



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: **MARÍA CAROLINA AMELIACH VILLARROEL**
Exp. Nro. 2017-0137

Mediante Oficio N° 2017-0112 de fecha 9 de febrero de 2017, recibido en esta Sala el día 22 del mismo mes y año, la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo remitió el expediente contentivo del recurso contencioso administrativo de nulidad interpuesto conjuntamente con solicitud de amparo cautelar el 12 de junio de 2003, por el abogado Alfredo Ramón Méndez (INPREABOGADO Nro. 96.660), actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad mercantil **PRODUCTOS DE SEGURIDAD INDUSTRIAL, C.A. (PRODUSCA)**, inscrita -según consta en autos- en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Estado Carabobo el 27 de octubre de 1980, bajo el Nro. 20, Tomo 6-A, “*la cual fue reformada en su totalidad*” mediante Acta de Asamblea registrada el día 20 de mayo de 1987, anotada bajo el Nro. 1, Tomo 7-A, siendo la última modificación de sus estatutos según Acta asentada en el prenombrado Registro Mercantil, en fecha 9 de julio de 1999, bajo el Nro. 48, Tomo 34-A, contra las Providencias Administrativas signadas con los Nros. SNAT/2002/1419 y SNAT/2002/1455, dictadas por el **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)** en fechas 15 y 29 de noviembre de 2002, respectivamente, y publicadas en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela bajo los Nros. 37.573 y 37.585 de fechas 19 de noviembre y 5 de diciembre de 2002, respectivamente, mediante las cuales se designan a los Contribuyentes Especiales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado.

La remisión se efectuó con ocasión de la decisión Nro. 2015-1158 dictada el 3 de diciembre de 2015 por la mencionada Corte, en la cual declaró que el competente para conocer de la presente causa es este órgano jurisdiccional, de conformidad con lo establecido, entre otras, en la decisión N° 05685 del 21 de septiembre de 2005, caso: *Alcodir, S.A.*, de esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

En fecha 24 de febrero de 2017, se eligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

El 7 de marzo de 2017, se dio cuenta en Sala y se designó Ponente a la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel, a los fines de decidir la declinatoria de competencia.

Realizado el estudio del expediente, se pasa a decidir, previas las siguientes consideraciones.

I ANTECEDENTES

El 12 de junio de 2003, el apoderado judicial de la sociedad mercantil Productos de Seguridad Industrial, C.A. (PRODUSCA), interpuso ante la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo recurso contencioso administrativo de nulidad conjuntamente con solicitud de amparo cautelar contra las Providencias Administrativas signadas con los Nros. SNAT/2002/1419 y SNAT/2002/1455 dictadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en fechas 15 y 29 de noviembre de 2002, respectivamente, mediante las cuales se designan a los Contribuyentes Especiales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA), entre los que se encuentra la recurrente.

El fundamento del mencionado recurso se concreta a los alegatos siguientes:

Indicó que las aludidas Providencias “... *VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD establecido en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y, el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, así como del artículo 11 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado...*”, porque -según su criterio- “...*uno de los elementos de la obligación tributaria que está sometida a reserva legal es la determinación de la base imponible, que constituye la medida o magnitud económica a través de la cual se cuantifica el hecho generador; y para ello es necesario que el legislador erija un mecanismo de determinación del impuesto...*”.

Arguyó que en las “...*citadas Providencias Administrativas objeto de impugnación, para el contribuyente especial, se establece la obligación de fungir como agente de retención de impuesto, quien deberá enterar el Impuesto al Valor Agregado retenido ante el Fisco Nacional en los plazos y formas señalados en las providencias; cuyo deber formal constituye un mecanismo de control y recaudación tributaria que anticipa el pago que deba hacer por su parte el proveedor en su condición de contribuyente ordinario vendedor de bienes y servicios, y para este último, el Impuesto al Valor Agregado retenido por su cliente contribuyente especial, constituye un monto de impuesto pagado mediante el mecanismo de retención anticipada (...) que deberá imputar posteriormente de la deuda tributaria resultante de cada período impositivo mensual, con lo que se establece una determinación presuntiva de la obligación tributaria calculada para cada período mensual en un setenta y cinco por ciento (75%) o cien por ciento (100%) de los débitos fiscales...*”.

Estableció que “...*queda desnaturalizado, el mecanismo de determinación establecido en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, constituido por la sustracción de los créditos a los débitos fiscales generados durante el transcurso (sic) de Un (1) mes calendario, a través de las citadas Providencias dictadas por el Superintendente Nacional Tributario, acto que indiscutiblemente posee un carácter sub-legal, con lo cual se ve invadido el campo de la reserva legal, o PRINCIPIO DE LA LEGALIDAD en materia tributaria (...) al introducirse a través de un instrumento distinto a la Ley, modificaciones que inciden en la base imponible del impuesto y en sus elementos esenciales...*”.

Narró que “...*incurren las impugnadas providencias, en flagrante violación a la Constitución Nacional, al Código Orgánico Tributario, y la Ley del IVA, al acreditarse la Administración Tributaria la facultad de*

designar específicamente los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria...”.

