



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADO PONENTE: MARCO ANTONIO MEDINA SALAS

Exp. Núm. 2017-0484

El Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, remitió a esta Sala Político-Administrativa, mediante oficio número 198/2017 de fecha 9 de mayo de 2017, el cuaderno separado signado con letras y números AF42-X-2017-000001 de su nomenclatura, correspondiente al recurso de apelación ejercido en fecha 7 de marzo de 2017 y ratificado el 6 de abril del mismo año, por el abogado Hans Samuel Hernández, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 212.322, actuando con el carácter de sustituto del Procurador General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, según se evidencia del documento poder autenticado ante la Notaría Pública Undécima del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital el 23 de agosto de 2017, inserto bajo el número 3, tomo 184 de los libros de autenticaciones llevados por esa oficina, contra la sentencia interlocutoria número 021/2017 dictada por el juzgado remitente el 9 de febrero de 2017, que acordó la medida cautelar de suspensión de efectos solicitada conjuntamente con el recurso contencioso tributario interpuesto por el abogado Eduardo Ulises Martínez Díaz y la abogada Taormina Capello Paredes inscritos en el INPREABOGADO bajo los números 28.455 y 30.523, respectivamente, actuando con el carácter de apoderados judiciales de la **ASOCIACIÓN DE MAICEROS Y GANADEROS (AMYGA)**.

Dicho medio de impugnación fue incoado contra el acto administrativo contenido en la *Resolución* distinguida con el alfanumérico *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2012-0377* emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el 28 de mayo de 2012, la cual declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido por la contribuyente y confirmó en su totalidad la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* identificada con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RLL/DSA/ISLR/2007-005* de fecha 26 de septiembre de 2007 y sus respectivas *Planillas de Liquidación*, emitidas con base al mismo, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Llanos del referido Servicio Autónomo, en el procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente con relación al *Acta de Reparación* identificada con las siglas y números *GRTI-RLL-DF-2006-749-011* de fecha 6 de noviembre de 2006, en materia de impuesto sobre la renta para los ejercicios fiscales correspondientes a los períodos fiscales coincidentes con los años civiles 2002-2003, 2003-2004, 2004-2005 y 2005-2006; indicándose que la contribuyente disfrutó indebidamente de la exención del pago contemplada en el numeral 10 del artículo

14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, aplicable en razón del tiempo, por no tener la calificación por parte de la Administración Tributaria para gozar de tal beneficio.

En razón de lo anterior, el órgano exactor determinó a cargo de la Asociación de Maiceros y Ganaderos (AMYGA), una diferencia de impuesto por las cantidades siguientes: (i) ciento veintiún mil ciento cuarenta y cinco bolívares con veinticinco céntimos (Bs. 121.145,25), perteneciente al ejercicio fiscal de los años 2002-2003; (ii) doscientos sesenta y ocho mil ochocientos treinta y dos bolívares con setenta y ocho céntimos (Bs. 268.832,78), para el período concerniente a los años 2003-2004; (iii) cuatrocientos cincuenta y cuatro mil novecientos noventa y seis bolívares con cuarenta y ocho céntimos (Bs. 454.996,48), para el período fiscal 2004-2005; y (iv) setecientos ocho mil doscientos nueve bolívares con ochenta y cuatro céntimos (Bs. 708.209,84), correspondiente al período 2005-2006; para un total de un millón quinientos veinte mil setenta y dos bolívares con diecisiete céntimos (Bs. 1.520.072,17); y la cantidad de seiscientos treinta y tres mil quinientos sesenta y seis bolívares sin céntimos (Bs. 633.566,00), por concepto de intereses moratorios; determinación que se realizó en virtud que la contribuyente dejó de declarar las cantidades ya citadas, de acuerdo con lo previsto en los artículos 9, 50 y 52 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2001, vigente para el momento de la fiscalización.

Decidida la medida cautelar solicitada en primera instancia, el tribunal de mérito por auto de fecha 20 de abril de 2017, oyó en un solo efecto la apelación ejercida por la representación del Fisco Nacional y remitió el cuaderno separado a esta Máxima Instancia.

En fecha 1° de junio de 2017, se dio cuenta en Sala, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia dispuesto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y, asimismo, se designó Ponente al Magistrado Marco Antonio Medina Salas. En la misma oportunidad, se fijó un lapso de dos (02) días en razón del término de la distancia más diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación, lo cual hizo el 22 de junio 2017, el abogado Javier prieto Arias, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 33.487, actuando con el carácter de sustituto del Procurador General de la República en representación del órgano exactor, según se desprende del documento poder autenticado ante la Notaría Pública Undécima de Caracas del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, el 16 de enero de 2017, inserto bajo el número 18, tomo 9 de los libros de autenticaciones llevados por esa Notaría.

Por auto del 18 de julio de 2017, se dejó constancia del vencimiento del lapso para dar contestación a los fundamentos de la apelación presentados por el Fisco Nacional, sin que la parte actora hiciese uso de ese derecho. Asimismo, se indicó que la causa entró en estado de dictar sentencia, según lo establecido en el artículo 93 de Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

El 20 de septiembre de 2017, el abogado sustituto de la Procuraduría General de la República consignó documento poder que acredita su representación.

El 7 de noviembre de 2017, la representación fiscal solicitó se dictase sentencia en la presente causa.

Realizado el estudio de las actas procesales pasa esta alzada a decidir, con fundamento en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

I ANTECEDENTES

En fecha 3 de julio de 2012, la Asociación de Maiceros y Ganaderos (AMYGA) interpuso recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos contra el acto administrativo contenido en la *Resolución* distinguida con el alfanumérico *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2012-0377* de fecha 28 de mayo de 2012 emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual confirmó en su totalidad la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* identificada con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RLL/DSA/ISLR/2007-005* de fecha 26 de septiembre de 2007, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Llanos del aludido Servicio Autónomo.

En fecha 2 de febrero de 2017, el abogado Eduardo Ulises Martínez Díaz y la abogada Taormina Capello Paredes, antes identificados, actuando como apoderado y apoderada judicial de la accionante presentaron escrito en el cual ratificaron la solicitud de suspensión de efectos interpuesta conjuntamente con el recurso contencioso tributario anteriormente señalado, con fundamento en las razones de hecho y derecho que a continuación se expresan:

Dicha medida cautelar fue requerida conforme a lo establecido en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario del año 2001, vigente en razón del tiempo, el cual establece que es a solicitud de parte que el tribunal puede suspender parcial o totalmente los efectos del acto recurrido, pues la sola interposición del recurso no implica la suspensión de manera automática de los efectos del acto impugnado.

Para la procedencia de la suspensión de efectos de la *Resolución* objetada, señalaron que era necesario para el juez de mérito tomar en consideración las cifras contenidas en los estados financieros de la contribuyente correspondientes al ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2012, auditados por la contadora pública, -los cuales fueron presuntamente anexados a su escrito recursivo-. Así, emplearon los montos reflejados en dichos documentos para explicar cómo -en su criterio- la pretensión fiscal resulta desproporcionada.

Respecto a lo anterior, señalaron que la *Resolución* impugnada “... *está compuesta por Bs. 1.520.072,17 en concepto de impuesto sobre la renta, más la cantidad de Bs. 633.566,00 por concepto de intereses moratorios, para un gran total de reclamo fiscal por un monto de Bs. 2.153.638,17; cantidad esta que en relación con las cifras del Balance de AMYGA (sic) (...) es, por una parte, 10,37 veces mayor que su efectivo en caja y bancos y por la otra, es bastante superior a su patrimonio el (sic) cual, tal como consta en el balance anexo es una cifra negativa...*”.

Adicionalmente, indicaron que su representada tiene una cuantiosa deuda con instituciones financieras las cuales deben ser honradas en los próximos meses y la misma excede su disponibilidad en caja y bancos, por lo cual, agregar una compromiso adicional como el que pretende cobrar la Administración Tributaria con el reparo, colocaría a la recurrente en la posibilidad de caer en la cesación de pagos, conduciéndole a un estado de quiebra.

De lo anteriormente expuesto, señalaron que “... *una posible ejecución de la deuda tributaria pretendida por el SENIAT, además de poder ser ilusoria porque como ya hemos visto el ente recaudador no*

tendría activos disponibles para hacer efectiva su deuda, le haría mucho daño a nuestra representada con lo cual el perjuicio real se trasladaría a los agricultores y ganaderos que son los verdaderos beneficiarios del asesoramiento técnico, financiero y la ayuda en el mercadeo de sus productos que le otorga AMYGA” (sic).

Asimismo, alegaron que existen suficientes razones para la existencia cierta del “*periculum in mora*” al que se refiere el artículo 263 del Código Orgánico Tributario del año 2001, vigente en razón del tiempo.

En refuerzo de lo anterior, destacaron que “... *una posible ejecución de la cantidad pretendida por el SENIAT (sic) antes que el reparo quede definitivamente firme, causará daños irreparables (...) Al punto de paralizar sus operaciones...*”.

Aunado a lo anterior, argumentaron el cumplimiento del “*fumus boni iuris*” que le asiste en su pretensión, se refiere al hecho atinente a que el acto administrativo impugnado fue notificado a la contribuyente, con más de sesenta días (60) días luego de consumarse de manera integra el lapso de cuatro (4) años de la prescripción tributaria establecido en el artículo 55 del Código Orgánico Tributario 2001, vigente para ese momento.

Igualmente, con relación al el cumplimiento de dicho presupuesto legal invocaron la privación ilegítima del goce de la exención del mencionado tributo, por cuanto el Fisco Nacional establece que el goce de tal beneficio solo procede a partir de la fecha en que ese órgano exactor otorgó su representada la calificación, y no puede aplicar su goce para los ejercicios anteriores, los cuales coinciden con los períodos impositivos fiscalizados.

Denunciaron que “... *la fiscalización pretende darle carácter constitutivo a la referida certificación y no meramente declarativo. Que si fuese cierto lo aseverado por la fiscalización, y fuese la Administración quien mediante ese acto de certificación atribuyera el goce efectivo de la exención, la misma perdería su esencia que por definición le otorga el COT (sic) cuando la define en el artículo 73, al establecer que es la Ley quien en efecto la otorga...*”.

Por último, para demostrar la existencia del buen derecho, que les asiste denuncian: “... *la Administración Tributaria entendiendo que los enriquecimientos obtenidos en los ejercicios anteriores al 2006, fecha ésta en la que ella emitió la certificación, calificación o registro de la exención (...) son gravables, no permite que a la nueva determinación de la obligación tributaria en el supuesto que verdaderamente fueran gravables, se les aplicara el Sistema de Ajuste por Inflación permitido y normado en la LISLR., (sic). (...) aduciendo para ello que los fiscales actuantes no modificaron las cifras del enriquecimiento declaradas por encontrarlas conformes...*”.

De igual forma los apoderados judiciales de la recurrente expusieron, que en fecha 24 de enero de 2017, el órgano exactor le notificó a su representada mediante *Oficio* identificado con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RLL/DCEMC/2017-00020* de fecha 10 de enero del mismo año, el acto administrativo denominado “*NOTIFICACIÓN DE COBRO EJECUTIVO Y MEDIDAS CAUTELARES*” en el cual la Administración Tributaria le otorgó un plazo de diez (10) días hábiles a partir de dicha notificación, para pagar

la deuda que por concepto de Impuesto Sobre la Renta e intereses moratorios, más el diez por ciento (10%) de recargo sobre las cantidades adeudadas, mantiene la accionante con ese organismo.

Con base a lo anterior, solicitaron procediese a decidir de manera perentoria respecto de la suspensión de los efectos del acto administrativo recurrido conforme a lo establecido en el artículo 270 del Código Orgánico Tributario del 2001, aplicable en razón del tiempo.

II DE LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, dictó sentencia interlocutoria número 021/2017 de fecha 09 de febrero de 2017, por lo cual acordó la medida cautelar de suspensión de efectos solicitada por el recurrente con el recurso contencioso tributario interpuesto contra la *Resolución* distinguida con el alfanumérico *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2012-0377 de fecha 28 de mayo de 2012*.

Indicó que “... *la medida preventiva de suspensión de efectos procede únicamente cuando se verifiquen concurrentemente los supuestos que la justifican, esto es, que la medida sea necesaria a los fines de evitar perjuicios irreparables o de difícil reparación y que adicionalmente resulte presumible que la pretensión procesal principal será favorable, a todo lo cual debe agregarse la adecuada ponderación del interés público involucrado, en el entendido que estas circunstancias deben haber sido debidamente acreditadas en autos...*”.

Aunado a lo anterior, estableció que “... *para acordar una medida cautelar, el juez debe fundamentar su decisión en la argumentación y acreditación de hechos concretos de los cuales nazca la presunción de un posible daño para la recurrente y no sólo en un simple alegato de perjuicio...*”.

En este sentido, señaló que corresponde examinar la concurrencia de los elementos necesarios para la procedencia de la medida cautelar solicitada.

Respecto a la primera de las exigencias indicadas para la procedencia de la medida el juzgador de mérito expresó que el “... *Fumus bonis iuris a juicio de [ese] tribunal se constata por la posible exención del impuesto sobre la renta de la Asociación de Maiceros y ganaderos (AMIGA) según lo previsto en el numeral 10 del artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta...*”. (Agregado de esta Sala)

Sobre el *periculum in damni* el tribunal *a quo* consideró que “... *también se verifica un indicio de peligro inminente e irreparable que pudiera sufrir la asociación en ejecución de los actos administrativos, que sería capaz de poner en peligro la estabilidad de la misma, y con ello el interés público involucrado de los agricultores y ganaderos que no podrían contar con el (sic) recurrente en asesoramiento, y [a su vez vinculado con el] abastecimiento de la población por la posibilidad que alguna (sic) cosechas no puedan finalmente materializarse si falla la asistencia que la asociación suministra...*”. (Negritas del fallo apelado), (Agregado de esta Sala).

En orden a lo anterior, el juzgador de instancia consideró cumplidos los requisitos exigidos en el artículo 270 del Código Orgánico Tributario y declaró procedente la medida cautelar de suspensión de efectos

de los actos recurridos hasta que se dicté el pronunciamiento definitivo.

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 22 de junio de 2017, el abogado Javier Prieto Arias, antes identificado, actuando con el carácter de sustituto del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, consignó ante la Sala el escrito de fundamentación de la apelación contra la sentencia interlocutoria número 021/2017 dictada por el tribunal remitente el 09 de febrero de 2017, todo ello sobre la base de las siguientes consideraciones:

• **Vicio de falso supuesto de hecho y de derecho.**

Aduce la existencia del vicio de falso supuesto de hecho “... *que hizo incurrir al juez en un falso supuesto de derecho, y en consecuencia se efectuó una errónea interpretación de la ley al considerar aplicable la suspensión de efectos del acto administrativo...*”.

En este sentido, señala que para el otorgamiento de la suspensión de efectos del mismo, se deben verificar los requisitos de procedencia de toda medida cautelar de forma concurrente.

Así, expone que en el caso de autos el juez *a quo* decretó la procedencia de la suspensión de efectos del acto administrativo impugnado basándose en que el “... *fumus bonis iuris (...)* se constata por la posible exención del impuesto sobre la renta de la asociación de Maiceros y Ganaderos (AMIGA) según lo revisto en el numeral 10 del artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta...”.

Señala que el tribunal *a quo* sostuvo en su fallo “... *como hecho cierto la actuación no ajustada a derecho por parte de la administración tributaria (sic), respecto a la emisión de reparos, que según el criterio de la Contribuyente, cercenaban el Derecho a la Defensa lo que generó la privación del goce de una exención prevista en el Numeral 10, artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, desnaturalizando completamente la realidad y otorgándole un sentido erróneo lo que conllevó a incurrir en el Vicio de Falso Supuesto de Derecho, mal interpretando la Norma y considerando aplicable la procedencia de la exención sin previo cumplimiento de los extremos de ley...*”

Indica que el juez de instancia sustentó en su fallo, “... *la afirmación anteriormente citada, por considerar como hecho cierto la actuación no ajustada a Derecho por parte de la Administración Tributaria, respecto a la emisión de Reparos, que según el criterio de la Contribuyente, cercenaban el Derecho a la Defensa, lo que generó la privación del goce de una exención prevista en el numeral 10, Artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, desnaturalizando completamente la realidad y otorgándole un sentido erróneo lo que conllevó a incurrir en el Vicio de Falso Supuesto de Derecho, mal interpretando la Norma y considerando aplicable la procedencia de la exención sin previo cumplimiento de los extremos de ley*”.

En conclusión señaló que “... *en cuanto al requisito fumus boni iuris no se evidencia la existencia del derecho que se pretende proteger en aras de que no aparece como probable y verosímil el mismo, es decir, que de la apreciación realizada por el sentenciador al decidir sobre la protección cautelar, no está evidenciado el derecho en forma realizable, en el sentido de que las posibilidades de que una decisión de fondo así lo*

considerare, solo es atribuible de acuerdo a la conducta de la Contribuyente (...) ya que es obligación de la misma demostrar conforme a los parámetros legales su condición de contribuyente exenta por Ley...”.

Expuso que en la decisión de instancia el juez de mérito se pronunció respecto al *periculum in damni* sin que la contribuyente lo haya alegado ni demostrado suficientemente en su escrito de ratificación de solicitud cautelar, afirmando en su decisión que “... *también se verifica un indicio de peligro inminente e irreparable que pudiera sufrir la asociación con la ejecución de los actos administrativos que sería capaz de poner en peligro la estabilidad de la misma, y con ello el interés público involucrado de los agricultores y ganaderos que no podrían contar con el (sic) recurrente en asesoramiento, y [a su vez vinculado con el] abastecimiento de la población por la posibilidad que algunas cosechas no puedan finalmente materializarse si falla la asistencia que la asociación suministra...*”. (Agregado de esta Sala)

Resaltó que el juzgador de instancia se pronunció respecto a la procedencia del requisito del *periculum in damni*, “.. *sin haber sido específicamente alegado en el escrito de Ratificación de la Solicitud...*” dando como indicio el pronunciamiento indebido sobre un requisito no argumentado en autos, siendo que la suspensión de efectos, solo procede si ha sido solicitada a instancia de parte, conforme a lo alegado y demostrado en su correspondiente escrito, situación que a su entender no sucedió en el presente caso, por lo que solicitó se declare no procedente la medida cautelar decretada.

Visto lo que antecede, la representación judicial del Fisco Nacional manifestó que “... *se observa claramente que el Juez de instancia al declarar la suspensión de efectos de los actos administrativos anteriormente señalados, no comprobó la existencia efectiva de los requisitos de procedencia de toda medida cautelar como lo son: la presunción grave del derecho que se reclama y el riesgo manifiesto de que quede ilusoria la ejecución del fallo, siendo un criterio ratificado por esa Digna alzada, el carácter obligatorio de la concurrencia de los requisitos anteriormente enunciados...*”.

Finalmente, afirmó que “... *los alegatos se encuentran inmersos en una falta de comprobación por parte del representante judicial del contribuyente, debido que no son suficientes para la procedencia del fonus (sic) boni iuris y el periculum in mora, ya que versan sobre factores que carecen de comprobación y en contradictorio con los argumentos respaldados en el escrito presentado por la contribuyente y al no verificarse este supuesto, no se le podía atribuir la consecuencia jurídica tipificada en el artículo 270 del Código Orgánico tributario de 2014, como lo es la suspensión de efectos, como erradamente lo acordó la recurrida, por lo que se evidencia que el Juez de Instancia incurrió en una errónea interpretación de la Ley al considerar aplicable la suspensión de efectos prevista en el referido artículo 270 ejusdem, a pesar de que no se verificó la concurrencia de los requisitos y a falta de estos, reiteramos, no procede la suspensión de efectos...*”, y así pidió fuese declarado.

En este sentido, sostuvo que el fallo de instancia se fundamentó sólo en argumentos expresados por la contribuyente en la solicitud de suspensión de efectos.

Por las razones antes expuestas, solicitó a esta Superioridad declarar con lugar el recurso de apelación ejercido contra la sentencia interlocutoria número 021/2017 dictada por el tribunal remitente, el 09 de febrero de 2017, y, en el supuesto contrario, se exima del pago de las costas procesales a la República de acuerdo al criterio

sentado por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal en la sentencia Número 1.238 del 30 de septiembre de 2009, caso: Julián Isaías Rodríguez, adoptado por esta Sala Político-Administrativa en su fallo Número 00113 de fecha 3 de febrero de 2010, caso: *Citibank, C.A.*

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la apelación ejercida por la representación fiscal contra la sentencia interlocutoria número 021/2017 dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas el 9 de febrero de 2017, que acordó la medida cautelar de suspensión de efectos solicitada conjuntamente con el recurso contencioso tributario ejercido por la Asociación de Maiceros y Ganaderos (AMYGA).

En virtud de la declaratoria contenida en la sentencia apelada y examinadas las alegaciones expuestas en su contra por el apoderado judicial de la República, se observa que la controversia planteada en el caso concreto ha quedado circunscrita a verificar si el tribunal de la causa al dictar el fallo apelado incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho por errónea interpretación de la normativa aplicable, al haber declarado procedente la medida cautelar de suspensión de efectos solicitada por la empresa actora, de acuerdo a lo previsto en el artículo 270 del Código Orgánico Tributario de 2014.

Al respecto, se observa que el apoderado en juicio del Fisco Nacional señaló “... *en cuanto al requisito fumus boni iuris [que] no se evidencia la existencia del derecho que se pretende proteger en aras de que no aparece como probable y verosímil el mismo, es decir, que de la apreciación realizada por el sentenciador al decidir sobre la protección cautelar, no está evidenciado el derecho en forma realizable, en el sentido de que las posibilidades de que una decisión de fondo así lo considere, solo es atribuible de acuerdo a la conducta de la Contribuyente (...) ya que es obligación de la misma demostrar conforme a los parámetros legales su condición de contribuyente exenta por Ley...*”. (Agregado de esta Sala).

Igualmente, aduce respecto al *periculum in damni*, que le juez de merito se pronunció al respecto sin que la accionante lo haya alegado ni demostrado suficientemente en su escrito de ratificación de solicitud cautelar, señalando en su decisión que “... *también se verifica un indicio de peligro inminente e irreparable que pudiera sufrir la asociación con la ejecución de los actos administrativos que sería capaz de poner en peligro la estabilidad de la misma, y con ello el interés público involucrado de los agricultores y ganaderos que no podrían contar con el recurrente en asesoramiento, y al abastecimiento de la población por la posibilidad que algunas cosechas no puedan finalmente materializarse si falla la asistencia que la asociación suministra...*”.

Indicó que el tribunal *a quo* incurrió en una irregularidad dando como indicio un pronunciamiento indebido sobre un requisito no argumentado en autos, siendo que la suspensión de efectos, solo procede si ha sido solicitada a instancia de parte, conforme a lo alegado y demostrado en su correspondiente escrito, situación que no sucedió en el presente caso, razón por la cual -en criterio del Fisco Nacional- resulta improcedente la suspensión de efectos decretada.

A los fines de verificar si el pronunciamiento del juzgado de mérito sobre la procedencia de la medida cautelar de suspensión de efectos estuvo ajustada a derecho, esta Alzada considera pertinente traer a colación el contenido del artículo 270 del Código Orgánico Tributario de 2014, que dispone:

“Artículo 270.-La interposición del recurso no suspende los efectos del acto impugnado; sin embargo, a instancia de parte, el tribunal podrá suspender parcial o totalmente los efectos del acto recurrido, en el caso que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho. Contra la decisión que acuerde o niegue la suspensión total o parcial de los efectos del acto, procederá recurso de apelación, el cual será oído en el solo efecto devolutivo.

La suspensión parcial de los efectos del acto recurrido no impide a la Administración Tributaria exigir el pago de la porción no suspendida ni objetada...”. (Destacado de esta Sala).

La disposición antes transcrita, pone de relieve que la suspensión de efectos del acto recurrido en materia tributaria no ocurre en forma automática con la interposición del recurso contencioso tributario, sino que, por el contrario, debe considerarse como una medida cautelar que el órgano jurisdiccional puede decretar a instancia de parte.

Asimismo, del citado artículo 270 *eiusdem* se desprende que para la procedencia de la medida cautelar de suspensión de efectos deben cumplirse ciertas exigencias, que conforme al texto de la norma se refieren a “... que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho...”.

De este modo, la interpretación literal del texto transcrito *supra*, permitiría afirmar la posibilidad de que los requisitos para decretar la medida cautelar en materia tributaria no sean concurrentes. Sin embargo, la Sala considera necesario advertir que las interpretaciones de los textos normativos deben realizarse con base en su comprensión integral y de forma sistemática con respecto a todo el ordenamiento jurídico.

En atención a dicha circunstancia, reitera esta Superioridad una vez más, el criterio fijado en su sentencia número 00607 de fecha 3 de junio de 2004, caso: *Deportes El Márquez, C.A.*, posteriormente asumido de forma pacífica en numerosos fallos, como 00681 de fecha 10 de junio de 2015, caso: *Diebold Oltp System, C.A.* -aún cuando en las aludidas decisiones judiciales haya sido interpretado el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, tomando en cuenta que su contenido se encuentra redactado en idénticos términos al precepto normativo contemplado en el artículo 270 del vigente Código de la especialidad de 2014-, cuyo tenor es el siguiente:

“En el caso sub júdice, tenemos que el citado texto normativo que consagra la procedencia de la suspensión del acto administrativo tributario, consta de dos enunciados: a) que la ejecución del acto pudiera causar graves perjuicios al interesado; b) que la impugnación se fundamentare en la apariencia de buen derecho.

(...)

Esta actividad preventiva de las medidas cautelares en el contencioso tributario, a diferencia de otros procesos, no está dirigida a asegurar las consecuencias de la sentencia futura del proceso principal, por el retardo en el mismo, sino que, por el contrario, busca suspender los efectos de un acto administrativo cuya ejecución inmediata pueda causar daños graves, razón por la cual, en este caso, debe hablarse de

peligro de daño o periculum in damni según denominación de algún sector de la doctrina. Vale decir, que el peligro aquí no se identifica porque quede ilusoria la ejecución de un futuro fallo, sino por la debida comprobación por parte del juez de que la ejecución inmediata del acto administrativo tributario pueda causar un daño grave e inminente al contribuyente.

En cuanto a la exigencia del fumus boni iuris, es decir, de la probable existencia de un derecho, del cálculo o verosimilitud de que la pretensión principal será favorable al accionante, dicho requisito no puede derivar únicamente de la sola afirmación del accionante, sino que debe acreditarse en el expediente.

(...)

Así, tomando en consideración dicha circunstancia, la sola apariencia del buen derecho no es suficiente para suspender el acto administrativo tributario; sino que además la ejecución del acto administrativo debe causar perjuicios al interesado, peligro este calificado por el legislador como grave. La apariencia del derecho y el peligro inminente de daño grave en los derechos e intereses del interesado sería lo que, en todo caso, justificaría la suspensión de los efectos del acto administrativo tributario.

En cuanto a la posibilidad de acordar la suspensión de los efectos del acto administrativo tributario con la sola verificación del periculum in damni, considera la Sala que tampoco puede aisladamente solicitarse y decretarse, en razón de que carece de sentido que un contribuyente que no tenga la apariencia o credibilidad de la existencia de un buen derecho, pueda alegar que se le está causando un daño grave.

Entonces, al haber quedado evidenciado que ambos enunciados constitutivos del texto legal, a saber, periculum in damni y fumus boni iuris, no se dan en forma completa al analizarse por separado, conforme a lo explicado debe concluirse que ambos forman parte de una unidad, por lo cual no puede hablarse, en este caso, de disyunción en la proposición normativa sino de conjunción, ya que dichos enunciados o las partes que la conforman para ser válidos, esto es, verificarse en la realidad, deben verse en forma conjunta, y no sosteniendo que indistintamente la existencia de que cada uno, por separado, es capaz de lograr la consecuencia jurídica del texto legal⁷. (Destacados de la Sala).

Siguiendo el criterio sostenido por esta Máxima Instancia en la decisión arriba transcrita, se estima que las exigencias enunciadas en el artículo 270 del Código Orgánico Tributario de 2014 (antes artículo 263 del Texto Orgánico Tributario de 2001), no deben examinarse aisladamente, sino en forma conjunta, por lo que la existencia de una sola de ellas no es capaz de lograr la suspensión de los efectos del acto impugnado, en razón de que mal podrían enervarse los efectos de un acto revestido de una presunción de legalidad y legitimidad, si no supone para el o la solicitante un perjuicio real de difícil o imposible reparación con la sentencia de fondo, o si aquél o aquella no posee respecto del acto en cuestión una situación jurídica positiva susceptible de protección en sede cautelar.

De allí que la medida preventiva de suspensión de efectos procede únicamente cuando se verifiquen concurrentemente los supuestos que la justifican, esto es, que la medida sea necesaria a los fines de evitar perjuicios irreparables o de difícil reparación y que adicionalmente resulte presumible que la pretensión procesal principal será favorable, a todo lo cual debe agregarse la adecuada ponderación del interés público involucrado, en el entendido que estas circunstancias deben haber sido debidamente acreditadas en autos.

Así pues, conforme a la citada norma y en acatamiento de la jurisprudencia reiterada de esta Máxima Instancia (*vid.*, sentencia número 00629 del 3 de junio de 2015, caso: *Desarrollo de Soluciones Específicas, C.A. DESCA*, entre otras), en el caso bajo estudio la medida preventiva de suspensión de efectos procede únicamente cuando se verifiquen concurrentemente los supuestos que la justifican, como lo son la necesidad de la medida a los fines de evitar perjuicios irreparables o de difícil reparación y, adicionalmente, que exista la presunción de que la pretensión procesal principal resultaría favorable, a lo cual debe agregarse la adecuada ponderación por parte del interés público involucrado.

En efecto, para acordar una medida cautelar, el juez o la jueza debe fundamentar su decisión en la argumentación y acreditación de hechos concretos de los cuales nazca la presunción de un posible daño para la parte recurrente y no sólo en un simple alegato de perjuicio. (*Vid.*, entre otras, sentencias de esta Sala números 170 y 01782, del 9 de febrero y 15 de diciembre de 2011, casos: *Radio Victoria, C.A.* y *Globovisión Tele, C.A.*, respectivamente).

Precisado lo anterior, resulta necesario analizar si en el caso objeto de estudio el juez *a quo* incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho que derivó en un falso supuesto de derecho al declarar procedente la medida cautelar de suspensión de efectos de la *Resolución* distinguida con el alfanumérico *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2012-0377* emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el 28 de mayo de 2012, la cual declaró sin lugar el recurso jerárquico interpuesto y confirmó en su totalidad la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* identificada con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RLL/DSA/ISLR/2007-005* de fecha 26 de septiembre de 2007 y sus respectivas *Planillas de Liquidación*, levantada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Llanos del referido Servicio Autónomo, en el procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente en relación al *Acta de Reparación* identificada con las siglas y números *GRTI-RLL-DF-2006-749-011* de fecha 6 de noviembre de 2006, en materia de impuesto sobre la renta para los ejercicios fiscales correspondientes a los períodos fiscales coincidentes con los años civiles 2002-2003, 2003-2004, 2004-2005 y 2005-2006.

La aludida decisión resolutoria del recurso jerárquico se fundamenta en el hecho atinente a que la contribuyente disfrutó indebidamente de la exención del pago contemplado en el numeral 10 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, aplicable en razón del tiempo, por no tener la calificación por parte de la Administración Tributaria para gozar de tal beneficio.

Sobre el particular, cabe destacar el contenido de la mencionada norma la cual dispone lo siguiente:

Artículo 14.- Están exentos de impuesto:

(...)

10. Las instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza y que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que les

son propias. Igualmente, y bajo las mismas condiciones, las instituciones universitarias y las educacionales, por los enriquecimientos obtenidos cuando presten sus servicios dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional;

Parágrafo Único: *Los beneficiarios de las exenciones previstas en los numerales 3° y 10° de este artículo deberán justificar ante la Administración Tributaria que reúnen las condiciones para el disfrute de la exención, en la forma que establezca el Reglamento. En cada caso, la Administración Tributaria otorgará la calificación y registro de la exención correspondiente.*

De la transcripción efectuada, se observa que a los efectos de gozar de la exención del impuesto sobre la renta los o las contribuyentes incursos en los supuestos del numeral 10 *eiusdem* -como es en el caso de autos- debían demostrar ante el órgano exactor el cumplimiento de los requisitos concurrentes para resultar beneficiarios de la misma y éste emitir la calificación correspondiente.

En orden a lo señalado, aprecia esta Máxima Instancia que con el propósito de demostrar en sede judicial que estaban dados los requisitos para suspender los efectos del acto administrativo impugnado, esto es, el *fumus boni iuris* y el *periculum in damni*, la representación de la asociación demandante, en primera instancia, hizo valer las cifras contenidas en sus estados financieros correspondientes al ejercicio fiscal 2012, auditados por una contadora pública -los cuales fueron presuntamente anexados a su escrito recursivo-, para explicar que -a su juicio- la pretensión fiscal es desproporcionada con relación a los ingresos de su representada; e indicó que a la fecha de notificación del acto administrativo impugnado, las obligaciones tributarias se encontraban prescritas.

Sobre el particular, el sentenciador de la causa declaró que el *fumus boni iuris* “... *se constata por la posible exención del impuesto sobre la renta (sic) de la Asociación de Maiceros y Ganaderos (AMYGA) según lo previsto en el numeral 10 del artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta [de 2001, aplicable en razón del tiempo]...*”. (Agregados de esta Sala).

Aunado a lo expuesto, el *a quo* indicó que “... *también se verifica un indicio de peligro inminente e irreparable que pudiera sufrir la asociación en ejecución de los actos administrativos, que sería capaz de poner en peligro la estabilidad de la misma, y con ello el interés público involucrado de los **agricultores y ganaderos** que no podrían contar con el (sic) recurrente en asesoramiento, y [a su vez vinculado con el] **abastecimiento de la población** por la posibilidad que alguna (sic) cosechas no puedan finalmente materializarse si falla la asistencia que la asociación suministra...*”. (Negritas del fallo apelado), (Agregado de esta Sala).

Por consiguiente, el juzgador de la causa consideró cumplidos los requisitos exigidos en el artículo 270 del Código Orgánico Tributario vigente y declaró procedente la medida cautelar de suspensión de efectos de los actos recurridos hasta que se dicte el pronunciamiento definitivo.

Vistas las consideraciones precedentes, esta Sala evidencia luego de revisadas las actas procesales, que la Asociación de Maiceros y Ganaderos (AMYGA), solicitó a la Administración Tributaria la exención del Impuesto Sobre la Renta el día 21 de abril de 2006 y dicho organismo se pronunció favorablemente en fecha 17 de mayo del mismo año, mediante consulta número *DCR-5-29337-2236* emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la cual adicionalmente se hizo del conocimiento de la contribuyente que conforme a lo establecido en el artículo

22 del reglamento de la citada Ley “... los beneficiarios de las exenciones establecidas en el artículo 14 de la [Ley de Impuesto Sobre la Renta], en todo caso estarán sujetos a fiscalización, en este sentido, deberán cumplir con las obligaciones y deberes formales previstos para los contribuyentes e inscribirse en los registros que a tal efectos señale la Administración Tributaria”. (Agregado de esta Alzada).

Siendo así, esta Máxima Instancia evidencia que durante los ejercicios fiscales comprendidos desde el 1° de abril de 2002 al 31 de marzo de 2006, la contribuyente no había solicitado la exención del pago de dicho impuesto; beneficio que fue otorgado mediante la referida consulta el 17 de mayo de 2006, en la cual el órgano exactor conforme a lo dispuesto en el Parágrafo Único del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, vigente en razón del tiempo, concluyó que la recurrente sí cumplía para ese momento con los requisitos para ser beneficiaria de la referida dispensa de la obligación tributaria.

De lo anteriormente señalado, se puede concluir que la Asociación de Maiceros y Ganaderos (AMYGA), durante los ejercicios impositivos comprendidos entre enero de 2002 y marzo de 2006 disfrutó indebidamente de tal beneficio, ya que para el momento de la fiscalización no poseía la calificación de exención por parte de la Administración Tributaria.

Por otra parte, se observa que la asociación actora señaló en su escrito recursivo que consignaba anexo al recurso contencioso tributario el “*original de los estados financieros auditados por la Lic. Betty Lozada, correspondientes al ejercicio que terminó el 31 de marzo de 2012*”.

Sin embargo, de la revisión efectuada a las actas procesales se evidencia que aun cuando la recurrente señaló que anexaba los estados financieros al aludido medio de impugnación, los mismos no fueron enviados a esta Sala en original o en copia certificada a los fines de su respectiva valoración.

Sumado a lo expuesto, se constata que los balances presuntamente consignados con el recurso contencioso tributario corresponden al año 2012 y la fiscalización abarcó los ejercicios fiscales comprendidos desde el 1° de abril de 2002 al 31 de marzo de 2006, por lo tanto, los mismos no prueban la situación financiera de la contribuyente para dichos períodos gravables.

Al respecto, se estima que la accionante con la finalidad de probar el daño inminente que la ejecución del acto administrativo podría causar en su patrimonio, debió haber promovido y evacuado medios probatorios idóneos para demostrar la veracidad de sus argumentos, tales como una experticia contable, informes de auditorías realizadas a la recurrente, balances de los años fiscalizados, etc., y sin embargo, no lo hizo a pesar de contar con la oportunidad legal para llevarlo a cabo tanto en sede administrativa como judicial, de lo cual se advierte una deficiencia probatoria, toda vez que no quedó probado en ningún momento que con la ejecución de la *Resolución* impugnada, se le pudiese a causar un posible daño patrimonial irreparable a la recurrente. (*Vid.*, sentencia número 00351 del 22 de junio de 2017, caso: *Wonke Occidente, C.A.*).

En razón de lo anterior, esta Máxima Instancia al evaluar los elementos de convicción aportados por la Asociación de Maiceros y Ganaderos (AMYGA), no encuentra fundamento alguno que le permita deducir que la misma era acreedora de la exención fiscal aducida para los períodos fiscalizados.

En virtud de lo anteriormente señalado, esta Superioridad observa que el tribunal de instancia incurrió en un falso supuesto de derecho al basar su decisión sobre la procedencia de la medida cautelar de suspensión de efectos, en que posiblemente la contribuyente era acreedora de la exención establecida en el en el numeral 10 del artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta del año 2001, aplicable *ratione temporis*.

Con base en lo antes expuesto, y al no constar en autos elementos de convicción que permitan concluir objetivamente sobre el cumplimiento del requisito relativo al *periculum in damni*, esta Sala estima la improcedencia de la medida cautelar de suspensión de efectos solicitada e innecesario el análisis del otro supuesto de procedencia relativo al *fumus boni iuris*, pues su cumplimiento debe ser concurrente, tal como se dejó sentado en líneas precedentes en el presente fallo. **Así se declara.**

En razón de lo indicado, considera esta Máxima Instancia que el juez de la causa incurrió en el vicio de falso supuesto por errónea interpretación del artículo 270 del Código Orgánico Tributario de 2014; en consecuencia, declara **con lugar** el recurso de apelación incoado por el apoderado judicial de la República, contra la sentencia interlocutoria número 021-2017 de fecha 09 de febrero de 2017, la cual se **revoca**; y, por ende se declara **improcedente** la medida cautelar de suspensión de efectos solicitada en el marco del recurso contencioso tributario ejercido contra el acto administrativo contenido en la *Resolución SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2012-0377* emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el 28 de mayo de 2012, que confirmó en su totalidad la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* identificada con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RLL/DSA/ISLR/2007-005* de fecha 26 de septiembre de 2007 y sus respectivas *Planillas de Liquidación*, levantada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Llanos del referido Servicio Autónomo, en el procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente con relación al *Acta de Reparación* identificada con las siglas y números *GRTI-RLL-DF-2006-749-011* de fecha 6 de noviembre de 2006, en materia de impuesto sobre la renta para los ejercicios fiscales correspondientes a los períodos fiscales coincidentes con los años civiles 2002-2003, 2003-2004, 2004-2005 y 2005-2006; indicándose que la contribuyente disfrutó indebidamente de la exención del pago contemplado en el numeral 10 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, aplicable en razón del tiempo, por no tener la calificación por parte de la Administración Tributaria para gozar de tal beneficio. **Así se dispone.**

V DECISIÓN

Sobre la base de los razonamientos efectuados, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, declara:

1.- CON LUGAR el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia interlocutoria Número 021-2017 de fecha 09 de febrero de 2017, dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró procedente la medida cautelar de suspensión de efectos decretada en el marco del recurso contencioso tributario ejercido contra el acto administrativo contenido en la *Resolución* distinguida con el alfanumérico *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2012-0377* y sus respectivas planillas de liquidación

emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), el 28 de mayo de 2012, mediante la cual fue confirmada en su totalidad la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* identificada con letras y números *SNAT/INTI/GRTI/RLL/DSA/ISLR/2007-005* de fecha 26 de septiembre de 2007, levantada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Llanos. En consecuencia:

1.1.- Se **REVOCA** el fallo interlocutorio número 021-2017 de fecha 9 de febrero de 2017, que declaró procedente la medida cautelar de suspensión de efectos solicitada por la representación judicial de la **ASOCIACIÓN DE MAICEROS Y GANADEROS (AMYGA)**.

2.- IMPROCEDENTE la medida cautelar de suspensión de efectos peticionada con el recurso contencioso tributario incoado por la prenombrada asociación.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese al Procurador 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 treinta y un (31) días del mes de enero del año dos mil dieciocho (2018). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente -
Ponente
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD
En fecha primero (1°) de febrero del año dos mil dieciocho, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00088.

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

