previo* a la fijación en sí misma de los valores, los cuales vinieron a ser fijados o establecidos el 8 de marzo de 1971, mediante la Resolución Conjunta N° 648/408 de los Ministerios de Hacienda y de Minas e Hidrocarburos, que, según su propio texto, comenzó a surtir efectos el 18 de marzo de 1971.

Ahora bien, no obstante todo lo anteriormente expuesto, la Contraloría General de la República, para fundamentar su reparo, pretende que los valores fiscales de exportación fijados o establecidos en la citada Resolución Conjunta del 8-3-71 surtan efecto para el ejercicio económico de 1970; y en apoyo de tal aserto, invoca que la Ley de Impuesto sobre la Renta promulgada el 17 de diciembre de 1970 —y que regiría a aquellos contribuyentes cuyo ejercicio concluyera con posterioridad al 30 de diciembre de 1970 y que daba una facultad que se ejerció casi dos meses y medio después de concluido el ejercicio de mi representada—, debía regir durante el ejercicio anterior (1-1-70/31-12-70), incurriendo así en expresa infracción del *artículo 44 de la Constitución Nacional* y del artículo 3° del Código Civil consagradorio del principio de la irretroactividad de las disposiciones legislativas, incluyendo aquellas de naturaleza fiscal.

Posteriormente, la contribuyente analiza el Reglamento sobre Fijación de Valores de Exportación y concluye expresando:

En resumen, observamos que el procedimiento administrativo —o tramitación, como se le llama— establecido en el *Reglamento sobre Fijación de Valores de Exportación*, se caracterizaba por constar de tres (3) etapas.

1º) La obtención y procesamiento permanentes de una adecuada información por parte de los Despachos Ministeriales competentes.

2º) Un período de audiencia (no menor de 30 días continuos) durante los cuales el Ejecutivo Nacional escucharía los planteamientos o exposiciones que le hicieren o formularen las personas autorizadas, y

3º) Cumplido todo lo anterior, y dentro del plazo prefijado para ello (no mayor de 30 días continuos), el Ejecutivo Nacional procedería a la fijación de los valores fiscales de exportación.

En fecha 8 de marzo de 1971 y mediante la *Resolución Conjunta N° 643 (Ministerio de Hacienda)* y 408 (*Ministerio de Minas e Hidrocarburos*), aparecido en la *Gaceta Oficial* de la República de Venezuela N° 29.457, en su edición correspondiente al día lunes 8 de marzo de 1971, el Ejecutivo Nacional, en un todo de acuerdo con lo previsto en el *artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta* y en el *artículo 4 del Reglamento sobre Fijación de Valores de Exportación*, estableció los valores mínimos f.o.b., puerto venezolano de embarque, para los siguientes tipos de hidrocarburos y sus derivados exportados hasta el 31 de diciembre de 1971... Es importante advertir que esta Resolución Conjunta del 8 de marzo de 1971, que fue la primera en su género dictada en nuestro país, entró en vigencia, como se lee al pie de la misma, *a los diez días siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela*, o sea que, como se observa, ni siquiera era de aplicación inmediata sino que, por el contrario, su aplicación había sido expresamente diferida por el Ejecutivo Nacional, al sujetarla a las normas del Reglamento sobre Fijación de Valores de Exportación.

Esta resolución conjunta comenzó a surtir efectos fiscales a partir del 18 de marzo de 1971.

Ello es evidente por lo siguiente: . .

1º) Porque así lo señala expresamente su propio texto: "La presente Resolución entrará en vigencia a los diez (10) días siguientes a su publicación en la *Gaceta Oficial* de la República de Venezuela", esto es, a partir del 18 de marzo de 1971.

2º) *Porque así se colige de su propio texto, en diversas disposiciones que enumeramos a continuación:*

a) De conformidad con lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y en el artículo 4º del Reglamento sobre Fijación de Valores de Exportación (dictado mediante el Decreto Ejecutivo N° 509, del 6 de enero de 1971), se establecen los valores mínimos f.o.b., puerto venezolano de embarque, para los siguientes tipos de hidrocarburos y sus derivados exportados hasta el 31 de diciembre de 1971.

Forzosamente han de estar sometidas —como en efecto lo estuvieron— a tales valores fiscales de exportación, las exportaciones efectuadas a partir del 18 de marzo de 1971, hasta el 31 de diciembre de ese mismo año (1971).

Y es pues, sólo a partir del 18 de marzo de 1971, cuando comienza a surtir plenos efectos la voluntad del Ejecutivo Nacional que fijó, en uso de las atribuciones que le confiere la nueva ley, los valores fiscales de exportación; que ello es así, aparece corroborado incluso por la propia redacción del encabezamiento de la aludida Resolución Conjunta, a la cual el Má-

ximo Organismo Contralor pretende, de manera absolutamente ilegal e impropcedente, darle efectos retroactivos que nunca estuvieron en la mente del Ejecutivo Nacional, que no lo hizo ni hubiera podido hacerlo, sino que, antes bien y por el contrario, en forma diáfana y sencilla concluyó su texto señalando "hasta el 31 de diciembre de 1971", como se lee en su claro texto.

Es por lo demás presumible que si se hubiese deseado darle efecto retroactivo a los valores fiscales de exportación fijados por la Resolución Conjunta —como desacertadamente lo pretende la Contraloría General de la República—, el Ejecutivo Nacional habría señalado el lapso que se comprende "desde el 1º de enero de 1970, hasta el 31 de diciembre de 1971", que es a lo que injustificadamente aspira el reparo que ahora se rechaza y contradice, por ser manifiestamente ilegal e impropcedente.

b) Bajo el acápite *Petróleos crudos reconstituidos*, la Resolución Conjunta se refiere a los *exportados en 1971*, no a los exportados durante 1970.

c) Bajo el rubro "Ajustes", se estableció en esta Resolución Conjunta "un complemento sobre el valor de exportación por concepto de posición geográfica, en términos de fletes, *calculado para el primer día del primer mes de cada trimestre del año 1971...* (y no de 1970, como aspira el Organismo Contralor).

d) Se prevé en la Resolución Conjunta que "en el caso de exportación de algún tipo de hidrocarburos o derivado que no figure en las listas arriba indicadas, los Ministerios de Hacienda y de Minas e Hidrocarburos fijarán, mediante resolución conjunta, el valor de exportación correspondiente...", el cual se aplicará, obviamente, a aquellas exportaciones que se hicieren a partir del 18 de marzo de 1971, toda vez que el pretender aplicar dicho procedimiento a petróleo o productos exportados con anterioridad a dicha fecha (18-3-71), hubiera requerido, aparte de incurrir en inconstitucionalidad e ilegalidad, haber concebido la previsión en forma distinta a como efectivamente lo fue.

e) Por último, observamos que las exoneraciones parciales o totales a las cuales se refiere la Resolución Conjunta que analizamos, en su parte final, habrán de entenderse con respecto a aquellas exportaciones efectuadas desde el 18 de marzo de 1971 hasta el 31 de diciembre de 1971; un parecer contrario, basado en la *sui generis* interpretación del Organismo Contralor, conduciría al absurdo de que tales exoneraciones hubieran podido solicitarse durante todo el ejercicio que concluyó el 31 de diciembre de 1970 e incluso con anterioridad al 18 de marzo de 1971, que fue cuando la referida Resolución Conjunta comenzó a surtir plenos efectos.

De lo anteriormente expuesto es forzoso concluir, categóricamente, que la Resolución Conjunta del 8 de marzo de 1971 (distinguida con el Nº 643 por el Ministerio de Hacienda y con el Nº 408 por el Ministerio de Minas e Hidrocarburos) comenzó a surtir efectos jurídicos a partir del 18 de marzo de 1971, y no a partir del 1º de enero de 1970, como sin fundamento legal alguno pretende aplicarlo la Contraloría General de

la República en el Reparó que se rechaza y contradice por medio del presente escrito.

La contribuyente considera que el Reparó es confiscatorio y expresa:

En efecto, como la contribuyente no podía conocer, durante el año de 1970, los valores fiscales de exportación que solamente vinieron a establecerse en la citada Resolución Conjunta del 8 de marzo de 1971, no pudo prever que dichos valores fiscales fueran manifiestamente superiores a los contemplados por los Convenios sobre Valores de Referencia suscritos el 3 de febrero de 1967, por el término de cinco años, o sea hasta 1971, inclusive.

Por la razón expuesta, estimando la ganancia obtenida por la contribuyente durante el ejercicio fiscal de 1970, equivalente a la cantidad de doscientos sesenta y cuatro millones veinticinco mil sesenta y tres bolívares (Bs. 264.025.063,00), condenada a pagar el monto del reparo, se le causaría una pérdida neta de cuatrocientos veintiséis millones doscientos noventa y cinco mil setecientos doce bolívares (Bs. 426.295.712,00), arrasándose completamente el ingreso. Pero, tal resultado, no puede tener lugar con arreglo al régimen fiscal que en la legislación venezolana arranca de textos precisos de la Constitución Nacional:

Artículo 223 de la Constitución Nacional. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo. En el caso concreto, el reparo resultaría inconstitucional por exigir de manera incontestable una carga que sobrepasa la capacidad económica del contribuyente de acuerdo con sus resultados en el ejercicio económico a que aquél se contrae. Es por lo demás obvio, que la disposición constitucional sirve de base a la doctrina y a la filosofía jurídica, que censuran y rechazan de plano, universalmente, el impuesto confiscatorio.

Entre nosotros, además, una exacción como la que se pretende con el reparo, viola el derecho de propiedad con manifiesta infracción de los artículos 99 y 102 de la Constitución Nacional, por lo que por esta sola consideración el reparo debe ser forzosamente revocado y así lo solicita formalmente.

La recurrente anexó a su escrito un cuadro con el objeto de mostrar las diferencias entre lo que habría pagado para el ejercicio de 1970, de no haberse reformado la Ley de Impuesto sobre la Renta (Bs. 714.986.166,00), con lo que efectivamente pagó (Bs. 837.678.337,00), tomando en consideración únicamente la modificación de la tasa impositiva, y el monto de impuesto conforme al Reparó (Bs. 1.527.999.112,00).

Luego, la contribuyente analiza las diversas Resoluciones que estuvieron vigentes para 1973, donde se fijaban los valores de exportación, y expresa:

De aceptarse el criterio de la Contraloría General de la República expuesto en el reparo que mediante este escrito se contesta, habría que concluir que la última fijación hecha por el Ejecutivo Nacional durante el año 1973, era aplicable a todas y cada una de las ventas de exportación hechas desde el 1º de enero de dicho año 1973, lo cual es absolutamente improcedente, puesto que cada una de estas resoluciones conjuntas —fundamentalmente los valores y ajustes en ellas contemplados— rigieron las exportaciones hechas bajo su imperio; y nunca se pretendió dar efecto retroactivo a cada una de las susodichas resoluciones, contrariamente a lo que pretende la Contraloría General de la República con respecto a la Resolución Conjunta Nos. 643/408, del 3 de marzo de 1971, de los Despachos de Hacienda y de Minas e Hidrocarburos, echando por tierra sus propios y expresos términos y tratando de hacerla surtir efectos fiscales sobre ejercicios concluidos mucho tiempo antes (31-12-70) de su expresa e indubitable entrada en vigor (18-3-71).

Posteriormente, la contribuyente hace una exposición sobre la evolución histórica que ha precedido al artículo 41 de la Ley, para luego expresar:

Todo lo anteriormente expresado viene a demostrar, por una parte, cuál es la finalidad de una institución que ha revestido tres diversas formas (estimación de oficio, precios convencionales de referencia y valores fiscales de exportación); y por la otra, que la facultad otorgada al Ejecutivo Nacional para la fijación de los valores fiscales de exportación no constituye una facultad que pueda ser ejercida a discreción, sino dentro de la finalidad perseguida por el legislador, que es la de lograr que los contribuyentes tributen, como tantas veces lo hemos repetido, de conformidad con su real capacidad tributaria o económica.

Por esta razón, la fijación de los valores fiscales de exportación hecha por el Ejecutivo en atención a las circunstancias de mercado existentes al momento de la fijación de dichos valores, sólo puede regir para el futuro, por cuanto pretender que ella rija para el pasado supondría una desviación en la finalidad perseguida por el legislador al otorgar tal facultad al Ejecutivo, pues con ella no se persigue que los contribuyentes tributen más, sino que tributen conforme a su verdadera capacidad económica.

Si el Ejecutivo hubiera procedido a fijar los valores fiscales de exportación el 30 de diciembre de 1970 atendiendo a las condiciones de mercado imperantes al 30 de diciembre de 1970, esta fijación debía aplicarse solamente del 30 de diciembre en adelante. No se trata de entrar aquí a discutir problemas de retroactividad o irretroactividad de las leyes, relacionados con la fijación de la base tributaria antes del término del ejercicio, sino de la finalidad de la facultad otorgada al Ejecutivo. Esta finalidad lleva por norte lograr la tributación conforme a la capacidad real del contribuyente. Si el Ejecutivo Nacional hubiera, el 30 de diciembre, fijado los valores fiscales de exportación para el año de 1970, o bien tenía que efectuar distintas fijaciones durante el año de 1970 conforme a las alteraciones de las condiciones de mercado ocurridas en ese año, o efectuar, ya que estaba a

punto de fenecer el ejercicio, una fijación promedio única de todos los valores que hubieren debido regir en cada uno de los momentos del año de 1970, para que se aplicara este promedio a la totalidad del ejercicio. Por esta razón, a nuestro modo de ver, la falta de fijación por parte del Ejecutivo de los valores fiscales de exportación durante el año de 1970 está enmarcada estrictamente dentro de la finalidad establecida por la ley. El Ejecutivo Nacional estimó en aquel momento, o bien que los precios de realización —que le eran conocidos— iban a ser fiel reflejo de la capacidad tributaria de los concesionarios de hidrocarburos, o bien que los precios de referencia, aun cuando éstos no estuvieren vigentes por efecto de la modificación de la ley, eran los que efectivamente reflejaban la capacidad tributaria del contribuyente en el año de 1970.

El Ejecutivo Nacional no fijó valores fiscales de exportación en el año de 1970, y como quiera que los concesionarios efectuaron su declaración y cancelaron el impuesto conforme a los precios de referencia, es obvio que el Ejecutivo Nacional estimó que esos precios de referencia, aplicados a ese ejercicio a las compañías concesionarias de hidrocarburos para sus declaraciones con independencia de que estuvieran o no vigentes los convenios, eran los que reflejaban la real capacidad tributaria de las empresas y por tanto los que se adecuaban a la finalidad de la ley.

De no haber existido esa apreciación por parte del Ejecutivo, éste hubiera procedido a efectuar una estimación de oficio, pero carecería de sentido que el Ejecutivo hubiera procedido a efectuar una fijación de valores fiscales de exportación o una estimación de oficio, coincidente con los precios de referencia a los cuales se aplicó la nueva tarifa tributaria, pues, como podemos apreciar de toda la historia de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la única razón de ser de esta institución es la de lograr que los contribuyentes tributen conforme a su verdadera capacidad económica.

El reparo formulado se fundamenta en un supuesto incumplimiento del artículo 159 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pues pretende la Contraloría que no se aplicaron al ejercicio correspondiente año 1970, los valores fiscales de exportación fijados por el Ejecutivo Nacional conforme a la facultad que confirió a éste el artículo 41 de la citada ley.

Nada más inexacto; todas las disposiciones de la citada ley, vigentes para el 31 de diciembre de 1970, fecha de cierre del ejercicio, fueron aplicadas y no podían regir para dicho ejercicio disposiciones que todavía no habían sido promulgadas. En efecto, el Ejecutivo Nacional, en uso discrecional de la facultad que le confiere el tantas veces citado artículo 41 de la mencionada ley, consideró conveniente, por razones de mercado o por cualesquiera otras, no ejercer la mencionada facultad para el ejercicio 1970, y en consecuencia, no fijar valores de exportación para ese ejercicio.

Como consecuencia de lo antes expuesto, la Contraloría General de la República conceptúa, y en ello basa su reparo, que su función contralora y de verificación le permite hacer uso de la facultad que el artículo 41 otorga al Ejecutivo Nacional, para fijar ella y ahora los valores fiscales de

exportación que, en su opinión, debieron aplicarse en 1970, y para ello emplea los valores fiscales que el Ejecutivo Nacional fijó para el ejercicio 1971.

Al proceder de esta manera, la Contraloría se atribuye la facultad que el artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta otorga expresamente al Ejecutivo Nacional, de una parte, y de la otra, desconoce la decisión del Ejecutivo Nacional de fijar valores de referencia mediante la Resolución Conjunta Nos. 643 (Ministerio de Hacienda) y 408 (Ministerio de Minas e Hidrocarburos), aparecida en la *Gaceta Oficial* de la República de Venezuela N° 29.457, de fecha 8 de marzo de 1971, por la cual dichos valores de exportación entraron a regir a partir del 18 de marzo de 1971 y estuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 1971. Sin duda, el Organismo Contralor no sólo se ha excedido en sus funciones específicas, sino que ha usurpado las atribuciones del Ejecutivo Nacional, lo cual es violatorio de la Constitución en su artículo 117.

Como consecuencia de lo antes expuesto, la Contraloría General de la República conceptúa que su función contralora de los efectos de la aplicación del artículo 41 de la ley, le permite penetrar la órbita del Organismo Ejecutivo al que corresponde la fijación de valores en los términos previstos en dicha disposición, y lo que es más, pretende la aplicación del acto administrativo del Ejecutivo Nacional que fijó valores y término para su aplicación, a un período para el cual ese propio acto, que comporta la decisión del Ejecutivo, no estaba llamado a regir. Con este proceder, se excede la propia función contralora y se procuran fines para un tiempo distinto al establecido en la Resolución dictada por el Poder Ejecutivo en ejercicio de la citada disposición del artículo 41, realizándose así una manifiesta desviación de poder en cuanto al acto específico de la fijación de valores.

En fuerza de todas las razones anteriormente expuestas en este escrito de representación, mi poderdante, la *Compañía Shell de Venezuela, N. V.*, previamente identificada y en un todo de conformidad con lo previsto en el artículo 100 de la *Ley Orgánica de la Contraloría General de la República*, respetuosamente solicita de la Contraloría General de la República, se sirva declarar la absoluta nulidad del Reparo N° DAC-3-1-230, del 29 de marzo de 1976, emanado de su Dirección de Control de la Administración Central, Delegación para el Examen de Cuentas, Oficina de Impuesto sobre la Renta.

Esta Contraloría General de la República, vista la argumentación que antecede y para resolver sobre el recurso interpuesto contra el Reparo N° DAC-3-1-230, de fecha 29-3-76, hace las siguientes consideraciones:

Antes de analizar en el mismo orden en que han sido expuestos los argumentos de fondo esgrimidos por la empresa, se cree oportuno examinar el último de ellos, relativo a la usurpación de atribuciones y desviación de poder, consistente, según su opinión, en que la Contraloría hizo uso de la facultad que

el Artículo 41 de la Ley atribuye, exclusivamente, al Ejecutivo Nacional, de fijar los valores de exportación que debieron regir para el ejercicio 1970 y de que para ello se emplearon los valores de exportación que el Ejecutivo Nacional fijó para que rigiesen entre el 18-3-71 y el 31-12-71. Sobre este particular, se observa que la Constitución y las leyes definen las atribuciones del Poder Público y a ellas debe sujetarse su ejercicio, lo cual configura el principio de la legalidad, que constituye, por una parte, garantía para el administrado, y por la otra, el fundamento mismo del ejercicio de aquel poder. En el presente caso se trata de precisar el contenido y la extensión del Artículo 234 *ejusdem*, el cual otorga a la Contraloría, de acuerdo a la oportunidad, índole y alcances que determina la ley, "el control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes nacionales, así como de las operaciones relativas a los mismos"; fórmula que halla su expresión concreta en los términos del artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría, contentivo de la competencia genérica para el examen de las cuentas de ingresos rendidas por el Poder Ejecutivo; y en el artículo 50, los supuestos que pueden dar lugar a la formulación de reparos a las cuentas de ingresos, como resultado del control posterior. Es sabido que en nuestro procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria, en cuanto se refiere, al menos, al impuesto sobre la renta, rige la fórmula de la determinación mixta presidida por la declaración que, bajo juramento, debe presentar el contribuyente en la oportunidad y con la forma y contenido que pauta la ley, culminando dicho procedimiento con el acto de la liquidación para que quede determinada la obligación tributaria. Pero los actos que se cumplen en aquel proceso, no son, ni pueden ser, absolutamente definitivos, amparados por un manto protector de cosa juzgada, sino que el control en cualquiera de sus manifestaciones puede volver con efectos modificatorios sobre tales actos. En este sentido, la Constitución le otorga a la Contraloría facultades de control, concebido este término en su más amplio concepto, pues emplea tres sustantivos, como para recoger toda la gama de matices que pueden pensarse para asegurar la mejor y más eficaz administración de los bienes, gastos e ingresos públicos; o sea, que la Contraloría, en sus labores de fiscalización de último grado, tiene absoluta competencia para fijar, en definitiva, los derechos del Fisco derivados de la aplicación de la ley tributaria, y por eso caen bajo su competencia, de acuerdo con el Artículo 50 de su Ley Orgánica, los casos de error en la calificación de la base imponible o, en los aforos, las deficiencias en las declaraciones de los contribuyentes, la falta de liquidación de ingresos causados, los errores en las liquidaciones de ingresos, la falta de pago de los ingresos liquidados, la omisión de sanciones pecuniarias u otros incumplimientos de las leyes fiscales. Es muy difícil que, ante tan amplia relación de hechos, pueda quedar excluido alguno, de cuya comisión u omisión por los empleados de hacienda se derive falta de ingresos legítimos a las arcas del Tesoro Público. Queda claro entonces que, en ese sentido, en sus atribucio-

nes de control posterior, la Contraloría sustituye o corrige la omisión o el cumplimiento parcial de deberes de la administración, al fiscalizar, vigilar y controlar el marco legal en que debió actuar la administración o el contribuyente, según el caso, y ello porque, tanto una como otro, realizan una labor de interpretación de la ley tributaria de la que derivará en definitiva la obligación del contribuyente. Siendo esto así, la Contraloría ha de realizar, a su vez, una posterior labor de interpretación correctiva, si este fuere el caso. En el de autos, es evidente que se ha producido una incorrecta aplicación de la reforma legislativa de diciembre de 1970 al impuesto sobre la renta, y el reparo no ha hecho otra cosa que precisar para el Fisco Nacional los mejores derechos que surgen de la correcta interpretación de la Ley de Reforma, es decir, ha sido el error en la liquidación del ingreso gravable para 1970.

En lo que respecta al argumento de la empresa, en cuanto a que en la formulación del reparo se ha incurrido "en expresa infracción del *artículo 44 de la Constitución Nacional*, y el artículo 3º del Código Civil consagradorio del principio de la irretroactividad de las disposiciones legislativas, incluyendo aquellas de naturaleza fiscal", se observa que el citado artículo 44 de la Constitución dispone: "ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron". Esta norma, a diferencia de muchos otros países, alcanza rango constitucional en el nuestro, sin duda, por la excepcional trascendencia del bien jurídico que protege: la seguridad, el respeto y la certeza de las leyes vigentes; lo cual supone, evidentemente, una innegable evolución positiva en nuestro derecho político. La expresión de la norma constitucional transcrita es absoluta y terminantemente prohibitiva, no hay excepciones al principio de la irretroactividad de las leyes, salvo las que la misma disposición señala. Este principio, por supuesto, es absolutamente aplicable a la Ley de Impuesto sobre la Renta, pero la posibilidad de que el Poder Público modifique cualquiera de los elementos básicos de la relación tributaria mientras no se haya consumado el lapso en el que ha de formarse el hecho imponible, es algo que ya no se discute dentro de la facultad soberana del Estado para organizar su sistema tributario.

La jurisprudencia de nuestra antigua Corte Federal y de Casación, en sentencia de fecha 8 de junio de 1954, estableció lo siguiente:

En el caso de estudio, tanto en éste como en otros juicios similares, los contribuyentes no tachan de inconstitucionalidad a la Ley, atribuyéndole el vicio de ser retroactiva, sino, porque, a juicio de ellos, los funcionarios de la Administración General del Impuesto y la Junta de Apelaciones le han

dato, al aplicarla, efecto retroactivo. Arguyen que publicada la Ley creadora del impuesto adicional el día 12 de noviembre de 1948, ella no puede ser aplicada sino a los enriquecimientos o rentas posteriores a esa fecha y en manera alguna a los anteriores a aquel día. Entre los varios y numerosos argumentos aducidos tanto por los funcionarios de la Administración Pública, como por los contribuyentes, la verdadera discrepancia fundamental consiste en determinar los momentos de la causación, de la liquidación o exigibilidad y de la recaudación del impuesto.

En concepto de los contribuyentes, el impuesto adicional lo causa cada uno de los enriquecimientos netos disponibles con anterioridad a la fecha de publicación de la ley, sin advertir la diferencia que la Junta de Apelaciones observa respecto a "la propia naturaleza y variedad de las rentas", por lo que "el variado modo de formación de cada una de ellas ocasiona distintos momentos de causación para distintas rentas".

Unos son los que se producen instantáneamente, en los cuales la exigibilidad se confunde con el ingreso al patrimonio del contribuyente. Otros son los que sólo se producen como consecuencia de un mecanismo complejo, desarrollado en el tiempo y cuya exigibilidad sólo adviene al término del proceso. Esta segunda posibilidad es precisamente la del impuesto adicional.

La Corte considera fundado en derecho ese criterio de la Junta de Apelaciones. En principio, la materia gravada por el Impuesto sobre la Renta, son los enriquecimientos netos obtenidos en el año o ejercicio fiscal; y en cuanto al impuesto adicional, así lo confirma, sin posible duda, el artículo 31 de la Ley. Conforme a esa disposición, lo que se grava es "la renta restante (después de deducido el impuesto cedular y el complementario) que exceda de la suma de los impuestos causados durante año gravable". Es el principio de la "anualidad" en la tributación directa. La claridad del texto y la doctrina financiera del Impuesto sobre la Renta, coinciden en que lo gravable es "el resultado final de los enriquecimientos en el año", deducido ya el impuesto cedular y también el complementario; lo que implica por modo incontestable que el impuesto adicional se causa en el último instante del año fiscal o económico-financiero, porque es en ese momento, y no antes, cuando se verifica el fenómeno del excedente restante, de las rentas netas habidas en el año, sobre el cual excedente, si lo hubiere y sobrepasare del diez por ciento (10%) del patrimonio, es que incide el impuesto adicional. Si así no fuera, prácticamente sería imposible la determinación de éste y su liquidación consiguiente.

Por tanto, en concepto de la Corte, no puede sostenerse con fundamento que se ha aplicado retroactivamente la ley, al someter a ella, como se hizo, el ejercicio fiscal del año 1948, regido por la ley de 12 de noviembre en cuanto a la causación, liquidación y exigibilidad del referido Impuesto sobre la Renta.

Es decir, que nuestra jurisprudencia consagra el principio de que en el impuesto a la renta el hecho imponible no nace inmediatamente, sino una vez

que ha finalizado el lapso económico de la correspondiente declaración, pudiendo modificarse cualquier ley impositiva, sin que pueda tachársela de retroactiva, antes de finalizar el ciclo temporal dentro del cual se configura el hecho imponible. En este mismo sentido es pacífica la doctrina, tanto en Venezuela como en el derecho comparado.

Esta y no otra es la circunstancia que se planteó por la reforma de diciembre de 1970. A los hechos que, sucediéndose día a día con la expectativa de configurar una situación que produciría efectos en determinada fecha, pero antes de ésta, le fue modificado el estatuto que los regía, y no afecta a la seriedad de esta afirmación la circunstancia de que algunos de los elementos constitutivos llamados a integrar el universo gravable, se hubiesen consumado antes de la reforma, porque no son ellos individualmente considerados los que han sido objeto de nueva regulación, sino que ésta se refiere al universo que forma el hecho gravable.

En efecto, conforme a la norma del artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, modificada por la Ley de 1970, el elemento para la determinación de la base imponible se establecía en los Convenios sobre Valores de Referencia que suscribió el Ejecutivo Nacional con las empresas concesionarias de hidrocarburos. La Ley que entró en vigencia el 30 de diciembre de 1970, cambió radicalmente el procedimiento relativo al establecimiento de los elementos para la determinación de la base imponible, al señalar que los valores de exportación de los hidrocarburos y sus derivados para el cálculo de los ingresos por ventas de exportación, serían determinados unilateralmente por el Ejecutivo Nacional.

El reparo, pues, no ha dispuesto nada distinto a lo que ordena la Ley; se limitó a señalar la diferencia del impuesto no liquidado de acuerdo con el nuevo estatuto, esto es, conforme a la Resolución Conjunta Nos. 643 del Ministerio de Hacienda y 408 del Ministerio de Minas e Hidrocarburos de fecha 8-3-71, que, por otra parte, es producto de la confrontación de unas magnitudes y de un procedimiento que en modo alguno fueron ajenos a la empresa.

No es posible, entonces, que el reparo haya producido efectos confiscatorios, desnaturalizadores del sistema y de las finalidades que persigue el Impuesto sobre la Renta; todo lo contrario, es a través de él como se ha concretado el propósito de la reforma plasmada en el artículo 41 y sancionado en la norma del artículo 159.

En cuanto a la afirmación de la empresa acerca de que, "El Ejecutivo Nacional no fijó valores fiscales de exportación en el año de 1970, y como quiera que los concesionarios efectuaron su declaración y cancelaron el impuesto conforme a los precios de referencia, es obvio que el Ejecutivo Nacional estimó que esos precios de referencia, aplicados a ese ejercicio a las compañías concesiona-

rias de hidrocarburos para sus declaraciones, con independencia de que estuvieran o no vigentes los convenios, eran los que reflejaban la real capacidad tributaria de las empresas y por tanto los que se adecuaban a la finalidad de la Ley”, se observa:

La Ley que entró en vigencia el 30-12-70 cambió radicalmente, como ya se señaló, los elementos para la determinación de la base imponible, al establecer que los valores de exportación de los hidrocarburos y sus derivados para el cálculo de los ingresos por ventas de exportación, serían determinados unilateralmente por el Ejecutivo Nacional. Para el ejercicio fiscal 1970, por tanto, no podían regir los valores de referencia establecidos en los convenios suscritos con anterioridad con las empresas contribuyentes; al contrario, la determinación de los valores de exportación, por imperativo de la Ley, debía ser producto de un acto unilateral del Ejecutivo Nacional. En este sentido la Ley, además de terminante es imperativa: “El Ejecutivo Nacional fijará por períodos sucesivos...”. Por ello, conforme a la Ley de diciembre de 1970, la determinación del enriquecimiento neto a los efectos del cálculo del impuesto sobre la renta correspondientes al ejercicio de 1970, no podía, en ningún caso, realizarse partiendo de los valores de referencia fijados en los convenios suscritos conforme a la ley anterior. Estos convenios, como índices para la determinación de la base imponible, cesaron en sus efectos para el ejercicio 1970 con motivo de la entrada en vigencia de la Ley, porque deben entenderse subordinados en su duración a la normativa de 1967, pues resulta obvio que no pueden limitar las facultades que el legislador ordinario tiene de modificar la ley, ni prolongar la vigencia de una ley a casos particulares o a situaciones determinadas, máxime cuando en el propio texto de los convenios celebrados se previó la eventual modificación de factores del sistema impositivo. Si una nueva ley impositiva puede ser dictada, como también ya se dijo, antes de que concluya un determinado ejercicio fiscal, y aplicarse a éste, sin que pueda tachársela de retroactiva, es claro que al dictarse cesan en sus efectos las disposiciones de la ley abrogada que hubiesen regido de no haberse dictado la ley nueva; es decir, en el caso de la reforma del 70, aquellas que tienen que ver con la determinación del tributo, como son las que establecen la cuota tributaria y la forma de establecer la base imponible (las que prevén los convenios determinadores de los valores de los artículos o mercancías exportados en el puerto de embarque).

La aplicación del artículo 41 de la Ley reformada trae como efecto la obligación —y no exclusivamente la facultad, como alega la empresa— del Ejecutivo Nacional de establecer unilateralmente los valores de exportación a los efectos de la determinación de los enriquecimientos brutos y ulterior determinación del enriquecimiento neto. Para el cumplimiento de su obligación, el Presidente de la República dictó, con fecha 6 de enero de 1971, el Reglamento

sobre fijación de valores de exportación de los hidrocarburos y sus derivados según Decreto N° 509 (*Gaceta Oficial*, N° 29.410, de 7-1-71). A través de dicho Reglamento, el Ejecutivo Nacional determinó la forma conforme a la cual cumpliría su obligación legal de fijar los valores de exportación de los hidrocarburos y sus derivados, mediante resolución conjunta de los Ministerios de Hacienda y de Minas e Hidrocarburos (art. 4°) y una vez oída la opinión de las empresas contribuyentes (art. 3°) dentro de unos lapsos determinados no menores de sesenta (60) días (arts. 3 y 4).

Cumplidos los lapsos y exigencias del Reglamento sobre Fijación de Valores de Exportación, con fecha 8 de marzo de 1971, mediante Resolución Conjunta de los Ministerios de Hacienda y de Minas e Hidrocarburos, Nos. 648 y 408 (*Gaceta Oficial*, N° 29.457, de 8-3-71), el Ejecutivo Nacional estableció los valores F.O.B., puerto venezolano de embarque para los diversos tipos de hidrocarburos y sus derivados "exportados hasta el 31 de diciembre de 1971".

Superada la cuestión de la posible retroactividad de la Ley de Reforma que entró en vigencia el 30 de diciembre de 1970, la cual, tal como se señaló, es aplicable al ejercicio que concluyó el 31 de diciembre de dicho año, el problema a resolver ahora es el de la aplicabilidad, para la determinación de la base imponible correspondiente a dicho ejercicio de 1970, de una Resolución ministerial dictada en marzo de 1971. Es necesario recordar que es la propia ley de diciembre de 1970, la que ordena la aplicación de sus normas al ejercicio de 1970 y la Resolución Conjunta es un acto administrativo dictado por imperativo de la ley. En este sentido, el impuesto, con todos sus elementos, fue establecido en 1970, antes de concluir el ejercicio, y no, en forma alguna, mediante la Resolución de marzo de 1971.

La hipótesis de la retroactividad de la Ley Tributaria, tal como lo ha señalado F. Sainz de Bujanda, "supone que la obligación tributaria surge con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley, pero referida a un hecho imponible realizado en fecha anterior. Sólo existe, por tanto, retroactividad, en sentido técnico jurídico, si el hecho, incluida su dimensión temporal, ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigor la ley que lo convierte en imponible (*Hacienda y Derecho*, vol. IV, Madrid, 1966). Conforme a este criterio, no hay duda de que en el supuesto de la Ley de Reforma de diciembre de 1970 y la Resolución Conjunta de marzo de 1971, no hay retroactividad, pues la ley que establece el tributo entró en vigencia antes de que se produjera el hecho imponible (enriquecimiento anual), siendo la Resolución una norma dictada por imperativo de la propia ley, o sea, que viene a constituir un acto administrativo exhortado por ella como instrumento suyo, que puso en manos del Poder Ejecutivo un elemento necesario para su ejecución.

En este sentido, Santiago Parra de Más ha señalado que habría retroactividad de una Ley Tributaria cuando acaecido el hecho imponible, "la ley reconoce, modifica o extingue unos determinados efectos tributarios configurados antes, de distinta manera" ("La Retroactividad de la Ley Fiscal y el principio de la capacidad contributiva", en *XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1972). Sin duda, esto no ha sucedido en el caso de la ley de diciembre de 1970, dictada antes de que se produjera ese hecho imponible (enriquecimiento anual) al fin del ejercicio, ni mucho menos con la Resolución Conjunta de marzo de 1971 que no reconoce, modifica ni extingue efectos tributarios configurados antes, de manera distinta. Al contrario, al causarse el impuesto sobre la renta al finalizar el ejercicio anual, su base (enriquecimiento neto) era la que resultara de la Resolución que debía dictar el Ejecutivo Nacional, tal como el artículo 41 de la ley lo estableció. No surgió base imponible alguna distinta que después fuera modificada por la Resolución Conjunta. La base imponible fue siempre la misma (enriquecimiento neto anual), aun cuando un elemento que contribuye a su precisión (determinación de los Valores de Exportación) haya sido determinado posteriormente por exigencias de la propia ley. La certeza del impuesto es indudable; al causarse éste (finalización del ejercicio fiscal), el contribuyente sabía que la base imponible sería determinada como consecuencia de la fijación de los valores de exportación por el Ejecutivo Nacional, por lo que al establecerse éstos mediante Resolución Conjunta, no se produjo nada nuevo que no hubiese sido conocido por los contribuyentes.

Conforme a lo anteriormente señalado, no hay duda que la Resolución Conjunta dictada en marzo de 1971, fijando los valores de exportación de los hidrocarburos y sus derivados, no sólo podía aplicarse al ejercicio fiscal de 1970, sino que debía serlo por imperativo de la propia ley. Conforme a ésta, los ingresos por ventas de exportación de hidrocarburos y sus derivados de las empresas contribuyentes, sólo podían ser determinados para el ejercicio fiscal de 1970 (que concluyó el 31 de diciembre de dicho año) conforme a los valores de exportación que debía fijar el Ejecutivo Nacional, y que fijó en marzo de 1971. De no ser conforme a esos valores fijados unilateralmente, no hubiera habido modo legal alguno para determinar los ingresos por concepto de ventas de exportación, pues los convenios sobre precio de referencia autorizados por la ley anterior, cesaron en sus efectos con la reforma de la ley, para el ejercicio de 1970 (Art. 159), y la ley no admite la determinación de esos ingresos en base a los valores de realización. La certeza del impuesto, en su conjunto, está precisamente en que la ley estableció una única modalidad de cálculo de los ingresos por concepto de ventas de exportación: la determinación de los valores de exportación, unilateralmente, por el Ejecutivo Nacional. No podía el Ejecutivo Nacional, porque el ejercicio de su competencia tributaria no es discrecional sino reglado

(Allan R. Brewer-Carías: "Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias", en *Revista de Derecho Tributario*, N° 18, 1967), optar, para liquidar el impuesto correspondiente a 1970, por una estimación de los ingresos por concepto de ventas de exportación distinta a la permitida por el legislador (determinación unilateral de los valores de exportación), así fuera en base a los precios de realización efectivos o a los precios de referencia establecidos en unos convenios que, por imperativo de la ley que entró en vigor el 30 de diciembre de 1970, quedaron extinguidos y se declararon inaplicables para el referido ejercicio fiscal de 1970. Como consecuencia de lo anterior, por tanto, no hay duda de que la Resolución Conjunta de marzo de 1971, que fijó los valores de exportación, no era retroactiva en su aplicación al ejercicio fiscal de 1970, y que el Ejecutivo Nacional no sólo podía aplicarla a dicho ejercicio, sino que por imperativo de la propia ley, debía aplicar dicha Resolución —y sólo la misma— para establecer los ingresos de las empresas contribuyentes durante el ejercicio de 1970 por concepto de exportación de hidrocarburos y sus derivados.

De la sola lectura de la Resolución conjunta N° 643 del Ministerio de Hacienda, y N° 408 del Ministerio de Minas e Hidrocarburos, de fecha 8-3-71, puede sacarse como conclusión que la misma no hace ninguna referencia expresa ni al ejercicio fiscal de 1970 ni a su aplicabilidad a dicho ejercicio. Ciertamente, en la misma se señala que los valores mínimos F.O.B., puerto venezolano de embarque, que se establecen, se refieren a los hidrocarburos exportados hasta el 31 de diciembre de 1971, por lo que pudiera entenderse que también se refieren a los exportados durante 1970. Sin embargo, esta no parece haber sido la intención de la Resolución, pues cuando se refiere a los valores de exportación aplicables a los "petróleos crudos reconstituidos" habla de los "exportados en el año 1971", lo que aparentemente no incluiría las exportaciones realizadas en 1970. Asimismo, al referirse a los "ajustes" establece un complemento sobre el valor de exportación por concepto de posición geográfica, en términos de flete, calculado para el primer día del primer mes de cada trimestre del año 1971, y con vigencia para el trimestre que sigue a la fecha del cálculo, lo cual, evidentemente, no parece referirse al ejercicio fiscal 1970.

Por último, al final de la Resolución, se establece expresamente que ella entrará en vigencia a los diez (10) días siguientes a su publicación en la *Gaceta Oficial* de la República de Venezuela. De lo anterior resulta, que la intención del Ejecutivo Nacional al dictar la Resolución Conjunta citada, fue, al parecer, no aplicarla al ejercicio fiscal de 1970, y sí al ejercicio fiscal de 1971, sólo a partir del 18 de marzo de ese año.

Sin embargo, frente a esto surge, sin duda, una consideración sobre la legalidad de la actuación de la administración, en el sentido de si, legalmente,

podía el Ejecutivo Nacional dejar de fijar los valores de exportación como lo exige el artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para el ejercicio fiscal de 1970.

De nuevo se llega a la apreciación señalada, de que la competencia tributaria y fiscal del Ejecutivo Nacional que le asigna el legislador en la Ley de Impuesto sobre la Renta, no es de ejercicio facultativo por parte de la Administración Fiscal. De acuerdo al artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigencia el 30 de diciembre de 1970, que por imperativo de su artículo 159 era aplicable al ejercicio fiscal de 1970, el Ejecutivo Nacional debía necesaria, compulsiva e ineludiblemente, fijar los valores de exportación a fines de que pudieran determinarse los ingresos por concepto de ventas de exportación de los contribuyentes y a los efectos de la ulterior liquidación del impuesto. No era potestativo del Ejecutivo Nacional fijarlos o no; el artículo 41 de la ley es terminante: "El Ejecutivo Nacional fijará...", por lo que legalmente no era admisible no fijarlos.

Por otra parte, la ley entró en plena vigencia el 30-12-70, por cuya razón, ineludiblemente, tenía que aplicarse al ejercicio fiscal de 1970 y a los siguientes (art. 159). De ahí que el Ejecutivo Nacional debía fijar para ese ejercicio 1970 los valores de exportación. Legalmente no podía dejar de hacerlo, y, por tanto, la administración fiscal encargada de liquidar el tributo (aplicar la ley, en última instancia) ha debido aplicar, conforme al imperativo del artículo 41 de la ley, los valores de exportación determinados en la Resolución conjunta de marzo de 1971, al ejercicio fiscal de 1970. Y esto es así, porque la competencia tributaria de liquidación, como se señaló anteriormente, no es discrecional sino de ejercicio obligatorio y de carácter reglado, a causa de lo cual la administración fiscal debió aplicar la ley, particularmente en lo que se refiere al artículo 41, que exigía, para poder liquidar el impuesto, la fijación de los valores de exportación. Toda otra liquidación del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal de 1970, que se haga sobre la base de valores de exportación para la determinación de los ingresos por concepto de ventas de exportación, distintos a los únicos admitidos en la ley (art. 41), es, sin lugar a ninguna duda, ilegal. La administración fiscal, por tanto, no podía, legalmente, tomar en cuenta valores de exportación basados en los precios de realización o en los precios de referencia establecidos en convenios, que conforme a la ley anterior sólo rigieron hasta el ejercicio fiscal de 1969. Por esta razón, aun cuando la intención del Ejecutivo Nacional, al dictar la Resolución Conjunta de marzo de 1971, haya podido ser excluir el ejercicio de 1970 a los efectos de la fijación de los valores de exportación, la administración fiscal liquidadora de los impuestos ha debido aplicar dichos valores, en virtud del carácter absolutamente imperativo del artículo 41 de la ley. Si la Administración Fiscal descartara esos

valores, no podría, legalmente, utilizar ningún otro: ni los de realización, ni los precios de referencia establecidos en unos convenios que ya no regían para el ejercicio de 1970. La aplicación de valores distintos a los establecidos, de acuerdo con el mandato del artículo 41 de la ley, sin lugar a dudas, configuraría una evidente ilegalidad.

Visto el escrito de contestación presentado por los apoderados de la recurrente, y en virtud de todas las razones expuestas, esta Contraloría General de la República, en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 102 de su Ley Orgánica, confirma el Reparó N° DAC-3-1-230, de fecha 29-3-76, formulado por concepto de Impuesto sobre la Renta, a cargo de la empresa *Compañía Shell de Venezuela N. V.* (antes Compañía Shell de Venezuela Limited), por monto de seiscientos noventa millones trescientos veinte mil setecientos setenta y cinco bolívares con sesenta y ocho céntimos (Bs. 690.320.775,68).

Pastor Delgado H.

- C. *Consideraciones sobre los reparos formulados por la Contraloría a las empresas concesionarias de hidrocarburos respecto del ejercicio fiscal 1970 (26-5-76).*

ALLAN R. BREWER-CARÍAS

Nos ha sido solicitada por el Contralor General de la República, opinión en torno a los reparos formulados por la Contraloría General de la República a las empresas concesionarias de hidrocarburos, con motivo de sus declaraciones de impuesto sobre la renta correspondientes al ejercicio 1970. El problema central que surge respecto de dichos reparos se reduce a una diferencia de criterio entre la Contraloría General de la República, por una parte, y la Administración del Impuesto sobre la Renta y las empresas concesionarias de hidrocarburos, por la otra, en los siguientes términos: las declaraciones de impuesto sobre la renta, correspondientes al ejercicio fiscal de 1970, y las consiguientes liquidaciones fiscales se realizaron tomando en cuenta, a los efectos de determinar los ingresos de las contribuyentes por ventas de exportación de hidrocarburos y productos derivados, los precios de referencia establecidos en los convenios suscritos con el Ejecutivo Nacional por las empresas contribuyentes, conforme a la Ley vigente hasta el 30 de diciembre de 1970; y la Contraloría General de la República estima que dichas declaraciones y las liquidaciones consiguientes han debido haberse realizado tomando en cuenta los valores de exportación fi-

gados unilateralmente por el Ejecutivo Nacional (Resolución conjunta Nos. 643 y 408, de 8 marzo de 1971, de los Ministerios de Hacienda y Minas e Hidrocarburos), de acuerdo a lo exigido por el artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigencia el 30 de diciembre de 1970.

Estudiado detenidamente el problema planteado, a continuación expresamos la opinión que nos merece:

I

El artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta promulgada el 18 de diciembre de 1970, establece lo siguiente:

“Art. 41. El Ejecutivo Nacional fijará por períodos sucesivos hasta de tres años cada uno, los valores de los artículos o mercancías exportados en el puerto venezolano de embarque. Cuando el monto resultante de la aplicación de los valores fijados por el Ejecutivo Nacional exceda de los ingresos por ventas de exportación declarados por el contribuyente, se efectuará un pago complementario de impuesto sobre la diferencia”.

Esta norma, así como toda la Ley de Impuesto sobre la Renta, entró en vigor el 30 de diciembre de 1970, y se aplicó por imperativo *expreso* del artículo 159 de la Ley, “a los ejercicios que concluyan con posterioridad a esa fecha”, es decir, básicamente, al ejercicio fiscal que concluyó el 31 de diciembre de 1970.

Sobre la aplicabilidad de la reforma que entró en vigencia el 30 de diciembre a los impuestos que se causaron durante el ejercicio que concluyó el 31 de diciembre, puede decirse que en el ordenamiento jurídico venezolano no hay ninguna duda. El impuesto sobre la renta no es de causación instantánea, es decir, el hecho imponible del mismo —la obtención de la renta— no es instantáneo, sino que es de duración prolongada, y la obligación tributaria nace al cumplirse la dimensión temporal del hecho imponible, es decir, al finalizar el período anual de percepción de la renta. Toda modificación de la legislación tributaria con anterioridad a la finalización de ese período es admisible y no puede considerarse como de efectos retroactivos.

El problema, en todo caso, está resuelto en Venezuela a nivel jurisprudencial, al menos desde 1954. La antigua Corte Federal, en una sentencia de 8 de junio de 1954, estableció lo siguiente:

“En el caso de estudio, tanto en éste como en otros juicios similares, los contribuyentes no tachan de inconstitucionalidad a la ley, atribuyéndole el vicio de ser retroactiva, sino porque, a juicio de ellos, los funcionarios de la Administración General del Impuesto y la Junta de Apelaciones le han dado, al

aplicarla, efecto retroactivo. Arguyen que publicada la ley creadora del impuesto adicional el día 12 de noviembre de 1948, ella no puede ser aplicada sino a los enriquecimientos o rentas posteriores a esa fecha y en manera alguna a los anteriores a aquel día. Entre los varios y numerosos argumentos aducidos tanto por los funcionarios de la Administración Pública, como por los contribuyentes, la verdadera discrepancia fundamental consiste en determinar los momentos de la causación, de la liquidación o exigibilidad y de la recaudación del impuesto. En concepto de los contribuyentes, el impuesto adicional lo causa cada uno de los enriquecimientos netos disponibles con anterioridad a la fecha de publicación de la ley, sin advertir la diferencia que la Junta de Apelaciones observa respecto a "la propia naturaleza y variedad de las rentas", por lo que "el variado modo de formación de cada una de ellas ocasiona distintos momentos de causación para distintas rentas. Unos son los que se producen instantáneamente, en los cuales la exigibilidad se confunde con el ingreso al patrimonio del contribuyente. Otros son los que sólo se producen como consecuencia de un mecanismo complejo, desarrollado en el tiempo y cuya exigibilidad sólo adviene al término del proceso. Esta segunda posibilidad es precisamente la del impuesto adicional".

"La Corte considera fundado en derecho ese criterio de la Junta de Apelaciones. En principio, la materia gravada por el Impuesto sobre la Renta, son los enriquecimientos netos obtenidos en el año o ejercicio fiscal; y en cuanto al impuesto adicional, así lo confirma, sin posible duda, el artículo 31 de la ley. Conforme a esa disposición, lo que se grava es «la renta restante (después de deducido el impuesto cedular y el complementario) que exceda de la suma de los impuestos causados durante el año gravable. Es el principio de la «anulidad» en la tributación directa. La claridad del texto y la doctrina financiera del Impuesto sobre la Renta, coinciden en que lo gravable es «el resultado final de los enriquecimientos en el año, deducido ya el impuesto cedular y también el complementario; lo que implica por modo incontestable que el impuesto adicional se causa en el último instante del año fiscal o económico-financiero, porque es en ese momento y no antes cuando se verifica el fenómeno del excedente restante de las rentas netas habidas en el año, sobre el cual excedente, si lo hubiere y sobrepasare del diez por ciento (10%) del patrimonio, es que incide el impuesto adicional. Si así no fuera, prácticamente sería imposible la determinación de éste y su liquidación consiguiente".

"Por tanto, en concepto de la Corte no puede sostenerse con fundamento que se ha aplicado retroactivamente la ley, al someter a ella, como se hizo, el ejercicio fiscal del año 1948, regido por la ley de 12 de noviembre en cuanto a la causación, liquidación y exhibibilidad del referido Impuesto sobre la Renta" (Ver en G. F. N^o 4, 1954, pp. 228 a 230, citada en Allan R. Brewer-Carías,

Jurisprudencia de la Corte Suprema 1930-74 y Estudios de Derecho Administrativo, tomo I, Caracas, 1975, pp. 225 a 253).

El problema, por otra parte, está resuelto en la doctrina. En tal sentido, por ejemplo, Santiago Parra de Más señala que "no hay retroactividad cuando la ley fiscal establece un impuesto, vigente sólo para el futuro, pero cuyos elementos constitutivos del hecho imponible hayan comenzado a producirse con anterioridad al comienzo de la vigencia de la misma. Un impuesto sobre la renta, siguiendo el mismo ejemplo, que se estableciera durante el ejercicio imponible no sería retroactivo, ya que su devengo se sitúa al final del mismo y recae sobre la base imponible existente entonces" (V. Santiago Parra de Más, "La retroactividad de la Ley Fiscal y el principio de la capacidad tributaria" en *XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1972, p. 623).

Conforme a este criterio, aceptado pacíficamente en Venezuela, no puede haber duda alguna en cuanto a la aplicabilidad para el ejercicio correspondiente al año 1970 y que concluyó el 31 de diciembre de dicho año, de la totalidad del texto de la Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el 30 de diciembre de 1970.

II

Ahora bien, frente a esta situación relativa a la vigencia temporal de la ley, ¿cuáles son los efectos de esa aplicabilidad inmediata de la norma señalada del artículo 41 de la misma?

1. En primer lugar, la modificación de la determinación de la base imponible, que en el impuesto sobre la renta se identifica con el enriquecimiento neto.

En efecto, conforme a la norma del artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta modificada por la ley de 1970, el elemento para la determinación de la base imponible se establecía en Convenios sobre Valores de Referencia que suscribió el Ejecutivo Nacional con las empresas concesionarias de hidrocarburos. La ley que entró en vigencia el 30 de diciembre de 1970, cambió radicalmente los elementos para la determinación de la base imponible, es decir, del enriquecimiento neto, al establecer que los valores de exportación de los hidrocarburos y sus derivados para el cálculo de los ingresos por ventas de exportación, serían determinados unilateralmente por el Ejecutivo Nacional. Para el ejercicio fiscal 1970, por tanto, no podían regir los valores de referencia establecidos en los convenios suscritos con anterioridad con las empresas contribuyentes; al contrario, la determinación de los valores de exportación, por imperativo de la ley, debía ser producto de un acto unilateral del Poder Ejecutivo. En este sentido, la ley, además de terminante es imperativa: "El Ejecutivo

Nacional fijará por períodos sucesivos...". Por ello, conforme a la ley del 30 de diciembre de 1970, la determinación del enriquecimiento neto a los efectos del cálculo del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de 1970, no podía, en ningún caso, realizarse partiendo de los valores de referencia fijados en los convenios suscritos conforme a la ley anterior. Estos convenios, como índices para la determinación de la base imponible, cesaron en sus efectos para el ejercicio 1970, con motivo de la entrada en vigencia de la ley.

2. En segundo lugar, la aplicabilidad inmediata del artículo 41 de la ley, trae como efecto la obligación —y no sólo la facultad— del Ejecutivo Nacional de establecer unilateralmente los valores de exportación a los efectos de la determinación de los enriquecimientos brutos y ulterior determinación de la base imponible —enriquecimiento neto.

Para el cumplimiento de su obligación, el Presidente de la República dictó, con fecha 6 de enero de 1971, el Reglamento sobre fijación de valores de exportación mediante Decreto N° 509 (*Gaceta Oficial*, N° 29.410, de 7-1-71). Mediante dicho Reglamento, el Ejecutivo Nacional determinó la forma conforme a la cual cumpliría su obligación legal de fijar los valores de exportación de los hidrocarburos y sus derivados: mediante Resolución conjunta de los Ministerios de Hacienda y Minas e Hidrocarburos (Art. 4º), y una vez oída la opinión de las empresas contribuyentes (Art. 3º) dentro de unos lapsos determinados no menores de 60 días (Arts. 3º y 4º).

La sustitución de los elementos contractuales que contribuyen a la determinación de la base imponible, por elementos fijados unilateralmente, fue cuidadosamente regulada por el Ejecutivo Nacional, a fin de no caer en situaciones excesivamente discrecionales que pudiesen lesionar la capacidad contributiva de las empresas contribuyentes. Por ello se estableció la necesidad de oír la opinión de dichas empresas, antes de la fijación unilateral de los valores de exportación.

Cumplidos los lapsos y exigencias del Reglamento sobre fijación de valores de exportación, con fecha 8 de marzo de 1971, mediante Resolución conjunta de los Ministros de Hacienda y Minas e Hidrocarburos, Nos. 634 y 408 (*Gaceta Oficial*, N° 29.457, de 8 de marzo de 1971), el Ejecutivo Nacional estableció los valores mínimos f.o.b., puerto venezolano de embarque, para los diversos tipos de hidrocarburos y sus derivados, "exportados hasta el 31 de diciembre de 1971".

Ante esta Resolución conjunta, el problema a resolver radica en su ámbito de vigencia temporal: ¿puede haber tenido efectos respecto al ejercicio fiscal 1970?; ¿fue la intención del Ejecutivo Nacional aplicarla sólo a partir del ejercicio fiscal 1971? A la respuesta de estas dos interrogantes y sus consecuencias es que se dedican las líneas que siguen.

III

El primer problema a plantearse se refiere al ámbito de vigencia temporal de la Resolución conjunta de marzo de 1971. ¿Puede aplicarse dicha Resolución al ejercicio fiscal que concluyó el 31 de diciembre de 1970?

Superada la cuestión de la posible retroactividad de la ley de reforma que entró en vigencia el 30 de diciembre de 1970, la cual, tal como se señaló, es aplicable al ejercicio de 1970, concluido el 31 de diciembre de dicho año, el problema a resolver ahora es el de la aplicabilidad, para la determinación de la base imponible correspondiente a dicho ejercicio de 1970, de una Resolución ministerial dictada en marzo de 1971. En caso de que se aplicase dicha Resolución, ¿podría considerarse que ha habido retroactividad?

1. Ante todo debe señalarse que el principio de la legalidad tributaria exige no sólo que la ley cree el tributo, sino que en la misma se definan todos los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo, y concretamente, los siguientes: "sujetos pasivo y activo del tributo y el hecho imponible" (V. José Luis Pérez de Ayala: *Derecho Tributario*, tomo I, Madrid, 1968, p. 80). Quizás con mayor amplitud, la reserva legal, tal como lo señala F. Sainz de Bujanda, implica que "será la Ley quien señale los elementos básicos del impuesto, es decir, aquellos que determinan el hecho imponible en todos sus aspectos y los elementos de cuantificación de la deuda tributaria" (V. F. Sainz de Bujanda: *Hacienda y Derecho*, vol. VI, Madrid, 1973, p. 169). La Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, precisa dicho ámbito de la reserva legal del sistema tributario venezolano, al indicar con exactitud que "al establecerse una contribución debe determinarse la materia o acto gravado, la cuota exigible, el monto y términos en que se causa la cuota y se hace exigible, las obligaciones de los contribuyentes y la sanción de estas disposiciones" (Art. 45).

De acuerdo a esta norma, por tanto, no sólo debe indicarse en la ley los sujetos activo y pasivo del tributo, y el hecho imponible, sino la base imponible, la cuota del impuesto y el modo y términos en que se causa la cuota y se hace exigible. La Ley de Impuesto sobre la Renta de diciembre de 1970, sin lugar a dudas, cumplió con todos estos requisitos: definió los sujetos activo y pasivo del impuesto; identificó el hecho imponible (enriquecimientos anuales); precisó la base imponible (enriquecimientos netos anuales); estableció la cuota exigible del impuesto (las tarifas); señaló el modo y término en que se causa la cuota (declaración del contribuyente, anualidad) y se hace exigible (liquidación); estableció las obligaciones de los contribuyentes (p. e. declaración) y la sanción de sus disposiciones. El hecho de que haya sometido la determinación de la cuantía de la base imponible (enriquecimiento neto anual) a una previsión unilateral

por parte del Ejecutivo al determinar los valores de exportación, no significa que se haya violado la exigencia de la reserva legal que determina la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, ni la certeza en la fijación y determinación del tributo.

De lo anterior se concluye, por tanto, que el tributo con todos sus elementos fue establecido en la ley y que al establecer el artículo 41 de la misma que el Ejecutivo Nacional fijaría los valores de exportación y por tanto, el elemento para determinar el ingreso por ventas de exportación, no significa que alguno de los elementos fundamentales del tributo tal como los define la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, no haya sido previsto en la ley.

Superada esta cuestión, queda por resolver la relativa a la posible retroactividad de la Resolución conjunta de marzo de 1971, en caso de que se aplique al ejercicio de 1970. Ante todo, es necesario recordar que es la propia ley del 30 de diciembre de 1970, la que ordena la aplicación de sus normas al propio ejercicio de 1970; la Resolución Conjunta es un acto administrativo dictado por imperativo de la ley. En este sentido, el impuesto, con todos sus elementos, fue establecido en 1970, antes de concluir el ejercicio, y no, en forma alguna, mediante la Resolución de marzo de 1971.

La hipótesis de la retroactividad de la ley tributaria, tal como lo ha señalado F. Sainz de Bujanda, "supone que la obligación tributaria surge con posterioridad a la fecha de entrada de la ley, pero referida a un hecho imponible realizado en fecha anterior. Sólo existe, por tanto, retroactividad, en sentido técnico jurídico, si el hecho, incluida su dimensión temporal, ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigor la ley que lo convierte en imponible" (V. F. Sainz de Bujanda: *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Madrid, 1966, p. 383). Conforme a este criterio, que compartimos, no hay duda de que en el supuesto de la ley de 30 de diciembre de 1970 y la Resolución Conjunta de marzo de 1971, no hay retroactividad de la ley, pues la ley que establece el tributo entró en vigencia antes de que se produjera el hecho imponible (enriquecimiento anual), siendo la Resolución una norma complementaria dictada por imperativo de la propia ley, y que tal como se señaló, no establece ninguno de los elementos fundamentales del tributo que la propia ley establece. Aquí podría recordarse el criterio de José Luis Pérez Ayala, quien señala que "las leyes de carácter formal (administrativas y procesales) se aplican desde su promulgación, incluso a relaciones jurídicas nacidas con anterioridad. (Nos referimos en tal caso, a las relaciones jurídico-tributarias nacidas pero no totalmente liquidadas o firmes, respectivamente)". (V. en José Luis Pérez de Ayala: *Derecho Tributario*, tomo I, Madrid, 1968, p. 103). Si este argumento es válido respecto a las denominadas leyes administrativas, con razón se aplica a un acto administrativo que es consecuencia

de una ley y se dicta por exigencia de ésta, como es la referida Resolución Conjunta de marzo de 1971. Aquí no habría razón alguna para hablar de retroactividad.

En este sentido, Santiago Parra de Más ha señalado que habría retroactividad de una ley tributaria cuando acaecido el hecho imponible "la ley reconoce, modifica o extingue unos determinados efectos tributarios configurados antes, de distinta manera" (V. Santiago Parra de Más: "La retroactividad de la ley fiscal y el principio de la capacidad tributaria", en *XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1972, p. 622). Sin duda, esto no ha sucedido en el caso de la ley de diciembre de 1970, dictada antes de que se produjese ese hecho imponible (enriquecimiento anual) al fin del ejercicio, ni mucho menos con la Resolución Conjunta de marzo de 1971 que no reconoce, modifica o extingue efectos tributarios configurados antes, de manera distinta. Al contrario, al causarse el impuesto sobre la renta al finalizar el ejercicio anual, su base (enriquecimiento neto) era la que resultaba de la emisión de la Resolución Conjunta, tal como el artículo 41 de la ley lo estableció. No surgió base imponible alguna distinta que después fuera modificada por la Resolución Conjunta. La base imponible fue siempre la misma (enriquecimiento neto anual), aun cuando un elemento que contribuye a su precisión (determinación de los valores de exportación) haya sido determinado posteriormente por exigencia de la propia ley. La certeza del impuesto es indudable: al causarse éste (finalización del ejercicio fiscal), el contribuyente sabía que la base imponible sería determinada como consecuencia de la fijación de los valores de exportación por el Ejecutivo Nacional, por lo que al establecerse éstos mediante Resolución Conjunta, no se produjo nada nuevo que no hubiese sido conocido por los contribuyentes.

Sin embargo, no hay duda, la determinación de los elementos que contribuyen al establecimiento de la base imponible (enriquecimiento neto anual), mediante actos administrativos posteriores a la vigencia de la ley, aun cuando no permiten que se hable de retroactividad, podrían dar origen a una eventual lesión del principio de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Precisamente para impedir que exista discrecionalidad en la determinación de los valores de exportación, es que el propio Ejecutivo Nacional se ha autolimitado en sus facultades legales, y estableció en el Reglamento sobre Fijación de Valores de Exportación, no sólo las modalidades de la información que los Ministerios de Hacienda y Minas e Hidrocarburos deben procesar permanentemente, sobre los precios de realización que tengan en los mercados del exterior los hidrocarburos y sus derivados, sobre su demanda, y sobre la posible evolución, a corto, mediano y largo plazo, de los precios de los mismos (Art. 2º), sino la necesidad que tiene de oír las exposiciones que sobre la materia hagan las empresas contribuyentes, mediante una tramitación administrativa previa a

la decisión sobre la fijación de los valores de exportación (Art. 3º). Fue precisamente esta autolimitación, con la consiguiente fijación de plazos, para proteger la capacidad contributiva de las empresas exportadoras de hidrocarburos, lo que hizo que la fijación de los valores de exportación mediante Resolución Conjunta, se hiciese algo más de dos meses después de haberse dictado la ley (8 de marzo de 1971).

3. Conforme a lo anteriormente señalado, no hay duda en considerar que la Resolución Conjunta dictada en marzo de 1971, fijando los valores de exportación de los hidrocarburos y sus derivados, no sólo podía aplicarse al ejercicio fiscal de 1970, sin que ello pudiese constituir retroactividad de sus efectos, sino que debía aplicarse por imperativo de la propia ley. Conforme a ésta, los ingresos por ventas de exportación de hidrocarburos y sus derivados por las empresas contribuyentes, *sólo podían ser determinados para el ejercicio fiscal de 1970 (que concluyó el 31 de diciembre de dicho año) conforme a los valores de exportación que debía haber fijado el Ejecutivo Nacional, y que fijó en marzo de 1971*. De no ser conforme a esos valores fijados unilateralmente, no hubiera habido modo legal alguno para determinar los ingresos por concepto de ventas de exportación: los convenios sobre precios de referencia autorizados por la ley anterior, cesaron en sus efectos con la reforma de la ley para el ejercicio de 1970 (Art. 159), y la ley no admite la determinación de esos ingresos en base a los valores de realización. La certeza del impuesto, en su conjunto, está precisamente en que la ley estableció una única modalidad de cálculo de los ingresos por concepto de ventas de exportación: la determinación de los valores de exportación, unilateralmente, por el Ejecutivo Nacional. No podría el Ejecutivo Nacional, porque el ejercicio de su competencia tributaria no es discrecional sino regiado (Cfr. Allan R. Brewer-Carías: "Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias", en *Revista de Derecho Tributario*, Nº 18, 1967), optar para liquidar el impuesto correspondiente a 1970, por una estimación de los ingresos por concepto de ventas de exportación distinta a la permitida por el legislador (determinación unilateral de los valores de exportación), así fuera en base a los precios de realización efectivos o a los precios de referencia establecidos en unos convenios que, por imperativo de la ley que entró en vigor el 30 de diciembre de 1970, quedaron extinguidos y se declararon inaplicables para el referido ejercicio fiscal de 1970. Como consecuencia de lo anterior, por tanto, no hay duda en considerar que la Resolución Conjunta de marzo de 1971, que fijó los valores de exportación, no era retroactiva en su aplicación al ejercicio fiscal de 1970, y que el Ejecutivo Nacional no sólo podía aplicarla a dicho ejercicio, sino que por imperativo de la propia ley, *debía* aplicar dicha Resolución —y sólo la misma— para establecer los ingresos de las empresas contribuyentes durante el ejercicio de 1970 por concepto de exportación de hidrocarburos y sus derivados.

IV

Sin embargo, resuelta la cuestión anterior, queda pendiente de análisis la intención del Ejecutivo Nacional al dictar la Resolución de marzo de 1971 y las consecuencias de la misma. ¿Fue realmente intención del Ejecutivo Nacional aplicar esos valores de exportación al ejercicio fiscal de 1970, o se limitó su intención a aplicarla al ejercicio fiscal de 1971? ¿Si esta última hubiere sido la intención, debía la Administración del Impuesto sobre la Renta, sin embargo, aplicarlos al ejercicio fiscal de 1970?

1. De la sola lectura de la Resolución Conjunta Nos. 643 y 408 de los Ministerios de Minas e Hidrocarburos, de 8 de marzo de 1975 (*Gaceta Oficial*, N° 29.457, de 8 de marzo de 1971), puede sacarse como conclusión que la misma no hace ninguna referencia expresa ni al ejercicio fiscal 1970 ni a su aplicabilidad a dicho ejercicio. Ciertamente, en la misma se señala que los valores mínimos f.o.b. puerto venezolano de embarque que se establecen, se refieren a los hidrocarburos exportados *hasta* el 31 de diciembre de 1971, por lo que podía entenderse que también se refieren a los exportados durante 1970. Sin embargo, esa no parece haber sido la intención de la Resolución, pues cuando se refiere a los valores de exportación aplicables a los "petróleos crudos reconstituidos" habla de los *exportados en el año 1971*, lo que aparentemente no incluiría las exportaciones realizadas en 1970. Asimismo, al referirse a los "ajustes" establece "un complemento sobre el valor de exportación por concepto de posición geográfica, en términos de flete, calculado para el *primer día del primer mes de cada trimestre del año 1971*, y con vigencia para el trimestre que sigue a la fecha del cálculo", lo cual, evidentemente, no parece referirse al ejercicio fiscal 1970.

Por último, al final de la Resolución Conjunta, se establece expresamente que *la presente Resolución entrará en vigencia a los diez (10) días siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela*; ¿cuál es realmente el sentido de esta *vacatio* de la vigencia del acto administrativo? La sola inclusión de esta mención sobre la vigencia de la Resolución, podría conducir a apreciar que no sólo la misma sería inaplicable para el ejercicio fiscal 1970, sino que sólo sería aplicable a partir del 18 de marzo de 1971.

De lo anterior resulta, en nuestro criterio, que la intención del Ejecutivo Nacional al dictar la Resolución Conjunta citada fue, sin duda, no aplicarla al ejercicio fiscal de 1970, y aplicarla al ejercicio fiscal de 1971 sólo a partir del 18 de marzo de ese año.

2. Sin embargo, frente a esto surge, sin duda, una consideración sobre la legalidad de la actuación de la Administración. ¿Podía legalmente, el Ejecutivo Nacional, no fijar los valores de exportación que exige el artículo 41 de la

Ley de Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal de 1970? ¿Podía fijarlos sólo para una parte del ejercicio fiscal de 1971?

De nuevo se llega a la apreciación señalada de que la competencia tributaria y fiscal del Ejecutivo Nacional que le asigna el legislador en la Ley de Impuesto sobre la Renta, no es de ejercicio facultativo por parte de la Administración Fiscal. De acuerdo al artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigencia el 30 de diciembre de 1970 (y que por imperativo de su artículo 159 era aplicable al ejercicio fiscal de 1970), el Ejecutivo Nacional *debía* necesaria, compulsiva e ineludiblemente, fijar los valores de exportación a los efectos de poderse determinar los ingresos por concepto de ventas de exportación de los contribuyentes, para luego poderse establecer el impuesto. No era potestativo del Ejecutivo Nacional fijarlos o no; el artículo 41 de la ley es terminante: "El Ejecutivo Nacional *fijará*..." por lo que legalmente no era admisible no fijarlos.

Por otra parte, quiérase o no, la ley entró en plena vigencia para el ejercicio fiscal 1970 y los siguientes (art. 159), por lo que el Ejecutivo Nacional *debía fijar* para ese ejercicio 1970, los valores de exportación. Legalmente no podía no hacerlo y a pesar de que la intención de la Resolución Conjunta de marzo de 1971, fue que no se aplicara al ejercicio fiscal de 1970 y que sólo se aplicara al ejercicio fiscal de 1971 a partir del 18 de marzo de dicho año, la Administración Fiscal encargada de liquidar al tributo (aplicar la ley, en última instancia) ha debido haber aplicado, conforme al imperativo del artículo 41 de la ley, los valores de exportación determinados en la Resolución Conjunta de marzo de 1971, al ejercicio fiscal de 1970 y al primer trimestre del ejercicio fiscal de 1971. Aquí también, la competencia tributaria de liquidación de los tributos no es discrecional sino de ejercicio obligatorio y de carácter reglado (Cfr. Fernando Sainz de Bujanda: *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Madrid, 1966, p. 166; Allan R. Brewer-Carías: "Las Transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias", en *Revista de Derecho Tributario*, Nº 18, Caracas, 1967, pp. y ss.), por lo que la Administración Fiscal ha debido haber aplicado la ley, particularmente en lo que se refiere al artículo 41 que exigía, para poderse liquidar el impuesto, la fijación de los valores de exportación. Toda otra liquidación del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal de 1970 y al del primer trimestre del ejercicio fiscal de 1971, partiendo de valores de exportación para la determinación de los ingresos por concepto de ventas de exportación distintos a los únicos admitidos en la ley (art. 41), es sin duda ilegal. La Administración Fiscal, por tanto, no podía legalmente tomar en cuenta valores de exportación basados en los precios de realización o en los precios de referencia establecidos en convenios que conforme a la ley anterior sólo rigieron hasta el ejercicio fiscal de 1969, pues al aplicarse la

ley reformada, incluido su artículo 41, al ejercicio fiscal 1970, aquellos convenios cesaron en sus efectos para dicho ejercicio.

Como consecuencia de todo lo expresado, por tanto, aun cuando la intención del Ejecutivo Nacional al dictar la Resolución Conjunta de marzo de 1971, haya podido haber sido no fijar valores de exportación a los efectos del ejercicio fiscal 1970 y del primer trimestre del ejercicio fiscal de 1971, la Administración Fiscal liquidadora de los impuestos ha debido haber aplicado dichos valores en virtud de lo imperativo del artículo 41 de la ley. Si la Administración Fiscal no aplicaba esos valores, no podía legalmente aplicar ningún otro: ni los de realización, ni los precios de referencia establecidos en unos convenios legalmente inaplicables al ejercicio de 1970 y al primer trimestre del ejercicio de 1971. Toda otra aplicación de valores, distintos a los establecidos en virtud de lo previsto en el artículo 41 de la ley, sin duda, configura una ilegalidad.

V

Ahora bien, ante una situación de ilegalidad fiscal como la descrita, ¿cuál ha de ser la función de un organismo de control externo como la Contraloría General de la República?

El organismo fiscalizador tiene competencia para controlar los ingresos públicos, tal como lo prevé el artículo 234 de la Constitución; y en particular, en cuanto concierne al control sobre la Administración Central, la Contraloría General de la República, mediante el ejercicio del control posterior y del examen de las cuentas de ingreso, puede formular reparos cuando haya "error en la calificación de la base imponible en los aforos, deficiencias en las declaraciones de los contribuyentes, falta de liquidación de ingresos causados, errores en las liquidaciones de ingresos, falta de pago de los ingresos liquidados, omisión de sanciones pecuniarias u otros incumplimientos de las leyes fiscales", tal como lo establece el artículo 50 de su Ley Orgánica.

Por tanto, no hay duda de que ante una situación de ilegalidad fiscal en una liquidación de impuesto sobre la renta como la analizada, precisamente compete a la Contraloría General de la República la formulación de los reparos pertinentes; y no otra cosa ha hecho la Delegación para el Examen de Cuentas de la Dirección de Control de la Administración Central del Organismo Contralor en los reparos formulados a las empresas contribuyentes, conforme al artículo 50 de su Ley Orgánica. Los referidos reparos, en nuestro criterio, no sólo están ajustados a derecho, sino que si la Contraloría no los hubiese formulado, hubiese actuado ilegalmente y sin la diligencia debida, consecuencia de sus atribuciones.