Argumentó que la “...providencia impugnada violenta el principio de la legalidad al establecer ésta, cuáles sujetos catalogan como agente de retención sobre la base de que se adquieran determinados bienes y servicios, sino con fundamento en el carácter de contribuyente especial del sujeto adquirente, independientemente de la naturaleza de los bienes y servicios involucrados en la operación...” (sic).

Denunció que “...el Superintendente Nacional Tributario violó los límites establecidos para designar los agentes de retención en materia de Impuesto al Valor Agregado, entre los cuales, se encuentra [su] representada (...) [asimismo] (...) conviene mencionar que mal puede un acto administrativo de rango sub legal modificar o cambiar el mecanismo de determinación impositiva consagrado en la ley de impuesto al valor agregado, toda vez que aquel introduce cambios o modificaciones que inciden sobre los elementos de la obligación tributaria, sobre los cuales sólo la ley puede incidir...”. (Agregados de la Sala).

Adujo que también se “**VIOLA EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y EL DERECHO DE PROPIEDAD CONTEMPLADOS EN LOS ARTÍCULOS 115 Y 317 DE LA CONSTITUCIÓN** (...) [ya que] la retención del 75% o del 100 %, consagrada en las providencias impugnadas, afectan en el Impuesto al Valor Agregado, los elementos de la determinación tributaria o cuantificación de la capacidad contributiva y en sí mismo el derecho a la propiedad; por cuanto la mecánica de determinación del impuesto al valor agregado, conforme a las providencias impugnadas, conllevan el deber para los contribuyentes Especiales de efectuar la retención o detracción del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los clientes o adquirientes de bienes o servicios, violando así la determinación tributaria de los débitos fiscales y sus percepciones...”. (Añadido de esta Máxima Instancia).

En ese mismo orden de ideas, explicó que “...considera [su] representada que el acto administrativo impugnado establece pagos del Impuesto del Valor Agregado por adelantado y sobre bases presuntivas ajenas a la realidad financiera, económica y operativa de la empresa (...) como contribuyente Especial, [por lo que] viola el principio de capacidad contributiva ya que se impone que el vendedor del bien o prestador del servicio a los contribuyentes especiales, registren el débito fiscal correspondiente sin que se haya pagado la contraprestación materialmente...”. (Agregados de este Alto Tribunal).

Asimismo, destacó que su representada considera que “... la providencia citada establece la determinación presuntiva del valor añadido en 75% ya que presume que los proveedores de bienes y servicios causan un impuestos (sic) al Valor Agregado de un 75% o 100% de sus débitos fiscales...”, adicionalmente agregó que a la parte actora se le impide “...sustraer los créditos fiscales de débitos realmente percibidos y se le obliga a general (sic) impuestos pagados en excesos, cuya recuperación obedece a mecanismo (sic) distintos a la propia metodología o determinación del impuesto citado, y a su vez dicha determinación presuntiva prevista en la providencia de un 75% sobre los débitos fiscales es ilegal por no ser permitida por el Código Orgánico Tributario ni por la ley que regula el Impuesto al Valor Agregado...”.

En cuanto a la solicitud de amparo cautelar, el representante judicial de la sociedad mercantil recurrente denunció la presunta violación del derecho de propiedad (dentro del cual se denunció la supuesta vulneración de

los principios de capacidad contributiva, legalidad tributaria y no confiscatoriedad de los tributos); así como del derecho de libertad económica de su representada, estableciendo los alegatos siguientes:

Advirtió que “...la[s] providencia[s] administrativa[s] recurrida[s] viola[n] el derecho de propiedad de [su] representada (...), toda vez que el impuesto que corresponde enterar produc[e] una detracción del derecho de propiedad al adelantar un impuesto indebido (...) causando que para el momento de la determinación impositiva pudiese generar excedente de crédito fiscal, en virtud que durante un ejercicio fiscal [su poderdante] haya efectuado más compras que ventas, cuyo trámite de reintegro o pago de lo indebido por parte de la administración es lento afectándola el transcurso del tiempo y el efecto de la devaluación sobre la suma de dinero pagada...”. (Agregados de esta Sala).

De igual manera alegó que “...la[s] Providencia[s] Impugnada[s] afecta[n] [dicho] derecho (...) debido a la alteración del mecanismo previsto en la ley contraria al principio de no confiscatoriedad de los tributos previstos en el artículo 317 de la Constitución, dado que al adelantar el pago de una supuesta obligación fiscal establecida mediante un acto administrativo que probablemente no le corresponda una vez efectuada la compensación entre créditos y débitos fiscales que estable[ce] la Ley del IVA.”. (Corchetes de la Sala).

Arguyó que dichas providencias violan el derecho prenombrado “...ya que el tributo es de naturaleza confiscatoria al no permitirle obtener un margen de ganancia justo y razonable, libre o neto después de su pago... ”.

Estableció que “...la[s] providencia[s] recurrida[s] viola[n] la libertad económica de [su] representada ya que el derecho constitucional de propiedad queda limitado por una norma de rango sublegal e igualmente debido a la imposición de la carga (...) como Contribuyente Especial [debe] adelantar el pago de un impuesto que todavía no se ha causado impidiéndole el libre ejercicio de su derecho a la actividad económica, al no poder disponer de un activo importante para la inversión y puesta en funcionamiento de su aparato productivo...”. (Añadidos de esta Sala).

Conforme a lo señalado, solicitó: “**PRIMERO:** Se **DECLARE A FAVOR DE** [su] **REPRESENTADA AMPARO CAUTELAR** suspendiendo los efectos de las providencias Nros. SNAT/2002/1419 (...) y SNAT/2002/1455 (...), **SEGUNDO:** Se **ADMITA** y se **DECLARE CON LUGAR** el recurso de nulidad ejercido (...) y en consecuencia, se declare: **La NULIDAD** de la[s] Providencia[s] Administrativa[s]...”. (Agregados de esta Máxima Instancia).

Mediante auto de fecha 13 de junio de 2003, se dio cuenta del presente asunto en la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo y se ordenó oficiar al Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) para la remisión del expediente administrativo correspondiente.

En fecha 18 de septiembre de 2003, el mencionado Órgano Jurisdiccional dictó sentencia Nro. 2003-3201 mediante la cual se declaró competente para conocer del caso de autos, admitió el referido recurso interpuesto, declaró procedente la pretensión de amparo constitucional, suspendió los efectos de las Providencias ya identificadas y ordenó la remisión de la causa al Juzgado de Sustanciación.

El día 9 de abril de 2013, el Juzgado de Sustanciación de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo dictó auto mediante el cual ordenó remitir el expediente a la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo a los fines de que dicte la decisión correspondiente, en virtud de la sentencia N° 05685 de fecha 21 de septiembre de 2005, dictada por esta Sala (caso: *Alcodir, S.A.*), por la cual se atribuye la competencia para conocer del caso de autos.

En fecha 3 de diciembre de 2015, la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo dictó decisión Nro. 2015-01158 mediante la cual declaró su incompetencia para conocer y decidir la demanda de nulidad interpuesta, declinó la competencia en la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia y ordenó remitir el presente asunto a esta Máxima Instancia.

II DE LA COMPETENCIA

Corresponde a este Alto Tribunal decidir, en primer lugar, acerca de la competencia declinada por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo para conocer del recurso contencioso administrativo de nulidad interpuesto conjuntamente con solicitud de amparo cautelar, contra las Providencias Administrativas signadas con los Nros. SNAT/2002/1419 y SNAT/2002/1455, dictadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en fechas 15 y 29 de noviembre de 2002, respectivamente, mediante las cuales se designan a los Contribuyentes Especiales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado.

Al respecto a la competencia para decidir dichas acciones, esta Máxima Instancia se ha pronunciado mediante las sentencias Nros. 00949, 01439, 01626 y 01193, dictadas los días 25 de junio, 23 de septiembre y 22 de octubre de 2003 y 6 de agosto de 2014, casos: *Vicson, S.A.*; *Brenntag Venezuela, C.A.*; *C.A. Seagrams de Margarita y Bridgestone Firestone Venezolana, C.A.* y otros, respectivamente. En tales decisiones la Sala asumió la competencia para conocer de la nulidad de las mencionadas Providencias Administrativas por la cual se designan a los Contribuyentes Especiales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado.

En los aludidos fallos se señaló que las Providencias *supra* mencionadas constituyen actos administrativos de efectos generales de obligatorio cumplimiento para todos los contribuyentes especiales, que aún cuando pueden ser determinados por la Administración Tributaria se extiende mucho más allá de éstos y su eficacia causal se erige de forma general para todos aquellos sujetos pasivos que obtengan la característica de “*especiales*” en el futuro. En definitiva, se entiende que configura un acto contentivo de reglas de derecho impersonales y abstractas, que amplía sus efectos más allá de su simple aplicación.

En razón de lo anterior, siendo esta Sala Político-Administrativa la Máxima Instancia de las jurisdicciones contencioso administrativa y tributaria y estándole atribuida la competencia para conocer de los recursos contenciosos administrativos que se ejerzan, tanto por razones de inconstitucionalidad como de ilegalidad, contra actos administrativos de efectos generales dictados por el Poder Público Nacional, sin lugar a dudas reitera que le corresponde conforme a la norma atributiva de competencia residual contenida en el artículo 45 numeral 11 de la entonces vigente Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia (dispositivo contenido en el artículo 23 numeral 5 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa del año 2010), conocer del presente recurso de nulidad ejercido conjuntamente con solicitud de amparo cautelar, contra las Providencias

Administrativas ya mencionadas, dictada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Así se decide.

Ahora bien, asumida la competencia para conocer del aludido recurso contencioso administrativo de nulidad, debe esta Alzada en aplicación del artículo 206 del Código de Procedimiento Civil, declarar la nulidad de todas las actuaciones procesales cumplidas en el expediente No. AB41-N-2003-000008 de la nomenclatura llevada por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, en razón de la incompetencia de dicha Corte para conocer de la presente causa. Así se decide.

III DE LA ADMISIBILIDAD DE LA ACCIÓN DE NULIDAD

Una vez establecida la competencia de esta Sala Político-Administrativa para conocer y decidir del recurso contencioso administrativo de nulidad interpuesto conjuntamente con solicitud de amparo cautelar en el presente asunto contra las Providencias Administrativas Nros. SNAT/2002/1419 y SNAT/2002/1455, de fechas 15 y 29 de noviembre de 2002, respectivamente, dictadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), corresponde pronunciarse sobre la admisibilidad del mencionado recurso de nulidad, ello en atención al criterio sostenido en la sentencia N° 01050 dictada por esta Sala Político-Administrativa en fecha 3 de agosto de 2011, caso: *Luis Germán Marcano*, en el que se señaló que el trámite previsto en el artículo 105 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, para sustanciar las medidas cautelares, no es el más idóneo cuando la medida solicitada sea un amparo cautelar, el cual se fundamenta en la violación de derechos y garantías de rango constitucional, por lo que su examen debe realizarse de manera expedita a los fines de restablecer la situación jurídica infringida sin dilaciones indebidas, conforme al principio de tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

En este orden de ideas, esta Alzada ratificó el criterio sostenido en sentencia N° 00402 publicada el 20 de marzo de 2001 (caso: *Marvin Enrique Sierra Velasco*), respecto al procedimiento que debe seguirse en aquellos casos en los cuales se solicite un amparo constitucional conjuntamente con la interposición del recurso contencioso administrativo de nulidad.

Así, dicho fallo estableció que al solicitarse el amparo constitucional conjuntamente con una acción contencioso-administrativa de nulidad, *“pasará la Sala, una vez revisada la admisibilidad de la acción principal, a resolver de inmediato sobre la medida cautelar requerida; debiendo abrirse cuaderno separado en el caso de acordarse la misma, para la tramitación de la oposición respectiva, el cual se remitirá junto con la pieza principal, contentiva del recurso de nulidad, al Juzgado de Sustanciación, a fin de que se continúe la tramitación correspondiente”*.

En definitiva y de acuerdo con lo expuesto en la decisión antes aludida, a juicio de este Alto Tribunal, cuando se interponga un recurso contencioso administrativo de nulidad conjuntamente con una solicitud de amparo cautelar, la Sala deberá pronunciarse sobre la admisibilidad de la acción principal con prescindencia del análisis del requisito relativo a la caducidad del recurso ejercido, cuyo examen, de resultar improcedente el amparo cautelar, corresponderá al Juzgado de Sustanciación.

Asimismo, en caso de decretarse el amparo cautelar y que la contraparte se oponga a éste, deberá seguirse el procedimiento previsto en los artículos 602 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, de conformidad con lo establecido en el artículo 106 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Así se declara.

Circunscribiendo el análisis al presente asunto, esta Máxima Instancia observa que el recurso contencioso administrativo de nulidad ejercido conjuntamente con acción de amparo cautelar, no se encuentra incurso en ninguna de las causales de inadmisibilidad a que hace referencia el artículo 35 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.451 de fecha 22 de junio de 2010. En consecuencia, esta Sala Político-Administrativa admite cuanto ha lugar en derecho el presente recurso contencioso administrativo de nulidad interpuesto contra las Providencias Administrativas signadas con los Nros. SNAT/2002/1419 y SNAT/2002/1455, dictada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) los días 15 y 29 de noviembre de 2002. Así se declara.

IV DEL AMPARO CAUTELAR

Corresponde a esta Sala pronunciarse sobre la solicitud cautelar de amparo interpuesta por los apoderados judiciales de la contribuyente Productos de Seguridad Industrial, C.A. (PRODUSCA), por la presunta violación del derecho de propiedad (dentro del cual se denunció la supuesta vulneración de los principios de capacidad contributiva, legalidad tributaria y no confiscatoriedad de los tributos); así como del derecho de libertad económica de su representada.

De acuerdo a lo anterior y con el objeto de evitar una lesión irreparable o de difícil reparación en el orden constitucional al ejecutarse una eventual decisión estimatoria de la pretensión deducida por la accionante, pudiendo ello configurar un atentado al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, pasa esta Alzada a revisar los requisitos de procedencia de la medida cautelar de amparo constitucional solicitada por la demandante.

En tal sentido, debe analizarse el *fumus boni iuris*, con el objeto de concretar la presunción grave de violación o amenaza de violación del derecho o derechos constitucionales alegados por la parte actora, para lo cual es necesario no un simple alegato de perjuicio, sino la argumentación y la acreditación de hechos concretos de los cuales nazca la convicción de violación a los derechos constitucionales del accionante.

Con relación al *periculum in mora*, se reitera que en estos casos es determinable generalmente por la sola verificación del extremo anterior, pues la circunstancia de que exista una presunción grave de violación de un derecho de orden constitucional o su limitación fuera de los parámetros permitidos en el Texto Fundamental, conduce a la convicción de que por la naturaleza de los intereses debatidos debe preservarse *in limine* su ejercicio pleno, ante el riesgo inminente de causar un perjuicio irreparable en la definitiva a la parte que alega la violación.

Al respecto, observa esta Sala que la norma prevista en el artículo 1° de las Providencias Administrativas impugnadas N° SNAT/2002/1419 y SNAT/2002/1455 de fechas 15 y 29 de noviembre de 2002, establece su

ámbito subjetivo de aplicación en los términos siguientes:

“Artículo 1.- Se designan responsables del pago del impuesto al valor agregado, en calidad de agentes de retención, a los contribuyentes a los cuales el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) haya calificado como especiales.

Los contribuyentes especiales fungirán como agentes de retención del impuesto al valor agregado generado cuando compren bienes muebles o reciban servicios de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto.

Parágrafo Único: A los efectos de esta Providencia se entiende por proveedores a los contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado que vendan bienes muebles o presten servicios, ya sean con carácter de mayoristas o minoristas”.

Asimismo, en la normativa prevista en los artículos 3, 4, 5 y 6 de las aludidas Providencias, se describe cómo opera el mecanismo de retención para el caso en estudio. Dichas normas disponen lo siguiente:

“Artículo 3.- El monto a retener será el que resulte de multiplicar el precio facturado de los bienes y servicios gravados por el setenta y cinco por ciento (75%) de la alícuota impositiva.

Cuando el monto del impuesto no esté discriminado en la factura o documento equivalente, o cuando ésta no cumpla los requisitos y formalidades establecidos en las normas tributarias, la retención aplicable será del cien por ciento (100%) del impuesto causado.

Cuando el proveedor no esté inscrito en el Registro de Información Fiscal (RIF) la retención aplicable será el cien por ciento (100%) del impuesto causado.

Parágrafo Único: A los fines de determinar el porcentaje de retención aplicable, el agente de retención deberá consultar en la Página Web <http://www.seniat.gov.ve> que el proveedor se encuentre inscrito en el Registro de Información Fiscal (RIF), y que el número de registro se corresponda con el nombre o razón social del proveedor indicado en la factura o documento equivalente”.

“Artículo 4.- A los fines del cálculo del monto a retener conforme a lo dispuesto en el artículo anterior se aplicará la siguiente fórmula:

$$Mret = Pfac \times Al \times R$$

Mret: (Monto a retener; Pfac: Precio facturado de los bienes y servicios gravados; Al: alícuota impositiva; R: porcentaje de retención)”.

“Artículo 5.- El impuesto retenido no pierde su carácter de crédito fiscal para el agente de retención, cuando éstos califiquen como contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, pudiendo ser deducido conforme a lo dispuesto en la Ley que establece dicho impuesto”.

“Artículo 6.- Los proveedores descontarán el impuesto retenido de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se practicó la retención, siempre que tenga el comprobante de retención emitido por el agente, conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de esta Providencia.

Cuando el comprobante de retención sea entregado al proveedor con posterioridad a la presentación de la declaración correspondiente al período en el cual se practicó la retención, el impuesto retenido podrá ser descontado de la cuota tributaria determinada para el período en el cual se produjo la entrega del comprobante.

En todo caso, si el impuesto retenido no es descontado en el período de imposición que corresponde según los supuestos previstos en este artículo, y sin perjuicio de las sanciones aplicables conforme a lo dispuesto en el artículo 17 de esta Providencia, el proveedor puede descontarlo en períodos posteriores.

Parágrafo Único: *En los casos en que el impuesto retenido sea superior a la cuota tributaria del período de imposición respectivo, el excedente no descontado puede ser traspasado al período de imposición siguiente o a los sucesivos, hasta su descuento total. Si transcurridos tres (3) períodos de imposición aún subsiste algún excedente sin descontar, el contribuyente puede optar por solicitar la recuperación de dicho monto al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)”.*

De acuerdo al contenido de la normativa antes transcrita, observa la Sala que el máximo jerarca de la Administración Tributaria por medio de las Providencias Administrativas impugnadas, ha designado a los Contribuyentes Especiales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado, en aquellas operaciones de compra de bienes muebles y recepción de servicios, efectuadas con contribuyentes ordinarios.

Asimismo, esta Máxima Instancia advierte que fue establecido el monto que deberán retener los mencionados Contribuyentes Especiales, el cual será el setenta y cinco por ciento (75%) de la alícuota impositiva que corresponda por cada operación; no obstante, en aquellos casos en los cuales no esté discriminado en la factura el monto del impuesto o cuando ésta no cumpla con las formalidades establecidas, la retención aplicable será del cien por ciento (100%) del impuesto causado. Igual porcentaje se aplicará cuando el proveedor no esté inscrito en el Registro de Información Fiscal.

Frente a tal situación y con el fin de resolver la solicitud de amparo cautelar planteada por los apoderados judiciales de la sociedad mercantil recurrente, este Alto Tribunal aprecia que la misma está fundamentada en que las referidas Providencias Administrativas presuntamente violentan el derecho de propiedad, los principios de capacidad contributiva, legalidad tributaria y no confiscatoriedad de los tributos, así como el derecho de libertad económica de la empresa accionante. Por tal razón, este Alto Tribunal estima pertinente revisar cada una de ellas en el orden siguiente:

(i) En primer lugar, se observa del escrito recursorio de la accionante que denuncia la violación del **derecho de propiedad y del principio de capacidad contributiva**, ya que “...la retención del 75% o del 100 %, consagrada en las providencias impugnadas, afectan en el Impuesto al Valor Agregado, los elementos de la determinación tributaria o cuantificación de la capacidad contributiva y en sí mismo el derecho a la propiedad; por cuanto (...) conlleva el deber para los contribuyentes Especiales de efectuar la retención o detracción del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los clientes o adquirentes de bienes o servicios, violando así la determinación tributaria...”.

En ese mismo orden de ideas, el apoderado judicial de la recurrente explicó que “...considera [su] representada que [los] acto[s] administrativo[s] impugnado[s] establece[n] pagos del Impuesto del Valor

Agregado por adelantado y sobre bases presuntivas ajenas a la realidad financiera, económica y operativa de la empresa (...) como contribuyente Especial, [por lo que] viola[n] el principio de capacidad contributiva ya que se impone que el vendedor del bien o prestador de servicios a los contribuyentes especiales, registren el débito fiscal correspondiente sin que se haya pagado la contraprestación materialmente...". (Agregados de este Alto Tribunal).

En virtud de lo anteriormente expuesto, esta Sala advierte que el derecho de propiedad encuentra su consagración en el artículo 115 del Texto Constitucional, en los términos siguientes:

***“Artículo 115.-** Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes”.*

Con base en la norma constitucional transcrita, se constata que si bien se reconoce en forma expresa la existencia de derechos y garantías constitucionales, los mismos no son absolutos o ilimitados, sino que se encuentran sujetos a determinadas restricciones que deben encontrarse acorde con ciertos fines, tales como la función social, la utilidad pública y el interés general. Tales limitaciones deben ser establecidas con fundamento en un texto legal, o en su defecto reglamentario que encuentre remisión en una Ley, no pudiendo, en caso alguno, establecerse restricciones de tal magnitud que menoscaben el contenido esencial de esos derechos o garantías constitucionales. (*Vid.*, sentencia de esta Sala N° 05685 de fecha 21 de septiembre de 2005, caso: *Alcodir, S.A.*).

Por su parte, el principio de capacidad contributiva previsto en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, ha sido concebido como la aptitud que tiene el contribuyente para soportar las cargas tributarias en su medida económica y real, individualmente considerado, en un período fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo.

Así las cosas, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público, y, de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria. (*Vid.*, decisión de esta Sala N° 00502 de fecha 24 de abril de 2008, caso: *Pañales Barquisimeto, C.A.*).

Con fundamento en lo anterior, se desprende de autos que el representante en juicio de la contribuyente alega la violación del derecho a la propiedad y del principio de capacidad contributiva, toda vez que las Providencias Administrativas impugnadas establecen una detracción anticipada del impuesto determinado en forma presuntiva, al adelantarse de manera indebida o no causada, y en este sentido, a decir del apoderado actor, los mecanismos dispuestos para su recuperación no garantizan la posibilidad de disponer de las sumas de dinero pagadas en exceso de forma expedita, ya que de no ser posible la deducción de las mismas cuotas tributarias determinadas, el transcurso del tiempo requerido para la recuperación, aunado al hecho notorio constituido por la depreciación de la moneda, llevan a concluir que el bien en caso de ser recuperado, tendrá un menor valor para el momento del pago.

Una vez efectuado el análisis del expediente, esta Máxima Instancia no encuentra constancia en autos que la contribuyente haya presentado elementos que evidencien tales perjuicios, mediante la demostración de la demora o la tardanza por parte del órgano administrativo en reconocer la existencia de los créditos fiscales, o bien, la negativa del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en conceder la recuperación de dichos montos.

Asimismo, tampoco han sido consignados ante este Alto Tribunal medios probatorios que demuestren la persistencia de la acumulación de créditos fiscales, argumento este fundamental de la presunta violación del derecho de propiedad.

Con base en lo anterior, esta Alzada observa que la recurrente se limitó a exponer a lo largo de su escrito recursorio, una serie de alegaciones y afirmaciones sobre los supuestos perjuicios que, a su decir, acarrearía la aplicación de las Providencias Administrativas impugnadas y los posibles daños que estas le causarían en su derecho de propiedad transgrediendo el principio de capacidad contributiva, sin probar de manera fehaciente cómo la aplicación de las mencionadas Providencias, constituyen una presunción grave de las violaciones o amenazas de violaciones denunciadas, y tampoco demostró el grave daño o daño irreparable que la sentencia definitiva, de ser considerada estimatoria de su pretensión, le pudiera causar. En razón de ello, esta Sala considera insuficientes los argumentos sostenidos por la accionante sobre tales puntos. (*Vid.*, fallo N° 05656 del 21 de septiembre de 2005, caso: *Cartonajes Florida, S.A.*, ratificada en la decisión No. 02431 de fecha 7 de noviembre de 2006, caso: *Tovar Compañía Anónima, (TOVARCA)*). Así se decide.

(ii) Respecto de la presunta violación del **principio de legalidad tributaria** en la cual, a decir de la sociedad accionante, incurren las Providencias Administrativas recurridas, sobre la base de que ésta se produce por cuanto dichos actos administrativos regulan aspectos del tributo sometidos a la reserva legal, al introducir modificaciones que inciden sobre la base imponible y otros elementos esenciales del tributo. Explica que esto se hace evidente por vía de una determinación que parte de la presunción de que las empresas sólo generan créditos fiscales derivados de costos y gastos; y que la obligación tributaria para cada período mensual, asciende al setenta y cinco por ciento (75%) y, en algunos casos, al cien por ciento (100%) de los débitos fiscales. Lo anterior perjudica a su representada al obligarla a pagar un impuesto indebido o no causado, y a realizar el consiguiente trámite de los reintegros ante la Administración Tributaria.

Asimismo, alegó que “...*queda desnaturalizado, el mecanismo de determinación establecido en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, constituido por la sustracción de los créditos a los débitos fiscales generados durante el transcurso de Un (1) mes calendario, a través de las citadas Providencias dictadas por el Superintendente Nacional Tributario, acto que indiscutiblemente posee un carácter sub-legal, con lo cual se ve invadido el campo de la reserva legal o PRINCIPIO DE LA LEGALIDAD en materia tributaria (...) al introducirse a través de un instrumento distinto a la Ley, modificaciones que inciden en la base imponible del impuesto y en sus elementos esenciales.*”

En tal sentido, este Alto Tribunal estima necesario observar lo que sobre el principio de legalidad tributaria dispone la norma constitucional cuya violación se denuncia, la cual establece que:

“Artículo 317.- No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos

fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.” (Destacado de la Sala).

De la disposición citada se desprende, que el Texto Constitucional prevé como requisito indispensable para el cobro de cualquier tributo y sus accesorios, que éste se encuentre establecido en una norma de rango legal, siendo uno de los fundamentos de esta exigencia la seguridad jurídica de los potenciales sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Tal principio reviste una especial importancia en cuanto a los límites del Estado para ejercer su potestad tributaria, específicamente respecto a la exigibilidad del tributo y sus accesorios, pues esa exigencia dependerá de su consagración legal.

Respecto del principio de legalidad tributaria, la doctrina y la jurisprudencia coinciden al indicar que sus implicaciones básicas van desde el postulado fundamental, conforme al cual la Administración sólo puede obrar cuando haya sido legalmente facultada, hasta la reserva de ley concebida como un medio de protección o garantía para la preservación de la propiedad privada y la libertad de disposición de los derechos patrimoniales ante las restricciones impuestas y derivadas de los tributos, en virtud de la cual pueden cobrarse determinados tributos cuando éstos hayan sido previstos en la ley.

En orden a lo anterior, el señalado principio es visto como una de las características propias del moderno Estado de Derecho, que comporta la subordinación del obrar de la Administración Tributaria a la Constitución y las leyes; resultando este principio objeto de estudios doctrinarios, los cuales coinciden al calificarlo como “*una norma sobre normación*”, el cual implica el establecimiento de las relaciones entre el ordenamiento jurídico en general y el acto u actos emanados de la Administración. (*Vid.*, sentencia N° 05656 del 21 de septiembre de 2005, caso: *Cartonajes Florida, S.A. y otros*).

Por tales motivos, resulta evidente para esta Sala que dicho principio, tal como ha sido concebido por nuestro Constituyente, se erige como un estatuto obligatorio para las distintas ramas del poder público, es decir, como un mandamiento dirigido propiamente al Estado para establecer los límites del ejercicio de las potestades conferidas a éste en el ámbito de la tributación; en consecuencia, en el caso *sub examine* la vinculación de este

principio con la legalidad configura un verdadero derecho subjetivo constitucional susceptible de tutela judicial directa.

Ahora bien, respecto de la solicitud de amparo cautelar formulada por el apoderado judicial de la empresa accionante con base en la presunta violación del anterior precepto constitucional, debe señalarse que la jurisprudencia ha señalado que para establecer el “*fumus boni iuris*” o apariencia del buen derecho, debe basarse el juez en criterios objetivos definidos extraídos del estudio del caso concreto, sin embargo en el asunto bajo examen, al igual que ocurrió en un caso similar al de autos contenido en la sentencia N° 01885 de fecha 26 de julio de 2006, caso: *Ferre Colmenarez, C.A.*, se advierte que dicho estudio supondría una valoración anticipada del fondo de la controversia.

Aunado a lo anterior, cabe destacar que para determinar si las Providencias Administrativas impugnadas violan el principio de legalidad tributaria, debe necesariamente revisarse normas de rango legal como sería en el presente caso la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, lo cual está vedado en esta etapa del proceso, pues lo que se pretende con el ejercicio del amparo es la protección de manera provisional de derechos y garantías constitucionales frente a hechos que se presumen constituyen una amenaza o transgresión de los derechos o garantías alegados como vulnerados, motivo por el cual se desestima la denuncia que al respecto esgrimiera el apoderado judicial de la accionante. Así se declara.

(iii) Adicionalmente, se observa que la empresa recurrente denunció la violación del **principio de no confiscatoriedad del tributo**, ya que “...*debido a la alteración del mecanismo previsto en la ley contraria al principio de no confiscatoriedad de los tributos previstos en el artículo 317 de la Constitución, dado que al adelantar el pago de una supuesta obligación fiscal establecida mediante un acto administrativo que probablemente no le corresponda una vez efectuada la compensación entre créditos y débitos fiscales que estable[ce] la Ley del IVA...*”. (Corchetes de la Sala).

Arguyó que dichas providencias violan el derecho prenombrado “...*ya que el tributo es de naturaleza confiscatoria al no permitirle obtener un margen de ganancia justo y razonable, libre o neto después de su pago...*”.

Sobre el referido principio de no confiscatoriedad, cabe señalar que el mismo encuentra su basamento legal en el artículo 317 Constitucional, cuyo postulado establece: “*Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio*”.

Así las cosas, esta Máxima Instancia ha sostenido que el referido principio encuentra fundamento en la inviolabilidad del derecho de propiedad por vía de una tributación desproporcionada y fuera del contexto de la capacidad para contribuir con las cargas públicas, siendo en consecuencia, un límite a la imposición desmedida y una garantía a la propiedad de los particulares.

En el ámbito impositivo, la confiscatoriedad de un tributo supone la apropiación indebida de los bienes particulares por parte del Estado, en virtud de la aplicación de una determinada normativa que desborda los límites de la razonabilidad por lo exagerado y grosero de su *quantum*, en abierto detrimento de la capacidad de los particulares para contribuir con las cargas fiscales.

De acuerdo a los fundamentos presentados por la contribuyente en su solicitud cautelar de amparo, esta Alzada advierte que ni al momento de la presentación del recurso de nulidad, y tampoco en una oportunidad posterior se ha consignado algún elemento probatorio que conlleve a crear en esta Sala la convicción de la violación o amenaza de violación del principio de no confiscatoriedad, como consecuencia de la aplicación de la Providencia Administrativa impugnada, como pudieron haber sido los estados financieros de la empresa, así como los libros y demás registros contables.

Con arreglo a lo anterior, resulta forzoso para la Sala declarar improcedente la denuncia planteada por la empresa accionante referente a la presunta violación del principio de no confiscatoriedad de los tributos. Así se declara.

(iv) Decidido lo precedente, corresponde revisar lo atinente a la denuncia de violación del **derecho a la libertad económica**, fundamentado en que las Providencias impugnadas conculcan “...*el derecho constitucional de propiedad [puesto que éste] queda limitado por una norma de rango sublegal e igualmente debido a la imposición de la carga (...) como Contribuyente Especial [debe] adelantar el pago de un impuesto que todavía no se ha causado impidiéndole el libre ejercicio de su derecho a la actividad económica, al no poder disponer de un activo importante para la inversión y puesta en funcionamiento de su aparato productivo...*”. (Añadidos de esta Sala).

En este sentido, esta Máxima Instancia observa que el artículo 112 de la Carta Magna, contempla el principio del derecho a la libertad económica, el cual puede considerarse violado o amenazado cuando existe una restricción que no encuentre soporte constitucional o legalmente establecido, y cuyo texto es del tenor siguiente:

*“**Artículo 112.-** Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país”.*

En el caso concreto, esta Sala observa que el representante judicial de la sociedad mercantil accionante se limitaron a plantear que las Providencias impugnadas violentan el principio del derecho a la libertad económica, sin presentar elementos probatorios, que hagan siquiera *prima facie* pensar en la vulneración de tal derecho; en otras palabras, no consignaron ante esta Máxima Instancia elementos de convicción suficientes que demuestren, en principio, la existencia de tal infracción, al prohibirles disponer de un flujo económico para la inversión en el desarrollo de su actividad. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Político-Administrativa dictada bajo el N° 00502 de fecha 24 de abril de 2008, caso: *Pañales Barquisimeto, C.A.*).

Con fundamento en lo expuesto, este Alto Tribunal estima que en el caso de autos no se verifica en esta etapa cautelar dicha violación o amenaza de violación del derecho a ejercer la actividad económica en condiciones de libre competencia. Así se declara.

De acuerdo con las anteriores consideraciones, esta Alzada observa que no se cumplen los extremos para que sea acordado un amparo cautelar, esto es, el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*, este último

configurable por la verificación del primer requisito, toda vez que no quedó demostrado que la normativa contenida en las Providencias Administrativas Nros. SNAT/2002/1419 y SNAT/2002/1455, amenacen con violar derechos y garantías constitucionales, dada la inexistencia de suficientes elementos de juicio que permitan en esta fase cautelar verificar la violación o amenaza de violación de los derechos constitucionales denunciados por la sociedad mercantil accionante. En consecuencia, resulta forzoso para la Sala declarar improcedente la solicitud de amparo cautelar, como consecuencia de la falta de demostración de la afectación en la esfera jurídico-subjetiva de la contribuyente recurrente por las referidas Providencias. Así se decide.

V DECISIÓN

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

1.- **ACEPTA LA COMPETENCIA** que le fue declinada por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo para conocer del recurso contencioso administrativo de nulidad ejercido conjuntamente con solicitud de amparo cautelar, por el apoderado judicial de la sociedad mercantil **PRODUCTOS DE SEGURIDAD INDUSTRIAL, C.A. (PRODUSCA)**, contra las Providencias Administrativas signadas con los Nros. SNAT/2002/1419 y SNAT/2002/1455, dictadas por el **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, en fecha 15 y 29 de noviembre de 2002, mediante las cuales se designan a los Contribuyentes Especiales como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado.

2.- **LA NULIDAD** de todas las actuaciones procesales cumplidas en el expediente No. AB41-N-2003-000008 de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, de conformidad con el artículo 206 del Código de Procedimiento Civil.

3.- **ADMITE**, en cuanto ha lugar en derecho, el recurso contencioso-administrativo de nulidad ejercido contra las Providencias Administrativas antes identificada.

4.- **IMPROCEDENTE** la solicitud cautelar de amparo.

Publíquese, regístrese y notifíquese. Remítase el presente expediente al Juzgado de Sustanciación a los fines de la continuación del proceso. 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 diez (10) días del mes de mayo del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

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

El Vicepresidente

**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha once (11) de mayo del año dos mil
diecisiete, se publicó y registró la anterior
sentencia bajo el N° 00516.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD