



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADO PONENTE: MARCO ANTONIO MEDINA SALAS

Expediente Núm. 2016-0795

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, mediante oficio número 816-2016 de fecha 3 de noviembre de 2016, recibido en esta Sala Político-Administrativa el 7 de diciembre del mismo año, remitió el expediente distinguido con el número 3185 (de su nomenclatura), correspondiente al recurso de apelación ejercido en fecha 6 de octubre de 2016 por el abogado Wenry Hebert Garavito Mora, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 115.886, actuando con el carácter de sustituto del Procurador General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, según instrumento poder autenticado el 27 de marzo de 2015, ante la Notaria Pública Vigésimo Quinta del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, bajo el número 42, tomo 50 de los Libros de Autenticaciones, contra la **sentencia definitiva número 130** dictada por el juzgado remitente en fecha 30 de junio de 2016, que declaró con lugar los recursos contenciosos tributarios ejercidos conjuntamente con solicitudes de medidas cautelares de suspensión de efectos los días siguientes:

1.- El 9 de noviembre de 2015, por el ciudadano José Gregorio Melo Sánchez, con cédula de identidad V-9.215.038, en su condición de Párroco de la Parroquia Eclesiástica Jesús Obrero de la ciudad de San Cristóbal del Estado Táchira y la ciudadana María Mercedes Castillo Méndez, con cédula de identidad V-4.363.595, actuando con la cualidad de Directora de la **ASOCIACIÓN CIVIL UNIDAD EDUCATIVA COLEGIO JESÚS OBRERO**, ambos miembros del Consejo Superior de esa Institución, el primero con la cualidad de Presidente y representante legal y la segunda con el carácter de miembro, conforme a las cláusulas decima novena y vigésima tercera de la reforma de sus estatutos sociales inscritos el 18 de octubre de 2010, en el Registro Público del Primer Circuito del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira, bajo el número 48, tomo 22 del Protocolo de Transcripción respectivo.

2.- El 10 de noviembre de 2015 por la ciudadana Blanca Zulay Roa Pérez, con cédula de identidad V-11.505.514, actuando en su condición de Presidenta de la **ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE EDUCACIÓN CATÓLICA (AVEC) SECCIONAL SAN CRISTÓBAL**, según se evidencia de constancia emitida por la ciudadana Trina Margarita Carmona de Díaz, con cédula de identidad V-4.564.751, en su cualidad de Presidenta de la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC), de acuerdo al Acta número 5 celebrada el 21 de junio de 2013, protocolizada en fecha 6 de enero de 2014, en el Registro Inmobiliario del Primer Circuito del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, bajo

el número 3, folio 11, tomo 1 del protocolo de transcripción respectivo, conjuntamente con el ciudadano y las ciudadanas siguientes: (i) Presbítero Rogelio Antonio Landaeta Mantilla, con cédula de identidad V-9.351.179, en su cualidad de Vicepresidente de la **ASOCIACIÓN CIVIL UNIDAD EDUCATIVA COLEGIO NUESTRA SEÑORA DEL CARMEN**, (ii) Azalhia Irama Niño de Daza, con cédula de identidad V-5.282.415, en su condición de Directora de la **UNIDAD EDUCATIVA COLEGIO MARÍA INMACULADA**, (iii) Ana Julia Carmona Árias, con cédula de identidad V-11.846.751, en su carácter de Presidenta de la **ASOCIACIÓN CIVIL UNIDAD EDUCATIVA COLEGIO SANTA ROSA DE LIMA**, (iv) Maritza Coromoto López Rojas, con cédula de identidad V- 7.473.993, en su cualidad de Directora de la **ASOCIACIÓN CIVIL UNIDAD EDUCATIVA COLEGIO AGUSTINIANO PARROQUIAL PADRE FRÍAS**, (v) Josefá Ramírez de Hinojosa, con cédula de identidad V-13.145.138, en su condición de Vicepresidenta de la **UNIDAD EDUCATIVA COLEGIO LA VILLA DE LOS NIÑOS**, (vi) María Mercedes Martín Herrero, con cédula de identidad V-10.178.098, en su carácter de Directora de la **FUNDACIÓN UNIDAD EDUCATIVA COLEGIO MONSEÑOR SANMIGUEL**, (vii) Arcel Nebey Barrera Aguillón, con cédula de identidad V- 11.502.683, en su cualidad de Directora de la **ASOCIACIÓN CIVIL UNIDAD EDUCATIVA COLEGIO NUESTRA SEÑORA DE LA CONSOLACIÓN TÁRIBA** y (viii) Blanca Zulay Roa Pérez, con cédula de identidad V- 11.505.514, en su condición de Presidenta de la **UNIDAD EDUCATIVA INSTITUTO CORAZÓN DE JESÚS**.

3.- El 11 de noviembre de 2015, por el ciudadano José Noel Bracamonte Sanguino, con cédula de identidad V-6.109.794, en su carácter de Director de **ASOCIACIÓN CIVIL ESCUELA DE MÚSICA SANTA CECILIA**; todos asistidos por la abogada Nell Karin Mora de Sánchez, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 72.491.

El caso que ahora se examina versa sobre los recursos contenciosos tributarios incoados conjuntamente con solicitudes de medidas cautelares de suspensión de efectos ante el referido tribunal, contra los actos administrativos identificados con las letras y números *SNAT/GGSJ/GDA/ DDT/2015/1271-2260* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.289* del 31 de julio de 2015, notificado el 2 de octubre de 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/ 2015/2353* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.490* de fecha 31 de agosto de 2015, notificado el 24 de septiembre de 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/ 1237-2263* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.284* de fecha 31 de julio de 2015, notificado el 13 de octubre de 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/ 1285-2275* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.286* de fecha 31 de julio de 2015, notificado el 22 de septiembre de 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/ 1273-2261* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.293* de fecha 31 de julio de 2015, sin fecha de notificación; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1243* contentivo de la *Consulta DCR-5-81.601* del 29 de abril 2015, sin fecha de notificación; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1294-2277* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.292* del 31 de julio de 2015, sin fecha de notificación; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1247-2251* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.226* del 31 de julio de 2015, notificado en fecha 18 de septiembre de 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1246-2257* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.223* del 31 de julio de 2015, notificado en fecha 18 de septiembre de 2015 y *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1331-2362* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.505* del 31 de agosto de 2015, sin fecha de notificación, dictados por la Gerencia de Doctrina Tributaria de la Gerencia General de Servicios Jurídicos adscrita al Servicio

Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante los cuales declaró con respecto a cada accionante que: “**no califica como institución exenta del pago del Impuesto Sobre la Renta**” (el primer acto) y “**no se encuentra exenta del pago del Impuesto Sobre la Renta**” (los restantes actos). (Destacados de la fuente).

Decidida la causa con lugar en primera instancia mediante sentencia definitiva, por auto de fecha 30 de junio de 2016 el tribunal de mérito oyó en ambos efectos la apelación ejercida por el Fisco Nacional y ordenó la remisión del expediente a esta alzada.

El 14 de diciembre de 2016, se dio cuenta en Sala, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y, asimismo el Magistrado Marco Antonio Medina Salas fue designado Ponente, quien con tal carácter suscribe el presente fallo. En la misma oportunidad se fijaron nueve (09) días continuos en razón del término de la distancia y un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación, lo cual hizo en fecha 2 de febrero de 2017, la abogada Ginette García Trejo, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 61.470, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, según se evidencia del documento poder otorgado el 16 de enero de 2017, bajo el número 18, tomo 9, folios 71 al 74 de los libros de Autenticaciones llevados por esa Notaría.

Cumplidos como fueron sucesivamente los trámites y actos procesales, en fecha 21 de febrero de 2017 el abogado Charles Antonio Lazzari Gordils y las abogadas Nell Karin Mora de Sánchez, María Henrika Caraballo de Gavidia y Elia Ramona Berrio Simanca, inscrito e inscritas en el INPREABOGADO bajo los números 9.271, 72.491, 37.426 y 124.705, respectivamente, actuando con el carácter de apoderado y apoderadas judiciales de la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero, Fundación Unidad Educativa Colegio María Inmaculada, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Santa Rosa de Lima, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Agustiniano Parroquial Padre Frías, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio La Villa de los Niños, Fundación Unidad Educativa Colegio Monseñor Sanmiguel, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de la Consolación Tárriba, Unidad Educativa Corazón de Jesús, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen y la Asociación Civil Escuela de Música Santa Cecilia, según consta del Poder Especial autenticado el 7 de febrero de 2017 ante la “*Oficina Inmobiliaria de Registro Público con Funciones Notariales del Municipio Córdoba del Estado Táchira*”, consignaron el escrito de contestación a los fundamentos de la apelación.

La causa entró en estado de sentencia el 23 de febrero de 2017, de acuerdo con lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

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.

Realizado el estudio del expediente pasa esta Máxima Instancia a decidir, con fundamento en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

I ANTECEDENTES

Por actos administrativos identificados con los alfanuméricos *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1243* contentivo de la *Consulta DCR-5-81.601* del 29 de abril 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1273-2261* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.293* de fecha 31 de julio de 2015 y *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1294-2277* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.292* del 31 de julio de 2015, sin fechas de notificación, la Gerencia de Doctrina Tributaria de la Gerencia General de Servicios Jurídicos adscrita al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) informó a:

a) La Asociación Civil Unidad Educativa Colegio La Villa de los Niños que no califica como institución exenta del impuesto sobre la renta, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, ya que:

*“... no cumple con el precepto legal previsto en el numeral 3 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por cuanto se dedica a impartir enseñanza en los niveles de estudio Preescolar, Educación Básica y Educación Media Diversificada y Profesional a los niños, niñas, adolescentes y adultos, tales actividades no encuadran dentro del precepto legal, en virtud de que no es una institución benéfica ni de asistencia social de acuerdo con lo establecido en el artículo 17 del Reglamento de la ley in comento, por consiguiente, se desvían del fin o propósito del legislador, restricción que es incompatible con la posibilidad de comprender otras áreas o realizar cualquier actividad, por lo que **no se verifica el cumplimiento del primero de los requisitos** establecido para la procedencia de la exención solicitada.*

*De ahí que, al no cumplirse con el primero de los requisitos dispuestos en la normativa que rige la materia, **de concurrencia obligatoria** para que proceda la dispensa solicitada, resulta inoficioso analizar los restantes. (...)*. (Destacado del acto).

b) La Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Agustiniiano Parroquial Padre Frías que no califica como institución exenta del impuesto sobre la renta, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, pues:

*“... **no se ajusta con el precepto legal** previsto en el numeral 3 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en razón de que no estamos en presencia de una institución benéfica que realice actividades que tengan por objeto prestar servicios médicos, docentes o suministrar alimentos, vestidos, o albergues a los desvalidos o suministrar fondos para los mismos objetivos en el país y no se trata de una institución de tipo asistencial que se dedique a la prevención o disminución de enfermedades, la miseria, el vicio y otros males sociales, al igual las que se dediquen a la protección de los derechos humanos o a suministrar fondos para estos mismos fines, por lo que **no cumple con el primero de los requisitos**.*

*En cuanto al segundo requisito referido a si persigue o no fines lucrativos, se evidencia del Acta Constitutiva que es una institución **‘sin fines de lucro’**, de tal manera que, cumple con la segunda condición.*

En relación al tercer requisito, que establece la necesidad de que en ningún caso, distribuya ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza, en este sentido el documento constitutivo y estatutario nada señala taxativamente al respecto por lo tanto incumple con el tercero de los requisitos de obligatoria concurrencia y por ende contrario a lo que el legislador prevé, en consecuencia no se ajusta al precepto legal previsto en la Ley de Impuesto Sobre la renta antes aludido.

Respecto al cuarto requisito, referente a que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio, en este sentido en su acta constitutiva en su Cláusula Quinta parte final establece lo siguiente... 'Como consecuencia de lo anterior los ingresos obtenidos por la Asociación serán medios para lograr sus fines benéficos, sin que en ningún caso se distribuyan ganancias, utilidades, ni beneficios de cualquier naturaleza, o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros. Por lo tanto cumple con el cuarto requisito. (...)'. (Destacado de la fuente).

c) La Fundación Unidad Educativa Colegio Monseñor Sanmiguel que no califica como institución exenta del impuesto sobre la renta, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, por cuanto:

*“... no se ajusta con el precepto legal previsto en el numeral 3 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en razón de que no estamos en presencia de una institución benéfica que realice actividades que tengan por objeto prestar servicios médicos, docentes o suministrar alimentos, vestidos, o albergues a los desvalidos o suministrar fondos para los mismos objetivos en el país y no se trata de una institución de tipo asistencial que se dedique a la prevención o disminución de enfermedades, la miseria, el vicio y otros males sociales, al igual las que se dediquen a la protección de los derechos humanos o a suministrar fondos para estos mismos fines, por lo que **no cumple con el primero de los requisitos**.*

*En cuanto al segundo requisito referido a si persigue o no fines lucrativos, se evidencia del Acta Constitutiva que es una institución ‘**sin fines de lucro**’, de tal manera que, cumple con la segunda condición.*

En relación al tercer requisito, que establece la necesidad de que en ningún caso, distribuya ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza, en este sentido en su acta de asamblea el artículo 25 establece lo siguiente: En caso de que la fundación dejase de cumplir los fines para los que fue creada, se procederá a su liquidación y una vez pagadas sus pasivos, los bienes ordinarios que se quedaren serán integrados al patrimonio de la parroquia Eclesiástica El Sagrario de Catedral. Por lo tanto cumple con el tercero de los requisitos.

*En cuanto al cuarto requisito que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio, en este sentido no hay nada expreso en sus estatutos que haga alusión a esta condición, de ahí que, **tampoco cumple este cuarto supuesto**. (...)'.* (Destacado del acto).

Mediante el acto administrativo identificados con las letras y números *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1331-2362* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.505* del 31 de agosto de 2015, sin fecha de notificación, dictado por la Gerencia de Doctrina Tributaria de la Gerencia General de Servicios Jurídicos adscrita al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y tributaria

(SENIAT), se indicó a la Asociación Civil Escuela de Música Santa Cecilia que no califica como institución exenta del pago de impuesto sobre la renta, por cuanto:

“... en cuanto al primero de los requisitos establecidos en el numeral 3 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se evidencia que (...), no se ajusta al precepto legal, en virtud de que las actividades desarrolladas no encuadran en la norma, al no tratarse de una institución benéfica ni de índole asistencial de acuerdo a la definición prevista dentro del artículo 17 del Reglamento de la Ley de impuesto sobre la Renta, dichas actividades se desvían del fin o propósito del legislador; restricción que es incompatible con la posibilidad de comprender otras áreas o realizar cualquier otra actividad, por lo que no se verifica el cumplimiento del primer requisito establecido para la procedencia de la exención solicitada.

De ahí que, al no cumplir con el primero de los requisitos dispuestos en la normativa que rige la materia, de concurrencia obligatoria para que proceda la dispensa solicitada, resulta inoficioso analizar los restantes requisitos. (...)”. (Destacado de la fuente).

El **18 de septiembre de 2015** la Gerencia de Doctrina Tributaria de la Gerencia General de Servicios Jurídicos adscrita al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), notificó los actos administrativos signados con las letras y números *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1247-2251* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.226* de fecha 31 de julio de 2015 y *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1246-2257* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.223* del 31 de julio de 2015, donde indicó que:

a) La Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de la Consolación Táriba no califica como institución exenta del pago de impuesto sobre la renta, porque:

“... en cuanto al primero de los requisitos establecidos en el numeral 3 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se evidencia que (...), no se ajusta al precepto legal, en virtud de que las actividades desarrolladas no encuadran en la norma, al no tratarse de una institución benéfica ni de índole asistencial de acuerdo a la definición prevista dentro del artículo 17 del Reglamento de la Ley de impuesto sobre la Renta, dichas actividades se desvían del fin o propósito del legislador; restricción que es incompatible con la posibilidad de comprender otras áreas o realizar cualquier otra actividad, por lo que no se verifica el cumplimiento del primer requisito establecido para la procedencia de la exención solicitada.

De ahí que, al no cumplir con el primero de los requisitos dispuestos en la normativa que rige la materia, de concurrencia obligatoria para que proceda la dispensa solicitada, resulta inoficioso analizar los restantes requisitos. (...)”. (Destacado del acto).

b) La Unidad Educativa Corazón de Jesús no califica como institución exenta del pago de impuesto sobre la renta, debido a que:

“... en cuanto al primero de los requisitos establecidos en el numeral 3 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se evidencia que (...), no se ajusta al precepto legal, en virtud de que las actividades desarrolladas no encuadran en la norma, al no tratarse de una institución benéfica ni de índole asistencial de acuerdo a la definición prevista dentro del artículo 17 del Reglamento de la Ley de impuesto sobre la Renta, dichas actividades se desvían del fin o propósito del legislador; restricción que es

incompatible con la posibilidad de comprender otras áreas o realizar cualquier otra actividad, por lo que no se verifica el cumplimiento del primer requisito establecido para la procedencia de la exención solicitada.

De ahí que, al no cumplir con el primero de los requisitos dispuestos en la normativa que rige la materia, de concurrencia obligatoria para que proceda la dispensa solicitada, resulta inoficioso analizar los restantes requisitos. (...). (Destacado de la fuente).

En fecha **22 de septiembre de 2015** la aludida la Gerencia de Doctrina Tributaria notificó a la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Santa Rosa de Lima el acto administrativo identificado con el alfanumérico *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1285-2275* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.286* del 31 de julio de 2015, en el cual indicó que no califica como institución exenta del pago de impuesto sobre la renta, en atención a que:

*“... no cumple con el precepto legal con el precepto legal previsto en el numeral 3 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en razón de que se trata de una institución dedicada a realizar actividades de carácter **educativa**, según se constata de la transcripción parcial de su objeto principal, en virtud de que su representada está encaminada a fomentar, desarrollar y evaluar las menciones y modalidades previstas en el Nuevo Diseño Educativo, impartiendo al alumnado una formación en los distintos niveles y modalidades del sistema educativo; **tales actividades no encuadran dentro del precepto legal, en virtud de que no es institución benéfica ni de asistencia social de acuerdo a lo establecido en el artículo 17 del Reglamento (...), por consiguiente, se desvían del fin o propósito del legislador, restricción que es incompatible con la posibilidad de comprender otras áreas o realizar cualquier otra actividad, por lo que no se verifica el cumplimiento del primero de los requisitos establecidos para la procedencia de la exención solicitada.***

*En cuanto al segundo requisito referido a si persigue fines lucrativos, se evidencia en la Cláusula Primera que es una institución ‘**sin fines de lucro**’, de tal manera que, cumple con la segunda condición.*

En relación al tercer requisito, referido a la no distribución o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros, el Documento Constitutivo Estatutario establece en su Cláusula Vigésima Primera parte final menciona lo siguiente: Por cuanto la Asociación no tiene fines de lucro, todos los Miembros convienen que de extinguirse por cualquier causa la presente asociación, los bienes de ésta pasarán a la Asociación Civil de Protección Social con domicilio en la Ciudad de Mérida. Por lo tanto cumple con esta tercera condición.

Por último, en cuanto al cuarto requisito, referente a que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio, en este sentido el documento constitutivo y estatutario en su Cláusula Décima Quinta, nada establece taxativamente. Por lo tanto no cumple con esta cuarta condición. (...). (Destacado del acto)

El **24 de septiembre de 2015** el órgano recaudador notificó a la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen el acto administrativo identificado con el alfanumérico *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/ 2015/-2353* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.490* del fecha 31 de agosto de 2015, mediante el cual le informó que no califica como institución exenta del impuesto sobre la renta, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, ya que:

“... no cumple con el precepto legal previsto en el numeral 3 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en virtud que la norma en comento establece el beneficio taxativamente a las instituciones de carácter benéfica y Asistencial, y una vez analizado el Documento Constitutivo se puede evidenciar que las actividades que desarrolla la Institución de acuerdo a su objeto, son de carácter **EDUCATIVA**, como es el caso de: ‘Impartir, desarrollar y evaluar la educación en todos los niveles académicos previstas en el Diseño Curricular, adaptándose al sistema normativo vigente, conforme a las previsiones establecidas en la ley y que sean dictadas por las autoridades administrativas gubernamentales competentes; Fomentar el desarrollo de actividades de formación educativa, social, moral y religiosa, para todos los grupos sociales, especialmente para personas de escasos recursos económicos; impartir al alumnado una formación integral en los distintos niveles y modalidades del sistema educativo, especialmente referidos a la competencia, bloques, contenidos conceptuales y demás objetivos programáticos propuestos, con énfasis en los aspectos de mayor alcance y eficiencia en todos los planes y programas; Organizar actividades educativas de cualquier género tendentes a la enseñanza de los valores éticos, morales, culturales, científicos, de derechos humanos, civiles, sociales, políticos y religiosos, mediante convivencias, retiros, talleres, revistas, manuales, publicaciones, ensayos; Dirigir, Administrar y preservar el instituto educacional (...); las demás leyes que le asignen la constitución y las demás leyes de la materia’, por lo tanto dichas actividades no encuadran dentro de la norma **motivo por el cual incumple con el primero de los requisitos.**

En cuanto al segundo requisito de **no perseguir fines de lucro** distintos a aquellos necesarios para obtener los fines que le son propios, al respecto el acta Constitutiva establece que es una Asociación sin fines de lucro, en razón de ello su representada cumple con el segundo de los requisitos.

Por otra parte, con relación al tercer requisito, referido a la **no distribución o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros**, el Documento Constitutivo Estatutario establece en su artículo 23 lo siguiente: ‘La disolución y liquidación de la asociación solo podrá ser decidida por una Asamblea General Extraordinaria (...). En su decisión, dicha Asamblea General Extraordinaria determinara el procedimiento de disolución y liquidación, y dispondrá que los bienes que conforman el patrimonio de la Asociación sólo podrán ser asignados al Colegio Nuestra Señora del Carmen o en su defecto, a la Diócesis de San Cristóbal en el Estado Táchira (...)’, por lo que cumple con el tercero de los requisitos.

Por último, en cuanto al cuarto requisito **que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio** el Acta Constitutiva no señala nada al respecto, por lo tanto no cumple con el cuarto de los requisitos. (...). (Destacado de la fuente).

En fecha **2 de octubre de 2015** la mencionada Gerencia de Doctrina Tributaria notificó a la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero el acto administrativo signado con las letras y números *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/ 2015/1271-2260* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.289* del 31 de julio de 2015, en donde señaló que no califica como institución exenta del pago de impuesto sobre la renta, debido a que:

“... no cumple con el precepto legal previsto en el numeral 3 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en razón de que se trata de una institución dedicada a realizar actividades de carácter educativa, según se constata de la transcripción parcial de su objeto principal, en virtud que su representada está encaminada esencialmente a: Promover actividades que fomenten el conocimiento, mediante ensayos, talleres, convivencias, publicaciones, manuales, textos y revistas y en fin

dedicarse a todas aquellas actividades que directa o indirectamente se relacionen con la actividad intelectual, cultural, social de promoción y capacitación humana que la inspira (...); tales actividades no encuadran dentro del precepto legal, en virtud de que no es una institución benéfica ni de asistencia social de acuerdo a lo establecido en el artículo 17 del Reglamento de la Ley in comento, por consiguiente, se desvían del fin o propósito del legislador, restricción que es incompatible con la posibilidad de comprender otras áreas o realizar cualquier otra actividad, por lo que no se verifica el cumplimiento del primero de los requisitos establecidos para la procedencia de la exención solicitada.

En cuanto al segundo requisito referido a si persigue o no fines lucrativos se evidencia en la Cláusula Primera que es una institución 'sin fines de lucro' de tal manera que cumple con la segunda condición.

En relación al tercer requisito, referido a la no distribución de parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros, el Documento Constitutivo Estatutario establece en su Cláusula Séptima parte final lo siguiente: En caso de acordarse su disolución se procederá a liquidarla y una vez canceladas sus obligaciones, los bienes que de cualquier especie quedaren serán integrados al patrimonio de la Parroquia Jesús Obrero. Por lo tanto cumple con esta tercera condición.

Por último, con respecto al cuarto requisito, referente a que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio, en este sentido el documento constitutivo y estatutario en su Cláusula Séptima nada menciona al respecto. Por lo tanto no cumple con esta cuarta condición. (...)". (Destacado del acto).

El **13 de octubre de 2015** la Administración Tributaria notificó a la Fundación Unidad Educativa Colegio María Inmaculada, el acto administrativo *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1237-2263* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.284* de fecha 31 de julio de 2015, donde informó que no se encuentra exenta del pago del impuesto sobre la renta, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, por cuanto:

*"... Del análisis realizado al objeto desarrollado por la **FUNDACIÓN** (...), se observa que no se ajusta al precepto legal previsto en el numeral 3 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en razón de que no estamos en presencia de una institución benéfica que realice actividades que tenga por objeto prestar servicios médicos, docentes o suministrar alimentos, vestidos o albergues a los desvalidos o suministrar fondos para los mismos objetivos en el país y no se trata de una institución de tipo asistencial que se dedique a la prevención o disminución de enfermedades, la miseria, el vicio u otros males sociales (...) que se dediquen a la protección de los derechos humanos o a suministrar fondos para estos fines, por lo que no cumple con el primero de los requisitos (...)"*. (Destacado de la fuente).

En fechas 9, 10 y 11 de noviembre de 2015 la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero; la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) Seccional San Cristóbal, conjuntamente con la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen, la Unidad Educativa Colegio María Inmaculada, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Santa Rosa de Lima, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Agustiniiano Parroquial Padre Frías, la Unidad Educativa Colegio La Villa de Los Niños, la Fundación Unidad Educativa Colegio Monseñor Sanmiguel, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de La Consolación Táriba, la Unidad

Educativa Instituto Corazón de Jesús; y la Asociación Civil Escuela de Música Santa Cecilia; interpusieron sendos recursos contenciosos tributarios incoados conjuntamente con solicitudes de medidas cautelares de suspensión de efectos ante el juzgado de instancia, contra los actos administrativos identificados con las letras y números *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1271-2260* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.289* del 31 de julio de 2015, notificada el 2 de octubre del mismo año; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/2353* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.490* de fecha 31 de agosto de 2015, notificado el 24 de septiembre de 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1237-2263* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.284* del 31 de julio de 2015, notificado el 13 de octubre de 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1285-2275* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.286* de fecha 31 de julio de 2015, notificado el 22 de septiembre de 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1273-2261* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.293* del 31 de julio de 2015, sin fecha de notificación; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1243* contentivo de la *Consulta DCR-5-81.601* de fecha 29 de abril 2015, sin fecha de notificación; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1294-2277* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.292* del 31 de julio de 2015, sin fecha de notificación; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1247-2251* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.226* de fecha 31 de julio de 2015, notificado el 18 de septiembre de 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1246-2257* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.223* del 31 de julio de 2015, notificado el 18 de septiembre de 2015; y *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1331-2362* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.505* del 31 de agosto de 2015, sin fecha de notificación, respectivamente, en los que alegaron:

Que la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) tiene personalidad jurídica propia y fue creada como “...**una asociación Civil sin fines de lucro**, educativa,(...) *al servicio de la iglesia y de la comunidad Nacional Venezolana*”. (Destacado del recurso).

Asimismo, sostuvieron que “*ha sido constituida según directrices de la Santa Sede y del Episcopado Venezolano, y por voluntad de las congregaciones Religiosas y de los Institutos e Instituciones Educativas Católicas del País*”, lo cual significa que “*es una Institución o entidad particular*” y al ser creada “*directamente por la iglesia Católica y al tener personalidad jurídica propia goza de la misma personalidad Jurídica ante el Estado que la que tiene las Diócesis, los Capítulos Catedrales, los Seminarios, Las Parroquias, las Ordenes, Congregaciones Religiosas....*” (Destacado del escrito).

Destacaron que los fines principales de la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) es “***Dar preferencia a la educación popular en la extensión de los bienes y servicios de la educación católica***”; razón por la cual, “***hace a esta institución Católica de Carácter Benéfico***”, pues persigue el bien de los demás y en especial de los niños, niñas y adolescentes de escasos recursos por medio de la realización de una educación de carácter popular, aunado a que los padres y madres de familia solo participan realizando un pequeño aporte económico o contribución mensual proporcional a sus posibilidades económicas para gastos de funcionamiento. (Destacado del recurso).

Precisaron que de acuerdo al Convenio Educacional suscrito entre el Ministerio del Poder Popular para la Educación y la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC), las instituciones afiliadas a la aludida Asociación “***manejan fondos públicos y por ende no tienen fines de lucro ni mucho menos reparten utilidades o dividendos entre sus representantes legales***”. (Destacado del escrito).

En su ayuda trajeron a colación, el criterio sostenido por la Administración Tributaria, donde se declararon exentas del pago del impuesto sobre la renta a la Iglesia Católica y a sus instituciones (acto administrativo identificado con las letras y números *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2014/3016* contentivo de la *Consulta* número *DCR-5-78330* del 15 de octubre de 2014) al ser consideradas como entidades venezolanas de carácter público, por lo que la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) “creada por la Iglesia Católica también goza de tal carácter y por ende sus actividades se encuentran dentro de la configuración de actividades *EXENTAS DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA*”, de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 14 (numerales 1 y 3) del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

Solicitaron la suspensión de los efectos de los actos administrativos recurridos, por cuanto “*la ejecución pudiera causar graves perjuicios al funcionamiento interno de la institución educativa y por ende causar un perjuicio irreparable a (...) niños, niñas y adolescentes que cursan estudios (...). Invoc[aron] a tal efecto todos los derechos y garantías constitucionales que gozan todos los niños así como el DERECHO DEL INTERÉS SUPERIOR DEL NIÑO, NIÑA Y ADOLESCENTE previsto en el [artículo] 8 de la LOPNNA*”. (Inserto de la Sala).

Por consiguiente, requirieron que se declare la nulidad absoluta de los actos administrativos impugnados y exentas del pago del impuesto sobre la renta, a las personas jurídicas accionantes por ser instituciones benéficas y miembros afiliados de la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) creada por la Iglesia Católica, conforme al artículo 14 (numerales 1 y 3) de la Ley que regula el aludido tributo.

Mediante auto del 12 de noviembre de 2015 la juzgadora dio entrada a los recursos contenciosos tributarios de la presente causa indicando:

“... Interpuesto por la ‘ASOCIACIÓN CIVIL UNIDAD EDUCATIVA COLEGIO JESÚS OBRERO’ y Otros, pertenecientes a la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC). Asistidos por la Abg. NELL KARIN MORA DE SANCHÈZ, inscrita en el Inpreabogado bajo el N° 72.491. En tal sentido, en cumplimiento con el artículo 81 de la Procuraduría General de la República y de conformidad artículo 25 ordinal 12 de la Ley Orgánica del Ministerio Público de la República Bolivariana de Venezuela se ordena la notificación con oficios: (...)”. (Destacado de la fuente).

En fecha 15 de febrero de 2016 el juzgado de la causa dictó la sentencia interlocutoria número 025-2016, mediante la cual declaró procedentes las medidas cautelares de suspensión de efectos de los actos administrativos impugnados.

II DE LA SENTENCIA APELADA

Mediante fallo definitivo número 130 del 30 de junio de 2016, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, declaró con lugar los recursos contenciosos tributarios ejercidos conjuntamente con solicitudes de medidas cautelares de suspensión de efectos por la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero; la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC)

Seccional San Cristóbal, simultáneamente con la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen, la Unidad Educativa Colegio María Inmaculada, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Santa Rosa de Lima, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Agustiniiano Parroquial Padre Frías, la Unidad Educativa Colegio La Villa de Los Niños, la Fundación Unidad Educativa Colegio Monseñor Sanmiguel, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de La Consolación Tariba, la Unidad Educativa Instituto Corazón de Jesús; y la Asociación Civil Escuela de Música Santa Cecilia.

Respecto al argumento esgrimido por los accionantes sobre la naturaleza jurídica y el carácter benéfico de la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC), de la revisión a las actas procesales, la juzgadora advirtió que aún cuando las recurrentes forman parte de la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC); sin embargo la aludida Asociación *per se*, no es impugnante ni destinataria de ningún acto administrativo impugnado. Por lo que, *“el hecho de que todos los institutos docentes pertenezcan a la AVEC tiene importancia sobre el argumento que se ventila pero es esta asociación con personalidad jurídica independiente a cada uno de los institutos, tampoco es la AVEC la que realiza la exención ni a quien se le niega, razón por la cual se desecha el argumento”*.

No obstante, la sentenciadora observó que los impugnantes Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero, Unidad Educativa Colegio María Inmaculada, la Fundación Unidad Educativa Colegio Monseñor Sanmiguel y la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen están reguladas por el régimen patrimonial del derecho canónico, dependen de la Iglesia Católica y conciernen a la Diócesis de San Cristóbal, son *“parroquiales porque dependen del párroco y pertenecen cada uno a su parroquia respectiva, así mismo, está dentro de sus estatutos que el director del colegio es el Párroco de cada una de las ellas (...)”*.

Por lo que, siguiendo el criterio sostenido por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional integrado de Administración Aduanera y tributaria (SENIAT) en el acto administrativo identificado con las letras y números *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2014/3016* contentivo de la *Consulta* número *DCR-5-78330* del 15 de octubre de 2014, el tribunal de instancia consideró que *“tanto la Iglesia Católica como las demás Instituciones creadas por ella se consideran legalmente como entidades Venezolanas de carácter Público, por ende sus actividades se encuentran dentro de la configuración de actividades EXENTAS DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA conforme a lo previsto en el artículo 14 numeral 1 de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta”*.

La sentenciadora estimó que los actos recurridos no tomaron en cuenta las condiciones especiales que revisten estos colegios, pues con la simple consideración que no son instituciones benéficas, negó la *“exoneración”* (sic), usando un argumento contradictorio con el artículo 17 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el cual establece que no tuvieran fines de lucro y su objeto fuera prestar servicios médicos, docentes, entre otros.

Al respecto, apreció que prestar servicios educativos, es una actividad pública y además una obligación del Estado, un derecho humano, de todo niño, niña y adolescente, y en el caso de la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) subsidiada por el Estado Venezolano, tiene que *“cumplir como*

ayudantes en la labor de formar y educar, realmente considera esta juzgadora que evidentemente la interpretación de la GERENCIA GENERAL DE SERVICIOS JURIDICOS DEL SENIAT (sic), no es ni siquiera gramatical, es arbitraria e inconstitucional, lesiona desde los principios y fines de la República Bolivariana de Venezuela, como los derechos humanos de los niños, niñas y adolescentes del Estado Táchira. Por lo que obligatoriamente se deben anular todos los actos recurridos”.

En consecuencia, ordenó al órgano recaudador emitir “*la exoneración (sic) de los colegios: Colegio Santa Rosa de Lima, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Agustiniense Parroquial Padres Farías, Unidad Educativa Colegio La Villa de los Niños, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de la Consolación de Tárriba, Unidad Educativa Instituto Corazón de Jesús A.C., Asociación Civil Escuela de Música Santa Cecilia, de conformidad al artículo 14 Numeral 3 de La Ley de Impuesto Sobre la Renta, para lo cual se le otorga un plazo de 15 días hábiles, una vez conste en autos su notificación”.*

Con relación a los nuevos alegatos presentados en informes, declaró que no los resolvió por ser extemporáneos.

En armonía con los anteriores pronunciamientos, advirtió que hasta tanto no se emita pronunciamiento, “*los colegios se consideran exentos del Impuesto Sobre la Renta a los fines de no causar ningún daño”.*

Finalmente, el juzgado de la causa declaró:

*“... 1. CON LUGAR EL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO, Interpuesto por las asociaciones civiles Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero, Unidad Educativa Colegio María Inmaculada, Unidad Educativa Colegio Santa Rosa de Lima, Unidad Educativa Colegio Parroquial Padre Frías, Unidad Educativa Colegio La Villa de los Niños, Fundación Unidad Educativa Colegio Monseñor San Miguel, Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de la Consolación Tárriba, Unidad Educativa Instituto Corazón de Jesús, Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen, Escuela de Música Santa Cecilia, debidamente asistidos por la Abogada Nell Karin Mora de Sánchez, venezolana, titular de la cédula de identidad Nro V-12.226.359, inscrita en el inpreabogado N° 72.491. **En Consecuencia:***

2.- SE ANULAN los Actos Administrativos Nros: SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1271-2260 de fecha 31/07/2015, de la consulta ‘DCR-5-82.289’; SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1237-2263 de fecha 31/07/2015, de la consulta ‘DCR-5-82.294’; SNAT/GGSJ/GDA/DDT/ 2015/1285-2275 de fecha 31/07/2015, de la consulta ‘DCR-5-82.286’; SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1278-2261 de fecha 31/07/2015, de la consulta ‘DCR-5-82.293’; SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1243 de fecha 29/04/2015, de la consulta ‘DCR-5-81.601’, SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1294-2277 de fecha 31/07/2015, de la consulta ‘DCR-5-82.292’; SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1247-2251 de fecha 31/07/2015, de la consulta ‘DCR-5-82.226’; SNAT/GGSJ/GDA/DDT/ 2015/1246-2257 de fecha 31/07/2015, de la consulta ‘DCR-5-82.223’; SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/2353 de fecha 31/08/2015, de la consulta ‘DCR-5-82.490’; SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1331-2362 de fecha 31/08/2015, de la consulta ‘DCR-5-82.505’, emitidos por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT.

3.- Se declaran exentos de conformidad con el artículo 14 numeral 1 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta los Colegios pertenecientes a las Parroquias de la Iglesia

Católica: Colegios Parroquiales Jesús Obrero, Unidad Colegio María Inmaculada, Unida Educativa Colegio Parroquial Monseñor San Miguel, Asociación Civil Colegio Nuestra Señora del Carmen.

4.- Se le ordena a la GERENCIA GENERAL DE SERVICIO JURIDICO del SENIAT emitir la Correspondiente Resolución de exoneración (sic) de los Colegios: Colegio Santa Rosa de Lima; Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Agustiniño Parroquial Padres Farías; Unidad Educativa Colegio La Villa de los Niños; Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de la Consolación Táriba; Unidad Educativa Instituto Corazón de Jesús A.C.; Asociación Civil Escuela de Música Santa Cecilia. Para lo cual se le concede 15 días hábiles una vez conste en autos su notificación de conformidad con el Artículo 14 del numeral 3 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

5.- Los colegios antes mencionados se consideran exentos del Impuesto Sobre la Renta para el periodo (sic) fiscal en curso, hasta tanto llegue la respectiva Resolución de la Gerencia General de Servicios Jurídicos SENIAT, a los fines de no causarles ningún daño mientras transcurre el lapso propio del proceso.

6.- IMPROCEDENTE LA CONDENA EN COSTAS PROCESALES, a la República de conformidad con lo expuesto en la motiva de la presente decisión.

7.- NOTIFÍQUESE, al Procuradora General de la República Bolivariana de Venezuela de conformidad con lo establecido en el artículo 86 del Decreto con Fuerza de Ley de la Procuraduría General de la República, la notificación se realizara por correo con acuse de recibo de conformidad con el artículo 233 del Código de Procedimiento Civil”. (Destacado de la decisión).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 2 de febrero de 2016 la abogada Ginette García Trejo, antes identificada, actuando con el carácter de sustituta del Procurador General de la República en representación del Fisco Nacional, presentó escrito de fundamentación de la apelación en el que expresó su desacuerdo con el fallo sobre la base de los argumentos siguientes (folios 2 al 26 de la pieza número 2 del expediente judicial):

Como punto previo, manifiesta que la sentencia apelada incurrió en el **vicio de falso supuesto de derecho** por la errónea aplicación de la normativa que regula la admisibilidad del recurso contencioso tributario, pues **“debió analizar las causales previstas en el Código Orgánico Tributario, para admitir o no el recurso y además estudiar si en el caso se daban los elementos de cada asunto (partes, acto administrativo impugnado y objeto o pretensión) a los efectos de fundamentar la acumulación”**. (Destacado de la fuente).

Arguye que la institución procesal de la acumulación obedece a la necesidad de evitar que eventualmente se dicten fallos contradictorios en causas que guardan entre sí estrecha relación, además de favorecer la celeridad procesal, optimizando tiempo y recursos, al decidir en una sola sentencia asuntos respecto de los cuales no existe razón alguna para que se ventilen en distintos procesos. (Vid., decisión de la Sala Político-Administrativa número 0975 del 13 de junio de 2007, caso: *Cedel Casa de Bolsa, C.A.*).

Indica que el tribunal de mérito procedió de oficio a acumular los tres (3) recursos contenciosos tributarios, aún cuando no existía identidad de sujetos y objeto, conforme a lo previsto en los artículos 51 y

52 del Código de Procedimiento Civil.

Solicita la revisión de las causales de inadmisibilidad previstas en el artículo 273 del Código Orgánico Tributario de 2014, las cuales en cualquier estado y grado de la causa deben ser analizadas, y afirma que en el presente caso la jueza no constató la fecha de notificación de los actos administrativos contentivos de las consultas que declararon como instituciones no exentas del impuesto sobre la renta a las accionantes.

En este sentido, consignó copia certificada de los actos impugnados y reprodujo el cuadro siguiente con el que trata de evidenciar las fechas de notificación:

“Asociaciones Civiles (Colegios)”	Actos Administrativos Impugnados (Consultas)	Fecha de Notificación	Fecha de Interposición del Recurso
Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1271-2260 de fecha 31/07/2015	02-10-2015	09-11-2015
Unidad Educativa Colegio María Inmaculada	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1237-2263 de fecha 31/07/2015	13-10-2015	10-11-2015
Unidad Educativa Colegio Santa Rosa de Lima	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1285-2275 de fecha 31/07/2015	22-09-2015	10-11-2015
Unidad Educativa Colegio Parroquial Padre Frías	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1273-2261 de fecha 31/07/2015	18-09-2015	10-11-2015
Unidad Educativa Colegio La Villa de Los Niños	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1243 de fecha 29-04-2015	05-06-2015	10-11-2015
Fundación Unidad Educativa Colegio Monseñor Sanmiguel	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1294-2277 de fecha 31/07/2015	15-09-2015	10-11-2015
Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de La Consolación Táriba	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1247-2251 de fecha 29-04-2015	16-09-2015	10-11-2015
Unidad Educativa Instituto Corazón de Jesús	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1246-2257 de fecha 29-04-2015	15-09-2015	10-11-2015
Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/2353 de fecha 31-08-2015	24-09-2015	10-11-2015
Escuela de Música Santa Cecilia	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1331-2362 de fecha 31-08-2015	14-10-2015	11-11-2015”.

Advierte que por ser el lapso de interposición del recurso contencioso tributario de naturaleza procesal, debe computarse según los días de despacho transcurridos ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, para lo cual consignó copia simple de los días de despachos transcurridos desde el mes de junio hasta el mes diciembre de 2015 en ese órgano jurisdiccional. Por lo que, requiere que se declare inadmisibile o en su defecto improcedente el aludido recurso y se consideren firmes los actos administrativos impugnados.

Con relación al fondo de la controversia, la representante de la República denuncia que la juzgadora incurrió en el **vicio de falso supuesto de derecho** por la errónea interpretación de la norma aplicable.

Revela que el órgano recaudador al momento de reconocer un beneficio fiscal debe ceñirse estrictamente a los supuestos previstos en la norma tributaria, ya que de llegar a resultados extensivos, se

podría correr el riesgo de ampliar el margen de aplicación de tales mecanismos, favoreciendo indebida e ilegalmente a personas o sectores cuyo desarrollo no amerita un sacrificio fiscal de tal magnitud, de acuerdo a las disposiciones contenidas en los artículos 4 del Código Civil; 3, 5 y 73 del Código Orgánico Tributario de 2014; y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Destaca que en el caso de autos para que las aludidas instituciones puedan gozar del beneficio de exención, de conformidad con el artículo 14 (numeral 3 y Parágrafo Único) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2014, deben cumplir con los requisitos concurrentes siguientes: a) Que estén dedicadas exclusivamente a alguna de las actividades benéficas o de asistencia social; b) que no persigan fines de lucro por los enriquecimientos obtenidos como medio para lograr sus fines; c) que no distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza; y d) que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que les son propias, por lo tanto no deben realizar pagos a título de reparto o de su patrimonio.

Por lo que, el incumplimiento de alguno de los requisitos indicados, trae como consecuencia que no se otorgue la exención y el sujeto pasivo se verá obligado a cumplir con el pago del tributo, sus accesorios y demás obligaciones derivadas del impuesto sobre la renta, tal como lo determinó el órgano exactor en los actos administrativos recurridos.

Considera que para gozar del referido beneficio fiscal, es necesario que las mencionadas “*Unidades Educativas*”, deben prestar sus servicios “*dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional y a su vez deben ser calificadas por la Administración Tributaria como exentas del pago del impuesto*”, de acuerdo a las exigencias del artículo 14 (Parágrafo Único) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2014, “*supuestos estos que en el caso bajo estudio no ocurrieron*”.

En cuanto a los puntos 3, 4 y 5 del Dispositivo del fallo apelado; la representación judicial del Fisco Nacional solicita que se dejen sin efecto, pues “*la recurrida pretende con las declaratorias otorgar una especie de mandato a la Administración Tributaria, dentro de los lapsos perentorios establecidos en la dispositiva, obviando con su proceder el hecho que la sentencia no se encontraba definitivamente firme y que podía ser objeto de apelación, como efectivamente ocurrió*”.

Señala que la juzgadora utiliza indistintamente en su declaratoria los términos de exención y de exoneración, siendo que ambas acepciones son distintas en cuanto a su naturaleza jurídica, “*lo cual evidencia su desconocimiento de la materia debatida*” e impide en el supuesto negado, la ejecución del fallo.

Insiste que las recurrentes no cumplieron con los requisitos concurrentes para ser calificadas como instituciones exentas del pago del impuesto sobre la renta -tal como lo determinó el órgano recaudador-, por lo que resulta evidente el vicio denunciado en el que incurrió la jueza de instancia y en consecuencia, ajustada a derecho la actuación de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Finalmente, solicita que se declare con lugar el recurso de apelación ejercido contra la decisión de instancia y en el supuesto contrario, se exima de costas procesales a la República, no sólo por haber motivos racionales para intentar el recurso, sino también en aplicación del criterio sentado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia número 1.238 del 30 de septiembre de 2009, caso: *Julián Isaías Rodríguez*, que ya fue adoptado por la Sala Político-Administrativa de este Alto Tribunal, en la decisión número 113 del 3 de febrero de 2010, caso: *Citibank, C.A.* y otras.

IV CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

En fecha 21 de febrero de 2017 el apoderado y las apoderadas judiciales de la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero, Fundación Unidad Educativa Colegio María Inmaculada, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Santa Rosa de Lima, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Agustiniño Parroquial Padre Frías, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio La Villa de los Niños, Fundación Unidad Colegio Monseñor Sanmiguel, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de la Consolación Táriba, Unidad Educativa Corazón de Jesús, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen y Asociación Civil Escuela de Música Santa Cecilia, antes identificado e identificadas, consignaron su escrito de contestación a los fundamentos de la apelación del Fisco Nacional (folios 87 al 108 de la pieza 2 de las actas procesales). Sobre el particular indican lo siguiente:

Como **punto previo** solicitaron “*la inadmisibilidad del escrito de formalización (sic) de la apelación por contener ‘conceptos irrespetuosos’*”, pues -a su entender- se observan las expresiones siguientes:

a) En el folio 7:

“... que **la jueza de primera instancia**, a los fines de pronunciarse sobre la admisión o no del recurso contencioso tributario **debió** analizar las causales... y además **Estudiar** si en el caso se daban los elemento de cada asunto...”. (Destacado de las accionantes).

b) En el folio 13:

“... que **la jueza** a quo **no constató** la fecha de notificación de las consultas, a los fines de admitir o no los recursos...”.

“...la recurrida no estudió las causales de inadmisibilidad de los recursos...”. (Destacado de las recurrentes).

c) En el folio 14:

“...que **la jueza no analizó** que se trataba de distintos sujetos...”. (Destacado las impugnantes).

d) En el folio 23:

“...que **la recurrida pretende** con la declaratoria antes descrita, **otorgar una especie de mandato** a la Administración Tributaria, dentro de los lapsos perentorios...”.

“...que **la recurrida** utiliza indistintamente en su declaratoria los términos de ‘exención’ y de ‘exoneración’, siendo que ambas acepciones son distintas en cuanto a su naturaleza jurídica, **lo cual evidencia su desconocimiento de la materia debatida**...”. (Destacado de las accionantes).

De allí que, el apoderado y las apoderadas judiciales de las recurrentes afirman que tales aseveraciones contienen “**GRAVES EXPRESIONES IRRESPETUOSAS**” hacia la jueza de mérito que dictó el fallo, al pretender indicar ante esta alzada que “... no constató, no analizó, no estudió ni revisó los hechos objeto de la juez sobre la materia debatida (...)”, o lo que es lo mismo tratando a la sentenciadora “como si fuera una ignorante de la materia debatida, siendo tales alegatos inaceptables desde todo punto de vista porque los mismos constituyen descalificaciones personales que se traducen en una grave ofensa a la majestad de la justicia”.

Por lo que, solicitan estimar inadmisibile el recurso de apelación presentado en estas condiciones, conforme al artículo 35 (Numeral 6) de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa y al criterio sostenido por el Tribunal Supremo de Justicia, en el fallo dictado “el 10 de marzo de 2005 por el Juzgado de Sustanciación de la Sala de Casación Civil” y el Acuerdo de la Sala Plena del 16 de julio de 2003, el cual -a su decir- “permite rechazar e inadmitir cualquier demanda, solicitud o escrito que contenga conceptos irrespetuoso u ofensivos a la majestad del poder Judicial como lo es el caso en particular (...)”.

1.- En cuanto a la **revisión de las causales de inadmisibilidad** de los recursos contenciosos tributarios incoados por sus representadas; sostienen que es infundada y no se corresponde con la realidad de la causa, por cuanto del contenido del auto de admisión del 15 de febrero de 2016, se desprende que la juzgadora sí analizó todas las referidas causales y señalan lo siguiente:

Respecto al primer requisito del artículo 273 del Código Orgánico Tributario de 2014, correspondiente a **la caducidad del plazo para ejercer el recurso**; señalan que la sentenciadora al revisar los actos administrativos recurridos, advierte que presentan una “**NOTIFICACIÓN DEFECTUOSA**”, ya que no contienen “*todos los requisitos previstos en el artículo 73 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (tales como los recursos que proceden con expresión de los términos para ejercerlos y de los órganos o tribunales ante los cuales deberán interponerse)*”, por consiguiente su notificación se considera defectuosa y no produce ningún efecto, a tenor de lo dispuesto en el artículo 74 de la aludida Ley.

En este sentido, traen a colación la decisión de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia número 524 del 8 de mayo de 2013, caso: *Construcciones y Asfalto Andes, C.A.* y advierten que ningún juzgado puede declarar la inadmisibilidad de un recurso contencioso de nulidad por caducidad del lapso, cuando el acto administrativo recurrido adolezca del vicio de notificación defectuosa; razón por la cual, la juzgadora al observar que todos los actos impugnados adolecían de tal vicio, no era procedente entrar a revisar la causal de caducidad y procedió a admitir la presente causa.

Con relación al segundo requisito del artículo 273 del Código Orgánico Tributario de 2014, correspondiente a **la falta de cualidad o intereses del recurrente**; sostienen que el tribunal de mérito sí se pronunció al declarar que “*las Asociaciones Civiles poseen la*

cualidad para recurrir a la causa”, para ello analizó en cada recurrente la documentación consignada, vale decir, los “*Estatutos Constitutivos*” con sus últimas modificaciones, así como la presentación de las respectivas credenciales que demuestran la titularidad de los cargos de cada directivo y de los representantes legales de cada Institución.

Sobre el tercer requisito del artículo 273 del Código Orgánico Tributario de 2014, correspondiente a **la legitimidad** de la persona que se presenta como apoderado o representante del recurrente por tener **capacidad** necesaria para comparecer a juicio y por tener la **representación** que se atribuye; alegan que el juzgado de la causa sí se pronunció al declarar que estaban “*debidamente representadas por la Abogada NELL KARIN MORA DE SÁNCHEZ inscrita en el Inpreabogado bajo el Nro. 72.491*”, en virtud de haber revisado previamente sendos Poderes *Apud Acta* suscritos por todos los impugnantes y otorgados a la mencionada abogada.

2.- Los demás fundamentos de la contestación:

a) Referente a la **acumulación** de las causas; arguyen que las demandas ejercidas ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa se deben tramitar conforme a lo previsto en la Ley que la regula y supletoriamente las normas de procedimiento de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia y del Código de Procedimiento Civil, y en todo caso, cuando el ordenamiento jurídico no contemple un procedimiento especial, el juez o la jueza puede aplicar el que considere más conveniente para la realización de la justicia.

En este sentido, advierten que la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa sólo dispone lo relativo a la inadmisibilidad en caso de acumulación de pretensiones que se excluyan mutuamente o cuyos procedimientos sean incompatibles (artículo 35, numeral 2) y que la competencia de la Sala es por conexión o por continencia de la causa y se admite por el interés que existe de evitar el riesgo de que se dicten sentencias contrarias o contradictorias en asuntos que tengan entre sí una conexión. Por lo que, concluyen que “*el tema relacionado con la ‘procedencia o no en la acumulación de las causas’ en esta materia contenciosa administrativa se rige con carácter especial por lo dispuesto en el artículo 35 numeral 2 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contenciosa (sic) Administrativa*”; razón por la cual, consideran que el tribunal de mérito actuó ajustado a derecho, al acumular las causa por tratarse de similares pretensiones, que serán conocidas por el mismo procedimiento judicial contencioso tributario, conforme a los artículos 266 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 2014 y se trataba de la misma materia tributaria.

b) De la **cualidad** de la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC); manifiestan que tiene un interés jurídico actual en la presente causa debido a la relación legal de adscripción que existe entre ella y cada una de las instituciones accionantes, de acuerdo al artículo 29 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

Al respecto, resaltan la función social que cumple la aludida Asociación, en virtud de haber sido creada para brindar educación a niños, niñas y adolescentes de escasos recursos económicos, las cuales materializa a través de las instituciones educativas adscritas a ella.

c) Sobre la ***violación del orden público***; advierten que el derecho a la educación es considerado como servicio público, el cual fue consagrado en el artículo 102 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y reconocido por la Sala Político-Administrativa en sentencia número 01088 del 26 de septiembre de 2012, caso: *Unidad Educativa San Nicolás y Fray Elías María Sendra, C.A. contra Ministerio del Poder Popular para el Comercio*.

Indican que los actos administrativos impugnados violan el orden público, ya que pretenden convertir en contribuyentes del impuesto sobre la renta a instituciones educativas que prestan un servicio público, realizado con la participación directa del Estado venezolano, el cual otorga una subvención económica a las mismas instituciones a través de la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC). Por lo que, constituye un grave error el tratar de asimilarlas a la figura de las sociedades mercantiles que sí tienen enriquecimientos gravables.

d) Con relación a la ***violación del principio del intereses superior*** del niño, niña y adolescente, preceptuado en el artículo 8 de la Ley Orgánica para la Protección de Niños, Niñas y Adolescentes; destacan que tal trasgresión ocurriría “*de aplicar el sistema tributario a todas las Instituciones Educativas adscritas a la AVEC (sic)*”, pues ello implicaría la posibilidad de utilizar toda la regulación sancionatoria impositiva, como por ejemplo las clausuras de los establecimientos de los entes educativos y por vía de consecuencia, “*la suspensión automática del servicio público educativo*”. (Destacado de la fuente).

e) En cuanto al presunto ***vicio de falso supuesto de derecho*** por la errónea interpretación de la norma aplicable; sostienen que la juzgadora actuó ajustada a derecho, por cuanto al examinar los actos administrativos recurridos advirtió que “*carecían de motivación suficiente debido a que la Administración Tributaria utilizó como único fundamento para negar la exención que las actividades realizadas (...) ‘...no se subsumen en el supuesto previsto en el artículo 17 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta...’, resultando como consecuencia que en la motivación (...) no se hizo mención a todos los alegatos esgrimidos por los recurrentes en sus escritos, ni tampoco se tomaron en consideración las pruebas presentadas anexas a los mencionados escritos, afectando lo que la doctrina ha considerado llamar ‘**Teoría Integral de la Causa**’, lo que permite inferir que la Administración Pública al haber incurrido en este vicio en la causa incide negativamente en la valoración de los hechos y vulnera el derecho a la defensa y al debido proceso de los destinatarios de los actos, observando igualmente que en los mismos se violó (sic) los derechos y garantías constitucionales de los recurrentes”.*

f) Del cumplimiento de todos los requisitos para considerar exentas del pago del impuesto sobre la renta a las instituciones educativas adscritas a la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC); alegan lo siguiente:

Con relación al primer requisito, afirman que las Instituciones Educativas recurrentes al ser miembros afiliadas a la mencionada Asociación y atender a una población escolar de escasos recursos económicos se pueden considerar como instituciones benéficas, conforme al artículo 17 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, “*por no tener fines de lucro y por tener como objeto la prestación de un servicio público educativo*”. (Destacado del escrito de contestación a la apelación).

Respecto al segundo de los requisitos, aseveran que las accionantes los cumplen en dos aspectos: a) en los documentos constitutivos de las instituciones se evidencia una cláusula en las que se expresa “*No tener fin de lucro*”; y b) los recursos económicos que perciben por el cobro de las matrículas “*son tan ínfimos que apenas alcanzan para cubrir gastos de mantenimiento internos y limpieza (...), siendo tales recursos los medios para lograr sus propios fines, ya que el Estado Venezolano a través de la Ley de Presupuesto se compromete a cubrir el déficit presupuestario de los colegios e instituciones que se acogen al Convenio MPPE-AVEC (sic) y aporta los subsidios necesarios para cancelar los demás gastos tales como los sueldos y salarios del personal docente, administrativo y obrero*”.

En cuanto al tercer requisito, aseguran que también se verifica debido a que las mencionadas instituciones fueron creadas para niños de escasos recursos económicos; razón por la cual, los pequeños ingresos que reciben apenas alcanzan para adquirir materiales de trabajo y cubrir gastos internos y no generan ningún tipo de enriquecimiento, por lo que no distribuyen ganancias ni beneficios o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores o miembros, “*ya que administran recursos públicos con criterio de austeridad para satisfacer las necesidades de educación de la población*”.

Sobre el cuarto requisito, reiteran que no reparten utilidades o su patrimonio debido a la existencia del Convenio Educativo entre el Ministerio del Poder Popular para la Educación y la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC), el cual se aplica directa y exclusivamente a las instituciones adscritas, pues “*lo único que hacen los planteles educativos afiliados es poner al servicio de la educación popular sus plantas físicas, dotaciones, voluntariado, sus alianzas y su tecnología educativa disponible, sus centros de capacitación laboral e instituciones afiliadas con la finalidad de prestar un servicio público de educación, siendo esta la razón que hace a dichas INSTITUCIONES SEAN DE CARÁCTER BENÉFICO*”. (Destacado de la fuente).

Finalmente, solicitan aplicar los principios de la investigación exhaustiva de la verdad y de la supremacía de la realidad que deben imperar en todas las decisiones judiciales, “*acordar la nulidad absoluta*” de los actos administrativos impugnados y declarar a las instituciones educativas accionantes “**EXENTAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**”, conforme al artículo 14 (numerales 1 y 3) de la ley que regula el aludido tributo.

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse sobre el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial de la República Bolivariana de Venezuela contra la sentencia definitiva número 130 del 30 de junio de 2016, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, que declaró con lugar los recursos contenciosos tributarios ejercidos conjuntamente con solicitudes de medidas cautelares de suspensión de efectos por la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero; la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) Seccional San Cristóbal, conjuntamente con la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen, la Unidad Educativa Colegio María Inmaculada, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Santa Rosa de Lima, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Agustiniense Parroquial Padre Frías, la Unidad Educativa Colegio La Villa de

Los Niños, la Fundación Unidad Educativa Colegio Monseñor Sanmiguel, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de La Consolación Táriba, la Unidad Educativa Instituto Corazón de Jesús; y la Asociación Civil Escuela de Música Santa Cecilia.

Vistos los términos en que fue dictado el fallo recurrido y examinadas como han sido las alegaciones formuladas en su contra por la representación judicial del órgano recaudador, así como las defensas esgrimidas por el apoderado y las apoderadas judiciales de las prenombradas instituciones; esta alzada observa que la controversia planteada en el caso de autos se contrae a decidir si la sentencia apelada incurrió en los vicios de: **(i) falso supuesto de derecho** por la errónea aplicación de los artículos 51 y 52 del Código de Procedimiento Civil (acumulación de causas); **(ii) falso supuesto de derecho** por la errónea aplicación del artículo 273 del Código Orgánico Tributario de 2014 (causales de inadmisibilidad); y **(iii) falso supuesto de derecho** por la errónea aplicación del artículo 14 (numeral 3 y Parágrafo Único) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2014, que regula las condiciones para gozar del beneficio de la exención del aludido tributo.

Previamente esta Máxima Instancia entra a conocer la solicitud del apoderado y las apoderadas judiciales de las recurrentes relativa a “*la inadmisibilidad del escrito de formalización (sic) de la apelación por contener ‘conceptos irrespetuosos’*”, conforme al artículo 35 (Numeral 6) de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa; a tal efecto se advierte lo siguiente:

Los accionantes afirman que tales aseveraciones contienen “**GRAVES EXPRESIONES IRRESPECTUOSAS**” hacia la jueza de mérito que dictó el fallo, al pretender indicar ante esta alzada que “... *no constató, no analizó, no estudió ni revisó los hechos objeto de la juez sobre la materia debatida (...)*”, o lo que es lo mismo tratando a la sentenciadora “*como si fuera una ignorante de la materia debatida, siendo tales alegatos inaceptables desde todo punto de vista porque los mismos constituyen descalificaciones personales que se traducen en una grave ofensa a la majestad de la justicia*”.

Al respecto, el artículo 35 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa establece entre las causales de inadmisibilidad lo siguiente:

“Artículo 35. *La demanda se declarará inadmisibile en los supuestos siguientes:*

(...)

6. *Existencia de conceptos irrespetuosos. (...)*”.

De la norma se colige que cualquier acción que se interponga ante este Alto Tribunal, o en otro órgano de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en donde se esgriman alegatos que contengan conceptos irrespetuosos u ofensivos a su majestad y la de sus integrantes no debe ser admitida.

En este sentido, para esta alzada es necesario advertir que en resguardo del ejercicio de la función judicial y el respeto que a ella debe brindarse, la Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia, el 16 de julio de 2003, acordó dictar las siguientes medidas, en aras de garantizar la transparencia de los procesos y el ejercicio independiente de tal función:

“PRIMERO: De conformidad con lo dispuesto en el artículo 171 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, a partir de la publicación del presente Acuerdo, las Salas del Tribunal Supremo de Justicia y demás tribunales del país podrán rechazar cualquier demanda o solicitud que contenga conceptos irrespetuosos u ofensivos a su majestad y la de sus integrantes, así como inadmitir escritos que si bien no irrespeten u ofendan, tales agravios se comprueben con declaraciones públicas hechas por las partes, sus abogados apoderados o asistentes, sobre el caso.

SEGUNDO: En caso de expresiones ofensivas en el recinto del Tribunal Supremo de Justicia y demás tribunales del país, se autoriza a los Alguaciles para que desalojen a cualquier persona agente de los mismos, para lo que podrán recurrir al empleo de la fuerza pública, si fuere necesario; asimismo se ordena a las secretarías de las Salas o tribunales levanten un registro que recoja la identificación del emite de las expresiones ofensivas contra la majestad de la justicia o irrespeten a los jueces o magistrados.

TERCERO: De conformidad con lo establecido en el artículo 17 del Código de Procedimiento Civil, los Magistrados o Jueces podrán, en caso de que se concreten las interferencias u ofensas que fueron señaladas en los puntos anteriores, solicitar ante los organismos correspondientes, la apertura de los procedimientos civiles, penales, administrativos o disciplinarios a que hubiere lugar, y declarar excluidos del respectivo juicio al responsable de los hechos, si fuere abogado”.

Al respecto, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ha sostenido en forma reiterada, entre otras, en la decisión número 311 del 28 de abril del 2016, caso: *Robert Luis Rodríguez Noriega*, que declaró:

“... En relación a ello, esta Sala considera pertinente citar el contenido de la sentencia n.º 93 del 6 de febrero de 2003, caso: ‘José Manuel Ballaben’, en la cual señaló:

‘(...) el accionante ha incurrido en el escrito libelar (ver -entre otros- folios 7, 17, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 41, 44 y 52), en irrespeto a la majestad del Poder Judicial, al señalar -entre otras frases ofensivas- que los Magistrados que suscribieron el fallo accionado lo hicieron con ‘...premeditada parcialidad...’ y que dicho fallo constituye una ‘aberración jurídica’.

Al respecto, esta Sala estima conveniente ratificar, en esta oportunidad, lo sostenido en sentencia del 5 de junio de 2001, recaída en el caso *Marielba Barboza*, en la cual se señaló: ‘...que constituye un deber de todo abogado mantener frente a los órganos que conforman el Poder Judicial una actitud respetuosa, debiendo abstenerse de realizar cualquier acto o utilizar expresiones contrarias a la majestad de la justicia, conforme lo exige el artículo 47 del Código de Ética Profesional del Abogado, en concordancia con lo previsto en el artículo 17 del Código de Procedimiento Civil’.

Siendo que los conceptos emitidos por el accionante respecto a la decisión accionada, sobre el Magistrado ponente de la misma y de los Magistrados de la Sala que la suscribieron, son ofensivos e irrespetuosos, esta Sala tal y como lo ha decidido en otras oportunidades (v. sentencia N° 1815 del 5 de agosto de 2002, caso *Rubén Darío Guerra*), declara inadmisibles las solicitudes en cuestión conforme lo dispone el artículo 84.6 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, aplicable al amparo de acuerdo

a lo establecido en el artículo 48 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales; acción de amparo que por demás resulta inadmisibles a tenor de lo previsto en el artículo 6.6 de la Ley que rige la materia. Así se decide.

Debe advertir la Sala, en un sentido general, que si bien es cierto que el numeral 6 del citado artículo 84, como causal de inadmisión de demandas o solicitudes, reza: ‘Si contiene conceptos ofensivos o irrespetuosos...’, lo que concretiza la falta a los escritos de demanda o solicitudes, no es menos cierto que existe un fraude a la ley cuando la ofensa o el irrespeto no se efectúa en el escrito, pero si fuera de él, como ocurre en declaraciones públicas, motivo por el cual la Sala, considera que tales declaraciones anteriores, coetáneas o posteriores a la introducción del escrito hacen inadmisibles las mismas, y así se declara...’.

En abundamiento de lo expresado, esta Sala insiste, como otras veces lo ha hecho (Vid. Decisiones n.ros 1.090 del 12 de mayo de 2003, caso: ‘José Benigno Rojas Lovera y otro’ y 1.109 del 23 de mayo de 2006, caso: ‘Osmundo de León Pérez’), que es un deber inexorable de todo abogado mantener frente a los órganos que conforman el Poder Judicial, una actitud preponderantemente objetiva y respetuosa, debiendo abstenerse de realizar cualquier acto o utilizar expresiones contrarias a la majestad del Poder Judicial y mantener el decoro en sus peticiones.

Bajo circunstancias similares, esta Sala Constitucional, en Sentencia n.º 44 del 16 de febrero de 2011, caso: ‘Ligre del Rosario Tortoza Ordoñez’, precisó que dichas observaciones se hacen:

‘(...) sin que ello signifique un menoscabo al ejercicio de sus derechos fundamentales de libertad de expresión y de pensamiento, ni al respeto que esta Sala garantiza al principio de publicidad conforme al debido proceso, por el contrario, el Poder Judicial no puede ser indiferente ante circunstancias como las descritas, toda vez que debe ser el primer garante para los justiciables en cuanto al acceso a la justicia, pero también está obligado a asegurar que ese acceso y desarrollo a los procesos que conduzcan a una Justicia Social se haga dentro de los parámetros que la Constitución y la Ley permite (...).’

Por ello, es preciso insistir, que esta Sala, es la principal garante de la libertad que tiene cada ciudadano de expresar sus ideas, incluso en los escritos y actuaciones presentados en el marco de un proceso. Sin embargo, expresiones como las usadas en el presente escrito, donde, entre otras, se pone en tela de juicio la solvencia ética de los Magistrados, siendo expresiones que sin ningún tipo de rigurosidad jurídica se traen a colación, y cuyo único fin es descalificar e irrespetar a los actuales Magistrados de este Alto Tribunal de la República, no pueden ser obviadas por esta Sala, sin que ello tenga una consecuencia en el proceso, conforme a lo ordenado en la Ley.

En tal sentido, el artículo 133.5 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, prevé:

(...)

Al respecto, y siendo que los conceptos emitidos por el abogado Robert Luis Rodríguez Noriega, respecto del estudio que se realiza de la demanda propuesta, son ofensivos e irrespetuosos, en agravio de la función jurisdiccional que realiza este órgano de Administración de Justicia, de conformidad con lo establecido en el

artículo 133.5 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, debe la Sala declarar inadmisibile el recurso de nulidad interpuesto (Vid. Sentencias n.ros 949 del 16 de julio de 2013, caso: ‘Antonio José González Mejía y otro’, y 847 del 7 de junio de 2011, caso: ‘Eduardo García’). (...)”.

En armonía con los anteriores razonamientos, esta Máxima Instancia advierte que la representación judicial de las impugnantes para demostrar la procedencia de su solicitud, hace referencia a varias expresiones mencionadas en el escrito de fundamentación de la apelación por parte de la abogada de la República Bolivariana de Venezuela, a saber:

a) En el folio 7:

*“... que **la jueza de primera instancia**, a los fines de pronunciarse sobre la admisión o no del recurso contencioso tributario **debió** analizar las causales... y además **Estudiar** si en el caso se daban los elementos de cada asunto...”.* (Destacado de las accionantes).

b) En el folio 13:

*“... que **la jueza** a quo **no constató** la fecha de notificación de las consultas, a los fines de admitir o no los recursos...”.*

“...la recurrida no estudió las causales de inadmisibilidad de los recursos...”. (Destacado de las recurrentes).

c) En el folio 14:

*“...que **la jueza no analizó** que se trataba de distintos sujetos...”.* (Destacado las impugnantes).

d) En el folio 23:

*“...que **la recurrida pretende** con la declaratoria antes descrita, **otorgar una especie de mandato** a la Administración Tributaria, dentro de los lapsos perentorios...”.*

*“...que **la recurrida** utiliza indistintamente en su declaratoria los términos de ‘exención’ y de ‘exoneración’, siendo que ambas acepciones son distintas en cuanto a su naturaleza jurídica, **lo cual evidencia su desconocimiento de la materia debatida**...”.* (Destacado de las accionantes).

Asimismo, elaboran un párrafo con varias de esas frases o palabras, a fin de demostrar a la Sala que la representación judicial del Fisco Nacional utilizó “**GRAVES EXPRESIONES IRRESPECTUOSAS**” hacia la jueza de mérito, pues -a su entender- la abogada de la República se dirige a esta alzada señalando que la sentenciadora “... no constató, no analizó, no estudió ni revisó los hechos objeto de la juez sobre la materia debatida (...)”.

Este Alto Tribunal considera que las palabras usadas en el escrito de fundamentación del recurso de apelación de la representación judicial del Fisco Nacional, para tratar de evidenciar la supuesta intención de la abogada de la República fueron sacados de contexto y no demuestra el uso de conceptos irrespetuosos u ofensivos a la majestad del Poder judicial.

En consecuencia, se desestima la solicitud del apoderado y las apoderadas judiciales de los accionantes relativa a “*la inadmisibilidad del escrito de formalización (sic) de la apelación por contener ‘conceptos irrespetuoso’*”; razón por la cual, se admite el escrito de fundamentación del referido medio de impugnación. Así se declara.

Delimitada la *litis* en los términos expuestos, pasa esta alzada decidir respecto a lo cual observa:

1.- Sobre el ***vicio de falso supuesto de derecho*** por la errónea aplicación de los artículos 51 y 52 del Código de Procedimiento Civil (acumulación de causas), la representación judicial del Fisco Nacional alega que el tribunal de mérito procedió de oficio a acumular los tres (3) recursos contenciosos tributarios, aún cuando no existía identidad de sujetos y objeto, conforme a lo previsto en las referidas normas.

Al respecto, las instituciones educativas accionantes sostienen que las demandas ejercidas ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa se deben tramitar conforme a lo previsto en la Ley que la regula y supletoriamente las normas de procedimiento de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia y del Código de Procedimiento Civil, y en todo caso, cuando el ordenamiento jurídico no contemple un procedimiento especial, el juez o la jueza puede aplicar el que considere más conveniente para la realización de la justicia.

En este sentido, advierten que la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa sólo dispone lo relativo a la inadmisibilidad en caso de acumulación de pretensiones que se excluyan mutuamente o cuyos procedimientos sean incompatibles (artículo 35, numeral 2) y que la competencia de esta Máxima Instancia es por conexión o por continencia de la causa y se admite por el interés que existe de evitar el riesgo de que se dicten sentencias contrarias o contradictorias en asuntos que tengan entre sí una conexión.

Concluyen que “*el tema relacionado con la ‘procedencia o no en la acumulación de las causas’ en esta materia contencioso administrativa se rige con carácter especial por lo dispuesto en el artículo 35 numeral 2 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa*”; razón por la cual, consideran que el tribunal de mérito actuó ajustado a derecho, al acumular las causas por tratarse de similares pretensiones, que serán conocidas por el mismo procedimiento judicial contencioso tributario, conforme a los artículos 266 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 2014 y se trataba de la misma materia tributaria.

Por su parte, mediante auto del 12 de noviembre de 2015 la juzgadora dio entrada a los recursos contenciosos tributarios objetos de la presente causa indicando:

“... Interpuesto por la ‘ASOCIACIÓN CIVIL UNIDAD EDUCATIVA COLEGIO JESÚS OBRERO’ y Otros, pertenecientes a la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC). Asistidos por la Abg. NELL KARIN MORA DE SANCHÈZ, inscrita en el Inpreabogado bajo el N° 72.491. En tal sentido, en cumplimiento con el artículo 81 de la (sic) Procuraduría General de la República y de conformidad artículo 25 ordinal 12 de la Ley Orgánica del Ministerio Público de la República Bolivariana de Venezuela se ordena la notificación con oficios: (...)”. (Sic). (Destacado de la fuente).

A los fines de resolver la denuncia planteada, es necesario señalar que la figura de la acumulación responde a la necesidad de evitar la posibilidad de fallos contradictorios, en causas que guardan estrecha relación entre sí. Igualmente, la jurisprudencia pacífica de esta Sala, ha señalado que la acumulación tiene también por finalidad influir positivamente en la celeridad procesal, ahorrando tiempo y recursos al decidir en una sola sentencia asuntos respecto a los cuales no se justifica su tramitación en procesos diferentes, por separado. (*Vid.*, entre otras, sentencias números 970 del 19 de julio de 2011, caso: *Idelfonso Ifill Pino*, 1.246 del 13 de octubre de 2011, caso: *Pdvsa Petróleo, S.A.* y 937 de fechas 8 de agosto de 2013, caso: *Inversiones Permecca, C.A.*).

Conforme a lo dispuesto en los artículos 48 al 52, 79 y 80 del Código de Procedimiento Civil, aplicables supletoriamente por remisión del artículo 339 del Código Orgánico Tributario de 2014, la acumulación de dos o más causas, sea que se encuentren en el mismo Tribunal o en distintos órganos jurisdiccionales, procede cuando exista entre ellas una relación de accesoriedad, conexión o continencia. Asimismo, las referidas normas establecen que una vez firme la declaratoria sobre dicha relación, la tramitación de los expedientes debe seguir en un solo proceso con la suspensión del curso de la causa que esté más adelantada hasta que la otra se encuentre en el mismo estado, culminando ambas su procedimiento con una misma sentencia.

En cuanto a la conexidad, debe atenderse a lo dispuesto en el artículo 52 del Código de Procedimiento Civil, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 52. Se entenderá también que existe conexión entre varias causas a los efectos de la primera parte del artículo precedente:

1º Cuando haya identidad de personas y objeto, aunque el título sea diferente.

2º Cuando haya identidad de personas y título, aunque el objeto sea distinto.

3º Cuando haya identidad de título y de objeto, aunque las personas sean diferentes.

4º Cuando las demandas provengan del mismo título, aunque sean diferentes las personas y el objeto”.

Del artículo transcrito se aprecian distintos supuestos de procedencia de la acumulación -por conexidad- basados en la identidad de varios elementos, como lo son: 1) de personas y objeto, aunque el título sea diferente; 2) de personas y títulos con objetos distintos; 3) de título y objeto pero que involucre a personas diferentes; y 4) de títulos. De ahí que, en principio, el referido artículo no se aplica cuando se trate de causas que se ventilen ante el mismo órgano jurisdiccional. (*Vid.*, sentencia de esta alzada número 00291 del 5 de marzo de 2008, caso: *Corpomedios G.V. Inversiones C.A. (Globovisión)*, ratificada mediante decisión número 01073 del 10 de julio de 2014, caso: *Vencraft Venezuela, C.A.*).

Ahora bien, en el caso de tratarse de la acumulación de causas que cursen en un mismo tribunal, es indispensable tener en cuenta lo previsto en el artículo 80 del Código de Procedimiento Civil, el cual señala:

“Artículo 80.- Si un mismo Tribunal conociere de ambas causas, la acumulación podrá acordarse a solicitud de parte, con examen de ambos autos, en el plazo de

cinco días a contar de la solicitud. La decisión que se dicte será impugnada mediante la solicitud de regulación de la competencia". (Resaltado de este Alto Tribunal).

Señalado lo anterior, la Sala observa que las causas bajo examen se encontraban en trámite ante el juzgado remitente, que es el órgano jurisdiccional competente para conocer de los recursos contenciosos tributarios, y si bien no media en este caso solicitud de parte interesada para llevar a cabo la acumulación de las causas, podía ese sentenciador analizar su procedencia y acordarla de oficio como director del proceso. (*Vid.*, sentencia de esta alzada número 00857 del 17 de julio de 2013, caso: *Arnoldo Eleuterio de Jesús Benítez Castillo y otros*).

No obstante, aun cuando se verifique la accesoriedad, conexión o continencia, existen causales que impiden la acumulación las cuales se enumeran en el artículo 81 del prenombrado Código de Procedimiento Civil de la siguiente manera: 1) si los procesos se encuentran en distintas instancias; 2) cuando unos cursan ante "*tribunales civiles o mercantiles ordinarios*" y otros en jurisdicciones especiales; 3) que se tramiten por procedimientos incompatibles; 4) en los que haya fenecido el lapso de promoción de pruebas; y, por último, 5) si no estuvieren citadas las partes para la contestación de la demanda en ambos procesos.

En el asunto de autos, concretamente, la representación judicial del Fisco Nacional cuestiona el pronunciamiento del tribunal de mérito que procedió de oficio a acumular los tres (3) recursos contenciosos tributarios, aun cuando no existía identidad de sujetos y objeto, conforme a lo previsto en los artículos 51 y 52 del Código de Procedimiento Civil.

a.- De los sujetos.

La representación judicial de la República Bolivariana de Venezuela asegura que la correcta interpretación del artículo 52 del Código de Procedimiento Civil, conlleva al análisis de la conexidad, desde el punto de vista del sujeto activo de la relación procesal, por lo que, al ser diferentes las accionantes en las causas bajo examen, las mismas no son acumulables.

Ahora bien, de las actas procesales se evidencia que ante el juzgado de la causa se ejercieron tres (3) recursos contenciosos tributarios por las personas jurídicas siguientes: **(i)** el 9 de noviembre de 2015 la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero interpuso la acción; **(ii)** en fecha 10 de noviembre de 2015 la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) Seccional San Cristóbal, conjuntamente con la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen, la Unidad Educativa Colegio María Inmaculada, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Santa Rosa de Lima, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Agustiniño Parroquial Padre Frías, la Unidad Educativa Colegio La Villa de Los Niños, la Fundación Unidad Educativa Colegio Monseñor Sanmiguel, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de La Consolación Táriba y la Unidad Educativa Instituto Corazón de Jesús incoaron el referido medio de impugnación; y **(iii)** el 11 de noviembre de 2015 la Asociación Civil Escuela de Música Santa Cecilia ejerció el mencionado recurso.

De lo anterior se evidencia la existencia de tres (3) recursos contenciosos tributarios tramitados ante el mismo órgano jurisdiccional que, aun cuando las aludidas Unidades Educativas están afiliadas a la

Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC), sin embargo, cada una tiene personalidad jurídica propia, siendo ellas además, las destinatarias de los actos administrativos recurridos. Razón por la cual, esta alzada considera que las impugnaciones fueron interpuestas por personas distintas.

b.- Del objeto.

En tal sentido, ha sostenido esta Máxima Instancia que para determinar el alcance de este concepto (*petitum*), es necesario preguntarse “¿qué es lo que se litiga? (...), esto es, (...) precisar qué es lo que se pretende con la acción: una condena, una declaración o tal como en el caso que nos ocupa, la nulidad de un acto administrativo”. (Vid., sentencia número 1.223 del 19 de agosto de 2003, caso: *Abbott Laboratories, C.A.*).

En el caso de autos, los tres recursos persiguen la declaratoria de nulidad pero de diferentes actos administrativos de contenido tributario.

c.- Del título.

En el fallo recurrido, el tribunal de mérito estimó cumplido el requisito de conexidad relativo al título, al verificar que las Unidades Educativas antes mencionadas fueron notificadas por parte del órgano recaudador, que no estaban exentas del pago del impuesto sobre la renta.

En este mismo sentido, mediante sentencia número 01073 de fecha 10 de julio de 2014, caso: *Vencraft Venezuela, C.A.*, esta alzada destacó el criterio de la Sala de Casación Civil, según el cual la *causa petendi* está constituida por “Los hechos jurídicos en que el actor funda su pretensión, (...) los acaecimientos o sucesos que existen o han existido realmente con dimensiones concretas en el espacio y en el tiempo”.

Respecto al título, la Sala ha señalado que el mismo “no es otra cosa que el derecho o el hecho que sirve de fundamento a la acción, o el título que da origen a la demanda; en otras palabras, se ha indicado que existe identidad del título (*eadem causa petendi*) cuando varias demandas o pretensiones estén fundadas en la misma razón o concepto”. (Vid., entre otras, sentencia número 01374 del 25 de noviembre de 2015, caso: *Calderys Refractarios Venezolanos, S.A.*).

Con base en las definiciones aludidas, esta Máxima Instancia considera que en el presente caso, el derecho que sirve de base a los medios de impugnación incoados, es el estar las personas recurrentes exentas del pago del impuesto sobre la renta, aun cuando tal apreciación devino de hechos diferentes que fueron reseñados mediante actos administrativos distintos dictados por el órgano recaudador.

Delimitado lo anterior, la Sala, después de haber analizado los elementos de conexión de causas, ha llegado a la convicción de que en el presente caso se cumplen los requerimientos para declarar la existencia entre ellas de identidad de objeto y del título, conforme al ordinal 3º del artículo 52 del Código de Procedimiento Civil, pues las personas jurídicas recurrentes en las tres (3) causas son diferentes, pretenden la nulidad de actos administrativos claramente diferenciados, pero se fundamentan las impugnaciones en la nulidad de los actos administrativos aunque claramente diferenciados y en el ejercicio de iguales derechos

subjetivos para que, en cada caso, se califique como exenta del impuesto sobre la renta a cada una de las unidades educativas accionantes.

Conforme a lo expuesto, esta alzada declara ajustada a derecho la acumulación realizada de oficio por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes; en consecuencia, se desestima el alegato formulado por la representación judicial del Fisco Nacional sobre el particular. Así se establece.

2.- Respecto al *vicio de falso supuesto de derecho* por la errónea aplicación del artículo 273 del Código Orgánico Tributario de 2014 (causales de inadmisibilidad), la abogada de la República Bolivariana de Venezuela solicita la revisión de las referidas causales, las cuales en cualquier estado y grado de la causa pueden ser analizadas, y afirma que en el presente caso la jueza no constató la fecha de notificación de los actos administrativos contentivos de las consultas que declararon como no exentas del impuesto sobre la renta a las accionantes.

En este sentido, consignó copia certificada de los actos impugnados y reprodujo el cuadro siguiente con el que trata de evidenciar las fechas de notificación:

“Asociaciones Civiles (Colegios)	Actos Administrativos Impugnados (Consultas)	Fecha de Notificación	Fecha de Interposición del Recurso
Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1271-2260 de fecha 31/07/2015	02-10-2015	09-11-2015
Unidad Educativa Colegio María Inmaculada	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1237-2263 de fecha 31/07/2015	13-10-2015	10-11-2015
Unidad Educativa Colegio Santa Rosa de Lima	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1285-2275 de fecha 31/07/2015	22-09-2015	10-11-2015
Unidad Educativa Colegio Parroquial Padre Frías	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1273-2261 de fecha 31/07/2015	18-09-2015	10-11-2015
Unidad Educativa Colegio La Villa de Los Niños	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1243 de fecha 29-04-2015	05-06-2015	10-11-2015
Fundación Unidad Educativa Colegio Monseñor Sanmiguel	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1294-2277 de fecha 31/07/2015	15-09-2015	10-11-2015
Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de La Consolación Tárriba	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1247-2251 de fecha 29-04-2015	16-09-2015	10-11-2015
Unidad Educativa Instituto Corazón de Jesús	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1246-2257 de fecha 29-04-2015	15-09-2015	10-11-2015
Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/2353 de fecha 31-08-2015	24-09-2015	10-11-2015
Escuela de Música Santa Cecilia	SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1331-2362 de fecha 31-08-2015	14-10-2015	11-11-2015”.

De allí que, el apoderado y las apoderadas judiciales de la recurrente sostienen que tal alegato es infundado y no se corresponde con la realidad de la causa, por cuanto del contenido del contenido del auto de admisión del 15 de febrero de 2016, se desprende que la juzgadora sí analizó todas las referidas causales.

Asimismo, en cuanto al primer requisito del artículo 273 del Código Orgánico Tributario de 2014, correspondiente a **la caducidad del plazo para ejercer el recurso**; señalan que la sentenciadora al revisar los actos administrativos recurridos, advierte que presentan una “*NOTIFICACIÓN DEFECTUOSA*”, ya que los aludidos actos no contienen “*todos los requisitos previstos en el artículo 73 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (tales como los recursos que proceden con expresión de los términos para ejercerlos y de los órganos o tribunales ante los cuales deberán interponerse)*”, por consiguiente su notificación se considera defectuosa y no produce ningún efecto, a tenor de lo dispuesto en el artículo 74 de la aludida Ley.

En su apoyo, traen a colación la decisión de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia número 524 del 8 de mayo de 2013, caso: *Construcciones y Asfalto Andes, C.A.* y advierten que ningún tribunal puede declarar la inadmisibilidad de un recurso contencioso de nulidad por caducidad del lapso, cuando el acto administrativo recurrido adolezca del vicio de notificación defectuosa; razón por la cual, el juzgado de mérito al observar que todos los actos impugnados adolecían de tal vicio, no era procedente entrar a revisar la causal de caducidad y procedió a admitir la presente causa.

Por su parte, mediante auto de fecha 15 de febrero de 2016 (folio 334 de la pieza número 1 del expediente judicial) la sentenciadora declaró lo siguiente:

“... Siendo la oportunidad para decidir el Recurso Contencioso Tributario, esta juzgadora observa que el mismo no se encuentra incurso en las causales de inadmisibilidad que establece el Artículo 273 del Código Orgánico Tributario. Puesto:

- 1- Que la Asociaciones Civiles poseen la cualidad para recurrir a la causa, el cual (sic) serán identificados en la dispositiva del presente recurso.*
- 2- Según la sentencia de la Sala Político Administrativa del tribunal Supremo de Justicia Nro 034 de fecha 10 de enero de 2008, las consultas, que son dictámenes vinculantes para los contribuyentes emitidos por la administración, son recurribles. A continuación se cita la sentencia:*

(...).

- 3- Debidamente representados (...).*

Por lo tanto, que posee la cualidad para recurrir y por cuanto no existe prohibición legal de admitir el recurso; su conocimiento no compete a otro tribunal; no se han acumulado recursos que contengan conceptos ofensivos o irrespetuosos, por tal razón debe necesariamente admitirse el recurso tal como lo indica expresamente la dispositiva de la presente decisión, (...).

II

ESTE TRIBUNAL SUPERIOR DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA REGIÓN LOS ANDES EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY ADMITE EL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

En virtud de la pluralidad de sujetos y sus correspondientes consultas y en vista de que el recurso se acumula se procede a identificarlos de la manera siguiente:

(...)

En cuanto a la suspensión de los efectos la misma se resolverá por separado.

En virtud de que no hubo oposición al día siguiente a partir de la publicación de esta sentencia se abre el lapso de promoción de pruebas de conformidad con lo establecido en el artículo 275 del Código Orgánico Tributario de 2014. (...). (Destacado del Auto).

En atención a los anteriores planteamientos, esta Máxima Instancia debe precisar que las solicitudes realizadas por las accionantes atienden a una consulta sobre la calificación o no de “*exenta del pago del impuesto sobre la renta*”, por lo que los actos administrativos contenidos en las *Consultas* identificadas con las letras y números *DCR-5-82.289* del 31 de julio de 2015; *DCR-5-82.490* de fecha 31 de agosto de 2015; *DCR-5-82.284* de fecha 31 de julio de 2015; *DCR-5-82.286* de fecha 31 de julio de 2015; *DCR-5-82.293* de fecha 31 de julio de 2015; *DCR-5-81.601* del 29 de abril 2015; *DCR-5-82.292* del 31 de julio de 2015; *DCR-5-82.226* del 31 de julio de 2015; *DCR-5-82.223* del 31 de julio de 2015 y *DCR-5-82.505* del 31 de agosto de 2015, dictados por la Gerencia de Doctrina Tributaria de la Gerencia General de Servicios Jurídicos adscrita al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), son actos recurribles por los medios de impugnación previstos en el Código Orgánico Tributario de 2014, aplicable en razón del tiempo, pues a tenor de lo dispuesto en su artículo 252, aun cuando se trata de unas consultas evacuadas por el órgano recaudador (artículo 245), son actos que afectan los derechos e intereses de la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio María Inmaculada, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Santa Rosa de Lima, Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Agustiniano Parroquial Padre Frías, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio La Villa de Los Niños, la Fundación Unidad Educativa Colegio Monseñor Sanmiguel, la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de La Consolación Táriba, la Asociación Civil Unidad Educativa Instituto Corazón de Jesús y la Asociación Civil Escuela de Música Santa Cecilia, al no otorgárseles la calificación de “*exenta[s] del pago del impuesto sobre la renta*”, y tener que asumir las obligaciones formales y materiales propias de su condición de contribuyentes de tal tributo, lo que comporta alteraciones de su situación jurídica. [*Vid.*, fallos dictados por la Sala Político-Administrativa números 01071 del 17 de julio de 2009, caso: *Proagro, C.A.* y 00252 del 19 de febrero de 2014, caso: *Fundación Pro Bono Venezuela (PROVENE)*]. Así se declara.

Precisado lo anterior, es menester advertir que la notificación del acto administrativo se constituye en un requisito esencial para la eficacia de la actividad administrativa, expresada mediante actos administrativos, pues una vez verificada la misma, comienza a transcurrir el lapso de impugnación, de allí que se exija la indicación de las vías de defensa procedentes contra el acto en cuestión, con expresión de los órganos y lapsos para su ejercicio.

Para resolver el alegato de la abogada fiscal referente al vicio de falso supuesto, este Alto Tribunal considera oportuno examinar el artículo 171 del Código Orgánico Tributario de 2014, el cual prevé:

“Artículo 171: *La notificación es requisito necesario para la eficacia de los actos emanados de la Administración Tributaria, cuando éstos produzcan efectos*

individuales”.

De la disposición se colige que las actuaciones del órgano recaudador sólo surtirán efectos legales sobre la esfera patrimonial de los sujetos pasivos de la obligación tributaria cuando les sean notificados.

Ahora bien, la Sala advierte que las normas reguladoras de la notificación en el Código Orgánico Tributario de 2014, no indican lo que debe contener para que sea considerada eficaz; se aprecia la necesidad de utilizar -al caso de autos- la aplicación supletoria de las disposiciones contenidas en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, conforme al artículo 148 del aludido Código que establece lo siguiente:

“Artículo 148: Las normas contenidas en esta sección serán aplicables a los procedimientos de carácter tributario en sede administrativa, sin perjuicio de las establecidas en las leyes y demás normas tributarias. En caso de situaciones que no puedan resolverse conforme a las disposiciones de esta sección, se aplicarán supletoriamente las normas que rigen los procedimientos administrativos y judiciales que más se avengan a su naturaleza y fines”. (Destacado de esta alzada)

Al respecto, esta Máxima Instancia observa que los artículos 73 y 74 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela número 2.818 Extraordinario del 1° de julio de 1981, preceptúan:

“Artículo 73.- Se notificará a los interesados todo acto administrativo de carácter particular que afecte sus derechos subjetivos o sus intereses legítimos, personales y directos, debiendo contener la notificación el texto íntegro del acto, e indicar si fuere el caso, los recursos que proceden con expresión de los términos para ejercerlos y de los órganos o tribunales ante los cuales deban interponerse”.

“Artículo 74.- Las notificaciones que no llenen todas las menciones señaladas en el artículo anterior se considerarán defectuosas y no producirán ningún efecto”. (Destacado de este Alto Tribunal).

De las normas transcritas se evidencian los requisitos necesarios para la eficacia de la notificación de los actos administrativos de efectos particulares, pues con ella se persigue esencialmente poner al administrado en conocimiento de la voluntad de la Administración, en el entendido de que ésta pudiese afectar directamente los derechos subjetivos o intereses legítimos del particular.

En armonía con lo anterior, la Sala ha sostenido mediante sentencia número 00939 del 1° de agosto de 2012, caso: *Cerámicas Klinker, S.A.*, reiterada por esta alzada en los fallos números 00931 del 5 de agosto de 2015, caso: *Thomas Greg & Sons de Venezuela, C.A.* y 01393 del 25/11/2015, caso: *Petroquímica de Venezuela, S.A.*, lo siguiente:

“(…) la notificación es un requisito esencial para la eficacia de los actos administrativos, máxime cuando afecten los derechos de los particulares o interesados, de modo que hasta que la misma no se haya verificado tales actos carecerán de ejecutoriedad. La aludida condición constituye además, el presupuesto para que transcurran los lapsos de impugnación, de allí que se exija la indicación de las vías de defensa procedentes contra el acto en cuestión, con expresión de los órganos y lapsos para su ejercicio.

*En este contexto, resulta que la eficacia del acto administrativo se encuentra supeditada a su publicidad, y en los casos de los actos de efectos particulares la misma se obtiene con la notificación de los mismos, con la cual se persigue poner al administrado en conocimiento de una medida o decisión que le afecta directamente en sus intereses; no obstante, puede ocurrir que un acto que no ha sido debidamente notificado llegue a ser eficaz por haber cumplido con el objeto que se persigue con la aludida exigencia, siendo entonces aplicable el principio del logro del fin. Ante esa circunstancia, **una defectuosa notificación quedará convalidada si el interesado, conociendo de la existencia del acto que le afecta, recurre del mismo oportunamente por ante el órgano competente.** (Ver, entre otras, la sentencia de esta Sala N° 00859 del 30 de junio de 2011, caso: Escalante San Cristóbal, C.A.)”. [Destacado de este fallo].*

Por su parte, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia número 696 del 4 de junio de 2015, caso: *Jhonny Darwin Galindez Rojas*, sobre la notificación defectuosa y el lapso de caducidad ha manifestado lo siguiente:

“(...) Al respecto, esta Sala Constitucional, en sentencia n. 937, del 13 de junio de 2011, caso: Arturo José Gomes Díaz, estableció lo siguiente:

‘...los órganos jurisdiccionales, en atención al principio pro actione y el derecho al acceso a la justicia, no deben computar el lapso de caducidad de la acción, cuando se evidencie defecto en la notificación, en el entendido de que los requisitos procesales deben ser interpretados en el sentido más favorable a la admisión de las pretensiones procesales. (s S.C 1867/2006, 772/2007, 1166/2009 y 165/2010 entre otras).

En efecto, esta Sala en sentencia N° 1867, del 20 de octubre de 2006, (caso: Marianela Cristina Medina Añez) sostuvo lo siguiente:

Ahora bien, para que la caducidad pueda computarse válidamente es imprescindible que el recurrente haya sido correctamente notificado del acto que afecta sus derechos o intereses pues, de lo contrario, no comienza a transcurrir ningún lapso. Ello por cuanto la consecuencia jurídica del transcurso del lapso de caducidad es sumamente grave: inadmisibilidad de la demanda. Por tanto, para que pueda aplicarse esa consecuencia en forma ajustada a derecho, es necesario que el destinatario del acto objeto de la demanda haya sido informado del recurso, tribunal competente y lapso para su interposición, que el ordenamiento jurídico le brinda en caso de que desee impugnar el acto.

Los artículos 73 y 74 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos son muy claros en ese sentido cuando disponen lo siguiente:

(...)

La Sala constata que el acto que la solicitante de la revisión impugnó en primera instancia por ante el Juzgado Superior Sexto Contencioso Administrativo de la Región Capital (folio 26) no hizo mención expresa al recurso que procedía en su contra, así como tampoco del lapso para su interposición y el tribunal con competencia para el conocimiento de la demanda. La consecuencia de tales omisiones en el acto de notificación, es la que establece el artículo 74 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, cual es que la notificación es defectuosa y no produce

ningún efecto, razón por la cual, en el caso de autos, el lapso de caducidad de la pretensión contenciosa funcionarial no comenzó su transcurso’.

La decisión parcialmente transcrita evidencia que cuando se comprueba que el acto impugnado ha sido notificado de manera defectuosa, no debe computarse la caducidad del recurso, pues ello resulta lesivo de los derechos a la tutela judicial efectiva, acceso a la justicia, así como del principio pro actione’. (Destacado de la Sala Político-Administrativa)

Circunscribiendo las mencionadas doctrinas judiciales al caso bajo estudio, de los actos administrativos identificados con las letras y los números *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1271-2260* contenido de la *Consulta DCR-5-82.289* de fecha 31 de julio de 2015, notificado el 2 de octubre de 2015 (folios 31 al 35 de la pieza número 2 del expediente judicial); *SNAT/GGSJ/ GDA/DDT/2015/2353* contenido de la *Consulta DCR-5-82.490* de fecha 31 de agosto de 2015, notificado el 24 de septiembre de 2015 (folios 69 al 73 de la pieza número 2 de las actas procesales); *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/ 1237-2263* contenido de la *Consulta DCR-5-82.284* del 31 de julio de 2015, notificado el 13 de octubre de 2015 (folios 36 al 40 de la pieza número 2 del expediente judicial); *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1285-2275* contenido de la *Consulta DCR-5-82.286* de fecha 31 de julio de 2015, notificado el 22 de septiembre de 2015 (folios 41 al 46 de la pieza número 2 de las actas procesales); *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1273-2261* contenido de la *Consulta DCR-5-82.293* del 31 de julio de 2015, notificado el 18 de septiembre 2015 (folios 47 al 51 de la pieza número 2 del expediente judicial); *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1243* contenido de la *Consulta DCR-5-81.601* de fecha 29 de abril 2015, notificado el 5 de junio de 2015 (folios 52 al 55 de la pieza número 2 de las actas procesales); *SNAT/GGSJ/ GDA/DDT/2015/1294-2277* contenido de la *Consulta DCR-5-82.292* del 31 de julio de 2015, notificado el 15 de septiembre 2015 (folios 56 al 60 de la pieza número 2 del expediente judicial); *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1247-2251* contenido de la *Consulta DCR-5-82.226* de fecha 31 de julio de 2015, notificado el 16 de septiembre de 2015 (folios 61 al 64 de la pieza número 2 de las actas procesales); *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1246-2257* contenido de la *Consulta DCR-5-82.223* del 31 de julio de 2015, notificado el 15 de septiembre de 2015 (folios 65 al 68 de la pieza número 2 del expediente judicial) y *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1331-2362* contenido de la *Consulta DCR-5-82.505* del 31 de agosto de 2015, notificado el 14 de octubre de 2015 (folios 74 al 78 de la pieza número 2 de las actas procesales), dictados por la Gerencia de Doctrina Tributaria de la Gerencia General de Servicios Jurídicos adscrita al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT); esta Alto Tribunal advierte que los referidos actos fueron notificados de la forma siguiente:

“(…)

*En consecuencia una vez analizados los documentos que conforman el expediente presentado y de acuerdo con el artículo 5 del Código Orgánico Tributario, esta Gerencia General de Servicios Jurídicos, considera que (...), al no cumplir con (...) los requisitos concurrentes previstos en la norma, **no califica como institución exenta del pago del Impuesto sobre la Renta.***

En los términos que anteceden, queda expuesto el criterio de esta Gerencia General de Servicios Jurídicos, sobre lo sometido a consulta.

(...). (Destacado de la fuente).

Al respecto, la Sala aprecia que en fechas 2 de octubre de 2015, 24 de septiembre de 2015, 13 de octubre de 2015, 22 de septiembre de 2015, 18 de septiembre 2015, 5 de junio de 2015, 15 de septiembre 2015, 16 de septiembre 2015, 15 de septiembre 2015 y 14 de octubre de 2015, respectivamente, el órgano recaudador no hizo del conocimiento de las recurrentes de los medios de impugnación (recurso jerárquico y/o recurso contencioso tributario) que disponían contra los actos administrativos de contenido tributario, así como del lapso de veinticinco (25) días hábiles o de despacho según fuese el caso, para el ejercicio de las aludidos recursos, en caso de estar en desacuerdo con el contenido los actos en cuestión.

Igualmente, esta alzada evidencia la falta de mención en la notificación a los sujetos pasivos, de la autoridad administrativa ante quien podía interponer el recurso jerárquico, pues debió -en todo caso- señalar que su ejercicio sería conforme a los artículos 252, 253 y 254 del Código Orgánico Tributario de 2014, los cuales establecen los actos administrativos contra los cuales puede ser ejercido, el lapso de interposición y la Oficina ante quien se incoa. Asimismo, se advirtió que la Administración Tributaria tampoco informa sobre el órgano jurisdiccional competente para ejercer el recurso contencioso tributario, lo que impidió el ejercicio del derecho a la defensa por parte de la recurrente, conforme a los artículos 266, 267 y 268 del mencionado texto orgánico. Así se declara.

En consecuencia, esta Máxima Instancia estima que en el caso concreto se produjo la notificación defectuosa de los actos administrativos objeto de impugnación; razón por la cual, este Alto Tribunal considera que no opera el lapso de caducidad para la interposición de los aludidos recursos, por lo que deben apreciarse tempestivos sus ejercicios y ajustada a derecho la declaratoria de la sentenciadora sobre la admisión de los aludidos mecanismos de impugnación, pues como se indicó anteriormente, aun cuando se tratan de unas consultas evacuadas por el órgano exactor, son actos que afectan los derechos e intereses de las accionantes, conforme a la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa, al no concedérseles la calificación de “*exentas del pago del impuesto sobre la renta*”, y tener que arrogarse conductas propias de los contribuyentes del referido tributo, lo que se traduce en modificaciones a su situación jurídica. Por consiguiente, se desestima el alegato de la representación judicial del Fisco Nacional en cuanto al asunto analizado. Así se decide.

3.- Sobre el *vicio de falso supuesto de derecho* por la errónea aplicación del artículo 14 (Numeral 3 y Parágrafo Único) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2014, que regula las condiciones para gozar del beneficio de la exención del aludido tributo, la representación judicial de la Administración Tributaria arguye que los accionantes deben cumplir con los requisitos concurrentes siguientes: a) Que estén dedicadas exclusivamente a alguna de las actividades benéficas o de asistencia social; b) que no persigan fines de lucro por los enriquecimientos obtenidos como medio para lograr sus fines; c) que no distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza; y d) que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que le son propias, por lo tanto no deben realizar pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio.

Por lo que, el incumplimiento de alguno de los requisitos indicados, trae como consecuencia que no se otorgue la exención y el sujeto pasivo se verá obligado a cumplir con el pago del tributo, sus accesorios y demás obligaciones derivadas del impuesto sobre la renta, tal como lo determinó el órgano exactor en los actos administrativos recurridos.

Considera la representación judicial del Fisco Nacional que para gozar del referido beneficio fiscal, es necesario que las mencionadas “*Unidades Educativas*”, presten sus servicios “*dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional y a su vez deben ser calificadas por la Administración Tributaria como exentas del pago del impuesto*”, de acuerdo a las exigencias del artículo 14 (Parágrafo Único) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2014, “*supuestos estos que en el caso bajo estudio no ocurrieron*”.

Por su parte, el apoderado y las apoderadas judiciales de la recurrente alegan lo siguiente:

(i) Con relación al primer requisito, afirman que las Instituciones Educativas recurrentes al ser miembros afiliadas a la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) y atender a una población escolar de escasos recursos económicos se pueden considerar como instituciones benéficas, conforme al artículo 17 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, “*por no tener fines de lucro y por tener como objeto la prestación de un servicio público educativo*”. (Destacado del escrito de contestación a la apelación).

(ii) Respecto al segundo de los requisitos, aseveran que los accionantes los cumplen en dos aspectos: a) en los documentos constitutivos de las instituciones se evidencia una cláusula en el que se expresa “*No tener fin de lucro*”; y b) los recursos económicos que perciben por el cobro de las matrículas “*son tan ínfimos que apenas alcanzan para cubrir gastos de mantenimiento internos y limpieza (...), siendo tales recursos los medios para lograr sus propios fines, ya que el Estado Venezolano a través de la Ley de Presupuesto se compromete a cubrir el déficit presupuestario de los colegios e instituciones que se acogen al Convenio MPPE-AVEC (sic) y aporta los subsidios necesarios para cancelar los demás gastos tales como los sueldos y salarios del personal docente, administrativo y obrero*”.

(iii) En cuanto al tercer requisito, aseguran que también se verifica debido a que las mencionadas instituciones fueron creadas para niños de escasos recursos económicos; razón por la cual, los pequeños ingresos que reciben apenas alcanzan para adquirir materiales de trabajo y cubrir gastos internos y no generan ningún tipo de enriquecimiento, por lo que no distribuyen ganancias ni beneficios o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores o miembros, “*ya que administran recursos públicos con criterio de austeridad para satisfacer las necesidades de educación de la población*”.

(iv) Sobre el cuarto requisito, reiteran que no reparten utilidades o su patrimonio debido a la existencia del Convenio Educativo entre el Ministerio del Poder Popular para la Educación y la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC), el cual se aplica directa y exclusivamente a las instituciones adscritas, pues lo “*lo único que hacen los planteles educativos afiliados es poner al servicio de la educación popular sus plantas físicas, dotaciones, voluntariado, sus alianzas y su tecnología educativa disponible, sus centros de capacitación laboral e instituciones afiliadas con la finalidad de*

prestar un servicio público de educación, siendo esta la razón que hace a dichas INSTITUCIONES SEAN DE CARÁCTER BENÉFICO". (Destacado de la fuente).

Con vista a lo indicado, la Sala estima pertinente transcribir la normativa regulatoria de la institución de la exención como figura jurídica en materia tributaria, contenida en los artículos 3, 4 y 73 del Código Orgánico Tributario, publicado en la en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014, cuyo tenor es el siguiente:

“Artículo 3º. Sólo a la ley corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

(...)

2.- Otorgar exenciones y rebajas de impuesto; (...).”

“Artículo 4º. En materia de exoneraciones, desgravámenes, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia”.

“Artículo 73. Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, otorgada por la ley. (...).”

En atención a las citadas normas puede observarse que la materia de incentivos fiscales, específicamente, las exenciones, está regida por el principio de legalidad tributaria, el cual posee fundamentalmente dos características, a saber: por una parte, sólo la Ley puede otorgar exenciones, mientras que por la otra, únicamente la Ley puede establecer los términos y condiciones para su procedencia.

Sobre la exención tributaria, esta alzada ha interpretado que se consagra como un mecanismo por el cual el legislador dispensa al o a la contribuyente del pago de la obligación tributaria, mas no de otras obligaciones establecidas en la Ley, cuyo cumplimiento se exige una vez verificado el presupuesto de hecho previsto en la Ley como generador de la obligación tributaria. (*Vid.* fallos números 02668 del 28 de noviembre de 2006, caso: *Monteclaro Country Club*, 00757 de fecha 3 de junio de 2009, caso: *Liga Venezolana de Beisbol Profesional* y 00520 del 9 de junio de 2010, caso: *Colegio Universitario Monseñor de Talavera, S.R.L.*).

En orden a lo anterior, dispone la regulación específica en materia de exenciones, establecida en el artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014 (cuya norma mantiene idéntico contenido en la última reforma publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 6.210 Extraordinario de fecha 30 de diciembre de 2015), aplicable *ratione temporis*, lo siguiente:

“Artículo 14. Están exentos de impuesto:

(...)

3. Las instituciones benéficas y de asistencia social, siempre que sus enriquecimientos se hayan obtenido como medio para lograr los fines antes señalados; que en ningún caso, distribuyan ganancias, beneficios de cualquier naturaleza o parte alguna de su

patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros y que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio;

(...)

Parágrafo Único: *Los beneficiarios de la exención prevista en el numeral 3 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”. (Destacado de la fuente).*

La referida disposición tiene como objetivo fundamental crear un incentivo para aquellas instituciones benéficas y de asistencia social, que no persigan fines de lucro, lo cual se justifica por la circunstancia de no existir en estas instituciones un verdadero enriquecimiento, pues como se dijo la labor que realizan son de tipo benéfico o social.

Asimismo, esta Máxima Instancia puede apreciar la existencia de varias condiciones concomitantes o concurrentes contempladas en la referida norma para la ocurrencia del beneficio de la exención a favor de un determinado sujeto, a saber: (i) que se trate de instituciones benéficas o de asistencia social; (ii) que no persigan fines de lucro; (iii) 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; (iv) que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio.

Siguiendo este razonamiento, la Sala está obligada a concluir que el incumplimiento de alguna de estas condiciones o exigencias previstas en la Ley, trae como consecuencia que no se otorgue la exención y, por ende, que el sujeto pasivo se verá obligado a cumplir con el pago del tributo, de los accesorios y demás obligaciones derivadas del impuesto sobre la renta.

Por su parte el artículo 17 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 5.662 Extraordinario del 24 de septiembre de 2003, prevé:

“Artículo 17. *A los solos fines de la Ley se entenderá por:*

- a) *Instituciones benéficas, las que sin fines de lucro tengan por objeto prestar servicios médicos, docentes o suministrar alimentos, vestidos o albergues a los desvalidos, o suministrar fondos para los mismos objetivos, en el país.*
- b) *Instituciones de asistencia social, las que sin fines de lucro, tengan por objeto realizar actividades en el país dirigidas a la prevención o disminución de enfermedades, la miseria, el vicio y otros males sociales, al igual que las que se dediquen a la protección de los derechos humanos o a suministrar fondos para estos mismos fines.*

Parágrafo Primero. *Las instituciones a que hacen referencia los numerales 3 y 10 del artículo 14 de la Ley, deberán demostrar su carácter de tales ante la Administración Tributaria, y al efecto dirigir ésta una representación acompañada de copia de su acta constitutiva, reglamento interno, estatutos y de cualquier otro documento similar.*

Parágrafo Segundo. *A los efectos de verificar si las instituciones a que hacen referencia los numerales 3 y 10 del artículo 14 de la Ley cumplen los fines que le son*

propios, éstas serán objeto de fiscalizaciones y quedan obligadas a cumplir con los deberes y obligaciones formales previstos en la leyes y demás reglamentos, e informar a la Administración Tributaria, cualquier modificación que efectúen al acta constitutiva, estatutos y demás reglamentos o documentos inherentes a su constitución y funcionamiento.

Parágrafo Tercero. *Las instituciones a que hacen referencia los numerales 3 y 10 del artículo 14 de la ley llevarán y tendrán siempre a disposición de los funcionarios fiscales los libros de contabilidad y registros donde aparezcan sus operaciones, así como los comprobantes correspondientes”. (Destacado de este Alto Tribunal).*

Aplicando los criterios jurisprudenciales precedentemente citados al caso concreto, del examen a la normativa citada y del análisis exhaustivo de las actas que conforman el expediente, esta alzada pudo observar:

Con relación al **primer requisito** (que se trate de instituciones benéficas), el apoderado y las apoderadas judiciales de las recurrentes afirman que las Instituciones Educativas al ser miembros afiliadas a la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) y atender a una población escolar de escasos recursos económicos se pueden considerar como instituciones benéficas, conforme al artículo 17 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, *“por no tener fines de lucro y por tener como objeto la prestación de un servicio público educativo”*. (Destacado del escrito de contestación a la apelación).

En este sentido, de acuerdo al objeto social de las accionantes establecido en los Documentos Constitutivos Estatutarios, esta Máxima Instancia advierte que:

(i) La Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero, en su Cláusula Cuarta (folio 9 de la pieza número 1 del expediente judicial) señala lo siguiente:

*“... El objeto de la Asociación es: a) La **formación integral de personas** mediante la transmisión de auténticos valores intelectuales, morales y cívicos, capacitando a los estudiantes para ser ciudadanos cabales, solidarios con la comunidad, trabajadores y verdaderos cristianos. b) **colaborar con la familia y Estado Venezolano en la obra de la educación en los niveles de Educación Inicial y Educación Primaria**, pudiendo generar programas que acompañen procesos de transformación social de la comunidad. c) **desarrollar y aplicar el contenido de las disposiciones previstas en la Ley Orgánicas de Educación, Reglamento(s) y demás directrices impartidas por el Ministerio del Poder Popular para la Educación** y d) **Promover actividades que fomenten el conocimiento, mediante ensayos, talleres, convivencias, publicaciones, manuales, textos y revistas y en fin dedicarse a todas aquellas actividades que directa o indirectamente se relacionen con la actividad intelectual, cultural, social de promoción y capacitación humana que la inspira**”. (Destacado de este Alto Tribunal).*

Asimismo, de la “CONSTANCIA” emitida por la Asociación Venezolana de Educación Católica Seccional San Cristóbal el 9 de noviembre de 2015 (folio 46 de la pieza número 1 de las actas procesales), se evidencia que la aludida Unidad Educativa está *“afiliada a la Asociación (...) y goza del Convenio del MPPE-AVEC (sic), según el código de afiliación 230036”*.

(ii) La Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen, en su Cláusula Cuarta (folio 249 de la pieza número 1 del expediente judicial) señala lo siguiente:

“...El objeto de la Asociación Civil es fomentar, desarrollar y evaluar las menciones y modalidades previstas en el Nuevo Diseño Educativo Venezolano, especialmente adaptado al sistema normativo, contemplado en la constitución de la República Bolivariana de Venezuela y el Decreto N° 313, **impartiendo el alumnado una formación integral en los distintos niveles y modalidades del nuevo sistema educativo, especialmente los referidos a las competencias, bloques, contenidos conceptuales y demás objetivos programáticos propuestos, con énfasis en los aspectos de mayor alcance y eficiencia en todos los planes y programas. La Educación a impartir en esta Asociación Civil, es de orientación Católica bajo el carisma del Padre Machado, la Madre Emilia de San José y los valores del Evangelio. La Asociación podrá promover actividades que fomenten los valores éticos, morales, religiosos, culturales y científicos, mediante ensayos, talleres, retiros, convivencias, publicaciones, manuales, textos y revistas y en fin dedicarse a todas aquellas actividades que directa o indirectamente se relacionen con la actividad académica, cultural, científica de promoción y capacitación humana que la inspira**”. (Destacado de la Sala).

Igualmente, mediante la “**CREDECIAL**” (copia simple) emitida el 21 de octubre de 2015 (folio 248 de la pieza número 1 de las actas procesales) por la ciudadana Vilma Esperanza Vivas Vargas, en su carácter de Directora (E) de la Zona Educativa Táchira (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 40.514 del 8 de octubre de 2014), se designa al ciudadano Rogelio Antonio Landaeta Mantilla, con cédula de identidad 9.351.179 como “*Director (E)(a) de la institución U.E. COLEGIO NUESTRA SEÑORA DEL CARMEN, código S2586D2023 del Municipio San Cristóbal (...)*”.

(iii) La Fundación Unidad Educativa Colegio María Inmaculada, en su Cláusula Tercera (folio 75 de la pieza número 1 del expediente judicial) señala lo siguiente:

“... El objeto de la Fundación es promover con los principios de la escuela católica:
1) La **formación** integral de personas que mediante la trasmisión de auténticos valores intelectuales, morales, religiosos, y cívicos **capacite a los alumnos** para ser ciudadanos cabales solidarios con la comunidad, trabajadores y verdaderos patriotas por su condición de cristianos; 2) Colaborar con la familia y el Estado Venezolano en la obra de la **educación en todos sus aspectos y fases Pre-escolar, Básica, Diversificada, Vocacional, y técnica de niños, jóvenes y adultos, pudiendo generar programas que acompañen procesos de transformación social de la comunidad**”.
(Destacado de esta alzada).

También, mediante la “**CREDECIAL**” (copia simple) emitida el 20 de octubre de 2015 (folio 70 y 90 de la pieza número 1 de las actas procesales) por la ciudadana Vilma Esperanza Vivas Vargas, en su carácter de Directora (E) de la Zona Educativa Táchira (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 40.514 del 8 de octubre de 2014), se designa a la ciudadana Azalhia Irama Niño de Daza, con cédula de identidad 5.282.415, como “*Directora (E) (a) de la institución U.E. COLEGIO MARÍA INMACULADA, código PD02722014 del Municipio Junín (...)*”.

(iv) La Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Santa Rosa de Lima, en su Cláusula Cuarta (folio 106 de la pieza número 1 del expediente judicial) señala lo siguiente:

“... El objeto de la Asociación Civil es fomentar, desarrollar y evaluar las menciones y modalidades previstas en el Nuevo Diseño Educativo Venezolano, especialmente adaptado al sistema normativo, contemplado en la constitución de la República

Bolivariana de Venezuela y el Decreto N° 313, impartiendo el alumnado una formación integral en los distintos niveles y modalidades del nuevo sistema educativo, especialmente los referidos a las competencias, bloques, contenidos conceptuales y demás objetivos programáticos propuestos, con énfasis en los aspectos de mayor alcance y eficiencia en todos los planes y programas, La Educación a impartir en esta Asociación Civil, es de orientación Católica bajo el carisma de la Congregación Dominica y a los valores del Evangelio. La Asociación podrá promover actividades que fomenten los valores éticos, morales, religiosos, culturales y científicos, mediante ensayos, talleres, retiros, convivencias, publicaciones, manuales, textos y revistas y en fin dedicarse a todas aquellas actividades que directa o indirectamente se relacionen con la actividad académica, cultural, científica de promoción y capacitación humana que la inspira”. (Destacado de esta Máxima instancia).

(v) La Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Agustiniense Parroquial Padre Frías, en su Cláusula Cuarta (folio 131 de la pieza número 1 del expediente judicial) señala lo siguiente:

*“... La Asociación en su carácter benéfico tendrá como objeto o finalidad **impartir educación integral que forme a ciudadanos aptos para la Patria, la Iglesia y la Sociedad en el área de Educación Inicial, Pre-escolar y Ciclos Básico y Diversificado**. La Asociación no podrá seguir fines de lucro ni comerciales y deberá circunscribir sus actividades educativas dentro de Venezuela, con todas las facultades, derechos y obligaciones establecidas en la Ley para las personas naturales y jurídicas”. (Destacado de este Alto Tribunal).*

Igualmente, mediante la “*CREDECIAL*” (copia simple) emitida el 26 de noviembre de 2014 (folio 127 de la pieza número 1 de las actas procesales) por la ciudadana Vilma Esperanza Vivas Vargas, en su carácter de Directora (E) de la Zona Educativa Táchira (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 40.514 del 8 de octubre de 2014), se designa a la ciudadana Maritza Coromoto López Rojas, con cédula de identidad 7.473.993 como “*Director(a) de la institución **UNIDAD EDUCATIVA COLEGIO PADRE FRIAS**, código **PD06112010** del Municipio **Guásimos** (...)*”.

(vi) La Asociación Civil Unidad Educativa Colegio La Villa de Los Niños, en su Cláusula Segunda (folio 139 de la pieza número 1 del expediente judicial) señala lo siguiente:

*“... El objeto de la Asociación Civil es impartir enseñanza en los niveles de estudio del Sistema Educativo Venezolano: **Preescolar, Educación Básica y Educación Media Diversificada y Profesional a los niños, niñas, adolescentes y adultos que deseen obtener los conocimientos que le serán impartidos desde su desarrollo intelectual y su formación moral para una educación integral, pudiendo realizar cualquier otra actividad complementaria que contribuya a la formación, capacitación, aprendizaje y desarrollo integral del educando en función social del mismo**”. (Destacado de la Sala).*

(vii) La Fundación Unidad Educativa Colegio Monseñor Sanmiguel, en su Cláusula Segunda (folio 166 de la pieza número 1 del expediente judicial) señala lo siguiente:

*“... El objeto de la Fundación es promover con los principios de la Escuela Católica: 1º) **La formación integral de personas** que mediante la transmisión de auténticos valores intelectuales, morales, religiosos y cívicos **capacite los alumnos** para ser ciudadanos cabales, solidarios con la comunidad, trabajadores y verdaderos patriotas por su condición de cristianos; 2º) **Colaborar con la familia y el Estado Venezolano***

en la obra de la educación en todos sus aspectos y Fases: Pre-Escolar, básico, diversificado y profesional, de niños, jóvenes y adultos, pudiendo generar programas que acompañen procesos de transformación social de la humanidad. (...)". (Destacado de esta alzada).

Asimismo, mediante la "**CREDECIAL**" (copia simple) emitida el 21 de octubre de 2015 (folio 177 de la pieza número 1 de las actas procesales) por la ciudadana Vilma Esperanza Vivas Vargas, en su carácter de Directora (E) de la Zona Educativa Táchira (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 40.514 del 8 de octubre de 2014), se designa a la ciudadana María Mercedes Martín Herrero, con cédula de identidad 10.178.098 como "*Directora (E) (a) de la institución U.E. **COLEGIO MONSEÑOR SAN MIGUEL** (sic), código **S01572D2023** del Municipio **San Cristóbal** (...)*".

(viii) La Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de La Consolación Tárriba, en su Cláusula Tercera (folio 184 de la pieza número 1 del expediente judicial) señala lo siguiente:

*"... La Asociación tendrá como objeto **auspiciar, desarrollar y evaluar las modalidades y menciones educativas establecidas en la Ley Orgánica de Educación. A tal efecto impartirá una formación integral en los niveles y modalidades del sistema educativo, con orientación católica; pudiendo fomentar actividades orientadas a la formación de valores éticos, morales, religiosos, culturales y científicos, a través de talleres, retiros, convivencias y demás actividades que promuevan la formación integral de los niños, adolescentes y jóvenes**".* (Destacado de esta Máxima Instancia).

(ix) La Asociación Civil Unidad Educativa Instituto Corazón de Jesús, en su Cláusula Cuarta (folio 213 de la pieza número 1 del expediente judicial) señala lo siguiente:

*"... El objeto de esta Asociación será **impartir la educación Preescolar, Primaria, Básica y Diversificada, según las normativas del Estado Venezolano, encausada por la filosofía y doctrina de la Iglesia Católica para una mejor formación integral del individuo, generar y administrar los recursos necesarios para el logro de los fines propuestos, promover una asistencia técnico-docente capaz de implementar, aplicar y desarrollar programas y actividades requeridas para el auge de la educación privada en los niveles propuestos, coordinar, evaluar y controlar los programas aplicados en los centros educativos establecidos, igualmente podrá implementar cursos, talleres o seminarios relacionados con las áreas de Educación para el trabajo que le brinden a la comunidad herramientas de superación laboral a corto plazo**".* (Destacado de este Alto Tribunal).

Igualmente, mediante la "**CREDECIAL**" (copia simple) emitida el 21 de octubre de 2015 (folio 237 de la pieza número 1 de las actas procesales) por la ciudadana Vilma Esperanza Vivas Vargas, en su carácter de Directora (E) de la Zona Educativa Táchira (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 40.514 del 8 de octubre de 2014), se designa a la ciudadana Blanca Zulay Roa Pérez, con cédula de identidad 11.505.514 como "*Directora (E) (a) de la institución U.E. **INSTITUTO CORAZÓN DE JESÚS**, código **PD00912023** del Municipio **San Cristóbal** (...)*".

(x) La Asociación Civil Escuela de Música Santa Cecilia, en su Cláusula Tercera (folio 276 de la pieza número 1 del expediente judicial) señala lo siguiente:

“... El objeto de esta Asociación es encausar la iniciativa Oficial Pública y Privada, para que contribuya al desarrollo y bienestar de la Institución y sus miembros”.

Asimismo, de la “CONSTANCIA” emitida por la Asociación Venezolana de Educación Católica Seccional San Cristóbal el 10 de noviembre de 2015 (folio 46 de la pieza número 1 de las actas procesales), se evidencia que la aludida Unidad Educativa estaba “afiliada a la Asociación (...) y goza del Convenio del MPPE-AVEC (sic), según el código de afiliación ”.

Por lo que, aun cuando del objeto previsto en los estatutos sociales de la Asociación Civil Escuela de Música Santa Cecilia, no se evidencia que la referida asociación realice actividades que la califiquen como una institución educativa, sin embargo, existen elementos de convicción (“CONSTANCIA”) que demuestran que la referida accionante forma parte de la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) y goza del subsidio educacional que otorga el Estado a través del “Convenio Educativo entre el Ministerio del Poder Popular para la Educación y la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC)”, hecho por demás, que no fue desvirtuado por la representación judicial del Fisco Nacional.

Con lo cual, de las actas procesales la Sala estima que las aludidas Asociaciones Civiles realizan actividades docentes, pues tanto de los objetos descritos en los Documentos Constitutivos Estatutarios de las recurrentes, como de las Constancias emitidas por la Asociación Venezolana de Educación Católica Seccional San Cristóbal y de las Credenciales dictadas por la Directora (E) de la Zona Educativa Táchira se evidencia que son instituciones educativas, que gozan del subsidio educacional otorgado por el República por órgano del Ministerio del Poder Popular para la Educación; en consecuencia, deben ser consideradas como instituciones benéficas, y por ende, cumplen con el primer requisito conforme al literal a) del artículo 17 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2003.

Sobre el **segundo requisito** (que no persigan fines de lucro) la representación judicial de las accionantes afirman que las Instituciones Educativas lo cumplen, por cuanto: a) en los documentos constitutivos de las instituciones se evidencia una cláusula en el que se expresa “No tener fin de lucro”; y b) los recursos económicos que perciben por el cobro de las matrículas “son tan ínfimos que apenas alcanzan para cubrir gastos de mantenimiento internos y limpieza (...), siendo tales recursos los medios para lograr sus propios fines, ya que el Estado Venezolano a través de la Ley de Presupuesto se compromete a cubrir el déficit presupuestario de los colegios e instituciones que se acogen al Convenio MPPE-AVEC (sic) y aporta los subsidios necesarios para cancelar los demás gastos tales como los sueldos y salarios del personal docente, administrativo y obrero”.

De la revisión a los Documentos Constitutivos Estatutarios de las instituciones educativas se evidencia que: (i) la Cláusula Primera (folios 9 de la pieza número 1 del expediente judicial) señala que la Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero “... no persigue propósitos o fines de lucro”; (ii) la Cláusula Primera (folio 249 de la pieza número 1 del expediente judicial) establece que la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen, “... no persigue propósitos o fines de lucro”; (iii) la Cláusula Primera (folios 75 de la pieza número 1 del expediente judicial) prevé que la Fundación Unidad Educativa Colegio María Inmaculada “... tiene personalidad jurídica propia, naturaleza civil y sin fines de lucro”; (iv) la Cláusula Primera (folio 106 de la pieza número 1 del expediente judicial) instituye que la

Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Santa Rosa de Lima, “... *no persigue propósitos o fines de lucro*”; (v) la Cláusula Tercera (folio 131 de la pieza número 1 del expediente judicial) señala que la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Agustiniense Parroquial Padre Frías “...*no podrá seguir fines de lucro ni comerciales*”; (vi) la Cláusula Primera (folio 139 de la pieza número 1 del expediente judicial) indica que la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio La Villa de Los Niños “... *no persigue fines de lucro*”; (vii) la Cláusula Primera (folio 166 de la pieza número 1 del expediente judicial) preceptúa que la Fundación Unidad Educativa Colegio Monseñor Sanmiguel “... *es de naturaleza civil con personalidad jurídica y sin fines de lucro*”; (viii) la Cláusula Tercera (folio 184 de la pieza número 1 del expediente judicial) establece que la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de La Consolación Táriba “...*no tendrá fines de lucro*”; (ix) el encabezado (folio 213 de la pieza número 1 del expediente judicial) prevé que la Asociación Civil Unidad Educativa Instituto Corazón de Jesús es “... *SIN FINES DE LUCRO*”; (x) la Cláusula Primera (folio 276 de la pieza número 1 del expediente judicial) indica que la Asociación Civil Escuela de Música Santa Cecilia es “... *sin fines de lucro*”.

Por consiguiente, esta alzada considera que las aludidas Asociaciones Civiles realizan actividades sin fines de lucro, en todo caso, el órgano recaudador nunca pierde las facultades de control fiscal y en cualquier momento puede verificar el cumplimiento del mencionado extremo legal, aún cuando la persona jurídica ya haya sido calificada como exenta; razón por la cual, cumplen con el segundo requisito.

En cuanto al **tercer requisito** relativo a que no distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza; el apoderado y las apoderadas judiciales de las recurrentes aseveran que también se verifica debido a que las mencionadas instituciones fueron creadas para niños de escasos recursos económicos; razón por la cual, los pequeños ingresos que reciben apenas alcanzan para adquirir materiales de trabajo y cubrir gastos internos y no generan ningún tipo de enriquecimiento, por lo que no distribuyen ganancias ni beneficios o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores o miembros, “*ya que administran recursos públicos con criterio de austeridad para satisfacer las necesidades de educación de la población*”.

Del examen a los Documentos Constitutivos Estatutarios de las instituciones educativas se advierte que: (i) la Cláusula Vigésima Séptima (folio 12 de la pieza número 1) señala que en caso de acordarse la disolución de la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Jesús Obrero “... *se procederá a liquidarla y una vez canceladas sus obligaciones, los bienes que de cualquier especie quedaren serán integrados al patrimonio la Parroquia Jesús Obrero*”; (ii) la Cláusula Vigésima Primera (folio 251 de la pieza número 1) establece que en caso de acordarse la disolución de la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora del Carmen, “... *los bienes de ésta pasarán a la Asociación Civil ‘Hermanitas de los Pobres’, con domicilio en la ciudad de Caracas (...)*”; (iii) la Cláusula Décima Primera (folios 78 de la pieza número 1) prevé que en caso de disolución de la Fundación Unidad Educativa Colegio María Inmaculada “... *el patrimonio que hubiere para tal fecha pasará íntegramente a la Diócesis de San Cristóbal*”; (iv) la Cláusula Vigésima Primera (folio 110 de la pieza número 1) instituye que de extinguirse por cualquier causa la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Santa Rosa de Lima, “... *los bienes de ésta pasarán a la Asociación Civil de Protección Social, con domicilio en la Ciudad de San Cristóbal (...)*”; (v) la Cláusula Quinta (folio 131 de la pieza número 1) señala respecto a la Asociación Civil Unidad Educativa

Colegio Agustiniano Parroquial Padre Frías que los ingresos obtenidos “... *serán medios para lograr sus fines benéficos sin que en ningún caso se distribuyan ganancias, utilidades, ni beneficios de cualquier naturaleza (...)*”; (vi) sobre la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio La Villa de Los Niños se omite cualquier referencia; (vii) la Cláusula Décima Tercera (folio 167 de la pieza número 1) preceptúa que en caso de disolución de la Fundación Unidad Educativa Colegio Monseñor Sanmiguel “... *el patrimonio que tuviere para tal fecha pasará íntegramente a la Diócesis de San Cristóbal*”; (viii) la Cláusula Vigésima Segunda (folio 186 de la pieza número 1) establece que en caso de aprobarse la disolución de la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Nuestra Señora de La Consolación Tárriba “... *Los bienes que puedan quedar a disposición de la Asociación, una vez pagados todos los pasivos y compromisos, serán transferidos en calidad de donación a la ASOCIACIÓN CIVIL ‘MISIONERAS HIJAS DE LA SAGRADA FAMILIA DE NAZARET’*”; (ix) la Cláusula Décima Octava (folio 214 de la pieza número 1) prevé que ni los socios fundadores ni las socias fundadoras ni los ni las que ingresen posteriormente tendrán derecho alguno sobre el patrimonio y en caso de liquidación de la Asociación Civil Unidad Educativa Instituto Corazón de Jesús “... *los bienes patrimoniales serán destinados al servicio de la comunidad del lugar a través de otro centro de enseñanza que garantice la continuidad de la educación y capacitación de los miembros de dicha comunidad*”; (x) en el caso de la Asociación Civil Escuela de Música Santa Cecilia no se dice nada expresamente (folios 303 y 304 de la pieza número 1).

Asimismo, del contenido del *Convenio Educacional entre el Ministerio del Poder Popular para la Educación y la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC)*” (folios 34 al 45 de la pieza número 1) suscrito el 19 de marzo de 2014, documento que no fue objeto de impugnación por parte del Fisco Nacional, esta Máxima instancia advierte que las instituciones educativas inscritas y registradas en el referido Ministerio, así como afiliadas a la aludida Asociación, y en virtud de los escasos ingresos que reciben para cubrir los egresos por la prestación del servicio de enseñanza, acceden al subsidio educativo.

De allí que, las mencionadas instituciones estarían supeditadas a la supervisión y control por parte de la autoridad gubernamental (Ministerio o la “**COMISIÓN PERMANENTE**”) del presupuesto de cada una de las instituciones, no permitiendo que se genere superávit (ganancias o enriquecimientos), ya que cualquiera de “*los recursos financieros no comprometidos válidamente al término del Convenio, serán reintegrados a la cuenta del Tesoro Nacional*”. Aunado a ello, en caso de déficit o insuficiencia que haga necesario complementar el mencionado subsidio, la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) debe presentar ante el aludido Ministerio el informe justificativo, el cual será evaluada su viabilidad para el trámite de recursos adicionales (Cláusula “**CUARTA: Obligaciones de ‘LOS SIGNATARIOS’**”, número “**I.-**”, folio 38 de la pieza número 1).

Por consiguiente, este Alto Tribunal considera que las mencionadas instituciones educativas cumplen con el tercer requisito, pues del régimen de control y supervisión practicado por el Estado en ejecución del aludido “*Convenio*”, no parece factible que se generen ganancias por parte de las recurrentes por la prestación del servicio educativo y que se repartan dividendos a los miembros de las impugnantes, pues de existir algún excedente del subsidio educacional otorgado -el cual se concede en virtud del “*déficit en el pago del personal directivo docente, docente de aula, administrativo y obrero de la instituciones requerido para la prestación de los servicios educativos*”, debido a los escasos ingresos que reciben para

cubrir los egresos por la prestación del servicio de enseñanza (Cláusula “**SEGUNDA: Objeto del Convenio**”, folios 37 y 38 de la pieza número 1)- deben ser “reintegrados a la cuenta del Tesoro Nacional”.

En todo caso, tal como se ha mencionado anteriormente, la Administración Tributaria en ejercicio de sus atribuciones de control, puede ejercer sus amplias facultades de fiscalización y determinación, a los fines de investigar si distribuyen ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza.

Respecto al **cuarto requisito**, referido a que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio; el mandatario y las mandatarias de las accionantes reiteran que no reparten utilidades o su patrimonio debido a la existencia del Convenio Educativo entre el Ministerio del Poder Popular para la Educación y al Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC), el cual se aplica directa y exclusivamente a las instituciones adscritas, pues “*lo único que hacen los planteles educativos afiliados es poner al servicio de la educación popular sus plantas físicas, dotaciones, voluntariado, sus alianzas y su tecnología educativa disponible, sus centros de capacitación laboral e instituciones afiliadas con la finalidad de prestar un servicio público de educación, siendo esta la razón que hace a dichas INSTITUCIONES SEAN DE CARÁCTER BENÉFICO*”. (Destacado de la fuente).

Del examen a los Documentos Constitutivos Estatutarios de las instituciones educativas se advierte que: (i) en el caso de las Asociaciones Civiles Unidades Educativas Colegios Jesús Obrero (folios 9 al 13 de la pieza número 1), Nuestra Señora del Carmen (folios 256 al 260 de la pieza número 1), Santa Rosa de Lima, (folios 105 al 111 de la pieza número 1), Nuestra Señora de La Consolación Táriba (folios 184 al 189 de la pieza número 1), Monseñor Sanmiguel (folios 166 al 169 de la pieza número 1), Instituto Corazón de Jesús (folios 213 al 217 de la pieza número 1), Música Santa Cecilia (folios 303 y 304 de la pieza número 1) y la Fundación Unidad Educativa Colegio María Inmaculada (folios 74 al 86 de la pieza número 1), se omite referencia alguna sobre el particular; (ii) la Cláusula Quinta (folio 131 de la pieza número 1 del expediente judicial) señala que los ingresos obtenidos por la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio Agustiniense Parroquial Padre Frías “... serán medios para lograr sus fines benéficos sin que en ningún caso se distribuyan ganancias, utilidades, ni beneficios de cualquier naturaleza o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros”; y (iii) la Cláusula Quinta (folio 139 de la pieza número 1 del expediente judicial) indica que los fondos de la Asociación Civil Unidad Educativa Colegio La Villa de Los Niños “... los pagos que hacen los alumnos se revierten en gastos que ellos ocasionan y si hubiere excedente, se invierte a favor de los mismos (...)”.

Ahora bien, no pasa desapercibido para la Sala la existencia del “*Convenio Educativo entre el Ministerio del Poder Popular para la Educación y la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC)*” (folios 34 al 45 de la pieza número 1) suscrito el 19 de marzo de 2014, documento consignado por las recurrentes y que no fue objeto de impugnación por parte del Fisco Nacional, del cual se advierte lo siguiente:

a) La República por órgano del Ministerio otorga un **subsidio educacional** “*como complemento para cubrir el déficit en el pago del personal directivo docente, docente de aula, administrativo y obrero de*

la instituciones requerido para la prestación de los servicios educativos”, impartidos por las instituciones educativas de gestión privada inscritas y registradas en el aludido Ministerio y afiliadas a la AVEC (Cláusula “**SEGUNDA: Objeto del Convenio**”, folios 37 y 38 de la pieza número 1);

b) Tanto el Ministerio como la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) acuerdan que “los recursos financieros no comprometidos válidamente al término del Convenio, serán reintegrados a la cuenta del Tesoro Nacional”, y en caso de déficit o insuficiencia que haga necesario complementar el mencionado subsidio, la AVEC presentará ante la aludida autoridad Gubernamental el informe justificativo, el cual será evaluada su viabilidad para el trámite de recursos adicionales (Cláusula “**CUARTA: Obligaciones de ‘LOS SIGNATARIOS’**”, número “1.-”, folio 38 de la pieza número 1).

c) La “**COMISIÓN PERMANENTE**” (conformada por cinco miembros, tres designados por el Ministerio y dos por la AVEC), tiene como atribuciones, entre otras: “ordenar la realización de supervisiones académicas, pedagógicas, legales, financieras, contables, administrativas y de cualquier índole a que hubiere lugar; determinar y aprobar los criterios para la distribución del subsidio educacional entre las instituciones educativas, considerando variables de matrícula, grados de escolaridad, ubicación geográfica, nivel socioeconómico y equidad; elaborar y presentar el informe de ejecución del subsidio educacional y de gestión, con las recomendaciones debidas al Despacho del Ministerio” (Cláusula “**SEXTA: Atribuciones de la ‘COMISIÓN PERMANENTE’**”, literales “d)” y “e)”, folio 41 de la pieza número 1).

d) La Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) deberá presentar a la referida “**COMISIÓN PERMANENTE**”, la propuesta de Proyecto de Presupuesto para el año siguiente, detallando “el complemento en el pago de personal directivo docente, docente de aula, administrativo y obrero en cada una de las instituciones educativas, con indicación de matrícula, grados de escolaridad, ubicación geográfica. Igualmente, deberá incorporar en su presupuesto las donaciones y aportes recibidos de otras instituciones públicas y privadas” (Cláusula “**OCTAVA: Presentación de Proyecto de Presupuesto**”, folio 42 de la pieza número 1).

e) La Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) “distribuirá los recursos del subsidio educacional, siguiendo los criterios previamente establecidos y aprobados por la ‘**COMISIÓN PERMANENTE**’”; entre las instituciones educativas; y se compromete a presentar una relación de las mismas (Cláusula “**NOVENA: Presentación de Proyecto de Presupuesto**”, folios 42 y 43 de la pieza número 1).

f) La Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC) tiene que presentar mensual y anualmente al cierre del ejercicio fiscal al Ministerio, la “**ejecución del subsidio educacional, así como la relación de la distribución y ejecución del presupuesto de cada una de las instituciones educativas**”, conformado por: los ingresos por concepto de pago de matrícula y mensualidades escolares, debidamente autorizadas por el Ministerio, contribuciones y aportes provenientes de instituciones públicas y privadas, así como aportes hechos por particulares, con sujeción al ordenamiento jurídico sobre donaciones, intereses generados por concepto de autogestión y otras fuentes de financiamiento que contribuyan al proceso educativo), a través del Despacho del Ministro, “el cual presentará trimestralmente un informe

consolidado a la **“COMISIÓN PERMANENTE”**”. Asimismo, el Ministerio puede solicitar *“cualquier información y realizar supervisiones académicas, pedagógicas, técnicas, legales, financieras, administrativas, contables y auditorías, cuando lo juzgue necesario, a la AVEC y a las instituciones educativas, a través del ‘EQUIPO DE APOYO’”*, así como de otros órganos del Ejecutivo Nacional, los cuales formularán las observaciones pertinentes y las participará a la **“COMISIÓN PERMANENTE”** (Cláusula **“DÉCIMA: Rendición de Cuentas”**, folio 43 de la pieza número 1).

g) Son causales de terminación del aludido Convenio, entre otras: el uso de los aportes por parte de la AVEC en fines distintos de aquellos para los cuales fueron otorgados; el suministro de datos falsos, por parte de la AVEC, sobre la realidad académica, pedagógica, legal, financiera, económica, contable, presupuestaria y administrativa en cada una de las instituciones educativas; y la obstaculización de la AVEC o de las instituciones educativas a las actividades de supervisión académica, pedagógica, legal, financiera, económica, contable, presupuestaria y administrativa del Ministerio (Cláusula **“DÉCIMA CUARTA: Causas de Terminación del Convenio”**, folios 44 y 45 de la pieza número 1).

De allí que, esta alzada aprecia la existencia de un régimen de control y supervisión por parte del Estado, no solo sobre el subsidio educativo que otorga el Ministerio del Poder Popular para la Educación, sino también respecto a los demás ingresos que perciben las instituciones afiliadas a la Asociación Venezolana de Educación Católica (AVEC), para la ejecución de las actividades pedagógicas, así como los respectivos egresos o gastos que realicen.

Por consiguiente, esta Máxima Instancia estima que las instituciones docentes impugnantes cumplen con el cuarto requisito, pues de las actas procesales se evidencian elementos de convicción que hacen presumir que efectúan pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que le son propias, y que no realizan desembolsos a título de reparto o de su patrimonio. Aunado a que la Administración Tributaria puede en ejercicio de sus atribuciones de control, ejercer sus amplias facultades de fiscalización y determinación a los fines de investigar la naturaleza de los gastos que realicen las mencionadas instituciones.

Por lo que, este Alto Tribunal aprecia que al haber cumplido las accionantes las condiciones o exigencias previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2014, trae como consecuencia que sean beneficiadas con la exención. Razón por la cual, no se estiman ajustados a derecho los actos administrativos dictados por la Administración Tributaria al considerar las Asociaciones Civiles Unidades Educativas Colegios Jesús Obrero, Nuestra Señora del Carmen, Santa Rosa de Lima, Agustiniانو Parroquial Padre Frías, La Villa de Los Niños, Nuestra Señora de La Consolación Táriba, Instituto Corazón de Jesús, Escuela de Música Santa Cecilia y las Fundaciones Unidades Educativas Colegios María Inmaculada y Monseñor Sanmiguel, como no exentas del referido tributo. Razón por la cual se desestima el alegato del Fisco Nacional sobre el particular. Así se declara.

En consecuencia, la Sala declara sin lugar la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva número 130 del 30 de junio de 2016, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes; razón por la cual, esta alzada confirma el fallo apelado. Así se decide.

En armonía con los pronunciamientos emitidos, esta Máxima Instancia declara con lugar los recursos contenciosos tributarios ejercidos conjuntamente con solicitudes de medidas cautelares de suspensión de efectos por las accionantes; por lo que se anulan los actos administrativos impugnados. Así también se decide.

Finalmente, este Alto Tribunal debe señalar que no procede la condenatoria en costas procesales al Fisco Nacional de conformidad con lo establecido en el artículo 88 del Decreto 2.173 mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Fuerza y Valor de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 6.220 Extraordinario del 15 de marzo de 2016. Igualmente se establece.

IV DECISIÓN

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

1.- SIN LUGAR el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del **FISCO NACIONAL** contra la sentencia número 130 de fecha 30 de junio de 2016, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, que declaró con lugar los recursos contenciosos tributarios ejercidos conjuntamente con solicitudes de medidas cautelares de suspensión de efectos por las **ASOCIACIONES CIVILES UNIDADES EDUCATIVAS COLEGIOS JESÚS OBRERO, NUESTRA SEÑORA DEL CARMEN, SANTA ROSA DE LIMA, AGUSTINIANO PARROQUIAL PADRE FRÍAS, LA VILLA DE LOS NIÑOS, NUESTRA SEÑORA DE LA CONSOLACIÓN TÁRIBA, INSTITUTO CORAZÓN DE JESÚS, ESCUELA DE MÚSICA SANTA CECILIA Y LAS FUNDACIONES UNIDADES EDUCATIVAS COLEGIOS MARÍA INMACULADA Y MONSEÑOR SANMIGUEL**. En consecuencia, se **CONFIRMA** el fallo apelado.

2.- CON LUGAR el recurso contencioso tributario incoado por las referidas instituciones educativas contra los actos administrativos identificados con las letras y números identificados con las letras y números *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1271-2260* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.289* de fecha 31 de julio de 2015, notificado el 2 de octubre de 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/2353* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.490* de fecha 31 de agosto de 2015, notificado el 24 de septiembre de 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1237-2263* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.284* del 31 de julio de 2015, notificado el 13 de octubre de 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1285-2275* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.286* de fecha 31 de julio de 2015, notificado el 22 de septiembre de 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1273-2261* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.293* del 31 de julio de 2015, sin fecha de notificación; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1243* contentivo de la *Consulta DCR-5-81.601* de fecha 29 de abril 2015, sin fecha de notificación; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1294-2277* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.292* del 31 de julio de 2015, sin fecha de notificación; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1247-2251* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.226* de fecha 31 de julio de 2015, notificado el 18 de septiembre de 2015; *SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/0569-1246-2257* contentivo de la *Consulta DCR-5-82.223* del 31 de julio de 2015, notificado el 18 de septiembre de 2015 y

SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2015/1331-2362 contentivo de la *Consulta DCR-5-82.505* del 31 de agosto de 2015, sin fecha de notificación, dictados por la Gerencia de Doctrina Tributaria de la Gerencia General de Servicios Jurídicos adscrita al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante los cuales se declaró con respecto a cada accionante que no están exentas del pago del impuesto sobre la renta. En consecuencia, se **ANULAN** los referidos actos.

NO PROCEDE la condenatoria en costas procesales al Fisco Nacional.

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

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los seis (06) días del mes de junio del año dos mil diecisiete (2017). 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 seis (06) de junio del año dos mil diecisiete, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00663.

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD