



REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
PODER JUDICIAL

Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la
Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas
Caracas, 08 de junio de 2023

213° 164°

ASUNTO: AP41-U-2023-000029

SENTENCIA INTERLOCUTORIA N° 025/2023

En fecha 30 de mayo de 2023, JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO L y NORMA CRISTINA MÁRQUEZ, abogados, de este domicilio, titulares de la Cédulas de Identidad Nos. 9.879.873 y 11.309.291, inscritos en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo los números 57.512 y 91.295 respectivamente, procediendo en su carácter de apoderados de la sociedad mercantil TRANSPORTE MULTICARGAS 4894, C.A., sociedad mercantil inscrita en el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, el 24-11-94, bajo el No. 32, Tomo 159-A Pro: según poder otorgado en la Notaría Pública Cuadragésima Primera de Caracas del Municipio Libertador, en fecha 4 de marzo de 2015, anotado bajo el No. 37, Tomo 12, folios 113 al 115, interpusieron acción de amparo constitucional cautelar, como parte agraviada, de cuyo contenido se observa su ejercicio de forma cautelar y conjunta con la acción principal representada por el Recurso Contencioso Tributario ejercido en fecha 29 de marzo de 2013, a los efectos de suspender los efectos de la Resolución No. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/22-AP-289/2023-00035, dictada en fecha 13 de febrero de 2023 y notificada el 22 de febrero de 2023.

Una vez recibido el presente expediente por la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (URDD) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas, contra el acto anteriormente identificados, fue asignado para el conocimiento del presente recurso a este Órgano Jurisdiccional, el cual se le dio entrada bajo el N° AP41-U-2023-000029, y a través de auto dictado en fecha 25 de Mayo de 2023, se ordenó librar notificaciones a los ciudadanos Procurador General de la República Bolivariana de Venezuela, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 98 del Decreto con Rango Valor y Fuerza de la Ley de Reforma Parcial de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, al Fiscal General de la República y al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a los fines de la admisión o inadmisión y posterior sustanciación del recurso.

Así mismo, vista la pretensión de Amparo Constitucional Cautelar invocada por los recurrentes contra los mismos actos impugnados en el recurso

contencioso tributario, se ordenó proceder de acuerdo a lo previsto en el Parágrafo Único del artículo 5 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.

La acción de amparo constitucional cautelar es ejercida por la contribuyente "TRANSPORTE MULTICARGAS 4894, C.A.", con la finalidad que se ordene a la Administración Tributaria Nacional, lo siguiente: "...se suspendan los efectos de la Resolución No SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/22-AP289/2023-00035, dictada en fecha 13 de febrero de 2023, la cual culminó el sumario administrativo correspondiente al Acta de Reparación SNAT/INTI/GRTI/RCA/DF/2021/RET-IVA/003467-000336, levantada el 18 de noviembre de 2021..."

Así las cosas, este Órgano Jurisdiccional de conformidad con el artículo 21 de la Ley Orgánica de Amparo Sobre Derechos y Garantías Constitucionales, para resolver sobre el amparo cautelar solicitado, procede en consecuencia a pronunciarse los siguientes términos.

DE LA ADMISIÓN PROVISIONAL

De acuerdo con lo señalado por la Jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, con motivo del caso Marvin Sierra Sentencia N° 402 del 20 de marzo de 2001 en la cual la Sala indicó que en aquellos casos en los cuales sea interpuesto un recurso contencioso de anulación conjuntamente con una acción cautelar de amparo constitucional, el Órgano Jurisdiccional deberá decidir provisoriamente sobre la admisibilidad de la acción principal de nulidad, a los solos fines de revisar la petición cautelar de amparo constitucional; a tal efecto corresponderá examinar las causales de inadmisibilidad de los recursos de nulidad, sin proferir pronunciamiento alguno con relación a la caducidad de la acción, todo ello de conformidad con lo previsto en el artículo 5, parágrafo único de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, cuestión que será verificada en una decisión posterior al momento de la admisión definitiva que se realice en atención a lo previsto en los artículos 259 y 266 del vigente Código Orgánico Tributario.

Asimismo, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha señalado la posibilidad de que los Tribunales Contenciosos puedan admitir provisionalmente el recurso del cual se trate, con el fin de resolver aspectos que se le planteen durante el proceso, Sentencia N° 01636 del 30 de septiembre de 2004 caso Panadería y Pastelería Sierra Nevada C.A.

Respecto a lo anterior, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia manifestó lo siguiente:

"(...) la tramitación así seguida no reviste en modo alguno, violación del derecho a la defensa de la parte contra quien obra la

medida, pues ésta podrá hacer la correspondiente oposición, una vez ejecutada la misma, siguiendo a tal efecto el procedimiento pautado en los artículos 602 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (...)"

De lo anterior se desprende, que puede el Juez Contencioso Tributario admitir provisionalmente el recurso en los términos arriba señalados, a los efectos de pronunciarse acerca de la solicitud de medida cautelar e inclusive decretarla procedencia de dicha medida sin notificar a las partes sin que se viole el derecho a la defensa, por cuanto existe la posibilidad de oponerse de acuerdo a lo previsto en el artículo 602 del Código de Procedimiento Civil.

Aplicando analógicamente dicho criterio al caso de autos, el Tribunal considera necesario decidir sobre la admisión provisional del presente Recurso Contencioso Tributario, a los fines de pronunciarse sobre la medida cautelar solicitada, sin proferir pronunciamiento en lo que respecta a la caducidad de la acción. Es una resolución provisional que no sustituye el pronunciamiento definitivo a que se contrae el artículo 294 del Código Orgánico Tributario ni trae como consecuencia la apertura del lapso probatorio previsto en el artículo 295 eiusdem.

En consecuencia, pasa este Tribunal a decidir sobre la admisión provisional del recurso interpuesto, solo a los fines de pronunciarse sobre la acción de amparo cautelar constitucional incoada por la recurrente.

En el caso de autos están cumplidos los requisitos de admisibilidad como son la cualidad del recurrente al probar el interés legítimo personal y directo en el ejercicio de la acción por parte de la sociedad mercantil "TRANSPORTE MULTICARGAS 4894, C.A." Contra la cual va dirigido el acto impugnado, se ha comprobado de autos la legitimidad de su representante legal identificada en el recurso contencioso tributario, que a su vez ha sido debidamente notificada en el decurso de los procedimientos desplegados en sede administrativa así como la competencia del Tribunal tanto por la materia (tributaria) como por el territorio, al ocurrir el hecho en la jurisdicción de este Tribunal, razón por la cual se admite provisionalmente el recurso.

II

DE LA SOLICITUD DE AMPARO CAUTELAR

Establecido lo anterior, corresponde conocer y decidir acerca de la solicitud de amparo cautelar atendiendo al contenido de lo establecido en la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales y el Código Orgánico Tributario, sin entrar a decidir sobre el fondo de la controversia que se resolverá en la sentencia definitiva.

Ha señalado la doctrina de nuestro Alto Tribunal que en el caso de la interposición de un recurso contencioso-administrativo o de una acción popular de inconstitucionalidad de leyes y demás actos normativos, ejercidos de manera conjunta con el amparo constitucional, éste último reviste un carácter accesorio, al punto de que la competencia para conocer de la medida de tutela viene determinada por la competencia de la acción principal.

Del escrito consignado se colige claramente que, en este proceso judicial, se ha materializado el ejercicio de una acción de amparo constitucional cautelar que resulta accesorio al recurso contencioso tributario que constituye la acción principal incoada, habiéndose invocado la primera de ellas contra el mismo acto administrativo de contenido tributario recurrido por vía principal, acreditando vulneración de derechos y garantías constitucionales por parte de la Administración Tributaria Municipal en su proceder.

Dentro de ese contexto, nuestro Máximo Tribunal afirma que luce adecuado destacar el carácter cautelar que distingue al amparo ejercido de manera conjunta, cuya naturaleza se reputa evidentemente accesorio a la acción principal y en virtud del cual se persigue otorgar a la parte afectada en su esfera de derechos constitucionales, una protección provisional pero inmediata, dada la naturaleza de la lesión, permitiendo así la restitución de la situación jurídica infringida al estado en que se encontraba antes de que ocurriera la violación, mientras se dicta decisión definitiva en el juicio principal.

En este sentido, queda absolutamente claro para quien juzga, que ni la admisión provisional, ni el decreto de una medida cautelar sería violatorio del derecho a la defensa de la parte contraria, ni violatoria del debido proceso, ya que a la parte contra quien obre la medida tendría la posibilidad de formular oposición, conforme a lo previsto en los artículos 602 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

El amparo cautelar es una institución jurídica, que guarda similitud con las llamadas providencias cautelares o medidas cautelares, a través de esta acción se persigue el resguardo y el restablecimiento provisional, de alguna garantía o derecho que considere el particular se le está violentando, en una dimensión constitucional. Al ser el amparo cautelar una institución que guarda relación con la naturaleza jurídica y el alcance de las medidas cautelares, el Juez que conozca de éste para su debida admisión o inadmisión, procedencia o improcedencia; deberá evaluar, *prima facie*, el cumplimiento de dos requisitos, a saber: la existencia de la apariencia de buen derecho denominada también "*fumus boni iuris*" constitucional y la existencia de un peligro de daño inminente "*periculum in damni*" que también sea de naturaleza constitucional.

En cuanto a la existencia de un *fumus boni iuris* constitucional, se aprecia que el amparo constitucional cautelar tiene como característica, que la posición jurídica del solicitante se concrete en un derecho o una garantía constitucional.

Es decir, de todo amparo constitucional cautelar surge la necesidad de la apariencia de certeza o de credibilidad de un derecho constitucional invocado por parte del sujeto que solicita el amparo. En cuanto a la existencia de un *periculum in damni* constitucional, se observa que la noción de *periculum in mora* resulta inadecuada pues la misma se contrae a la eficacia de la sentencia que se dicte, es decir, de su ejecutabilidad, en cambio la noción de *periculum in damni* implica un fundado temor de daño inminente, patente, causal y manifiesto en la esfera jurídica del justiciable causado por el actuar de la Administración Tributaria, razón por la cual al momento de analizar jurídicamente la situación planteada, debe realizarse la debida adaptación.

Ahora bien, para que el amparo cautelar sea tramitado deben llenarse los extremos de admisibilidad *ut supra* descritos, "*fumusboni iuris*" y "*periculum in damni*". En cuanto a su procedencia, este procederá contra todo acto emanado de la administración pública, y sus efectos no deben entenderse como vinculantes para la decisión que debe tomar el juez de la causa.

En este orden de ideas, a los efectos de proveer sobre la acción cautelar de amparo constitucional, debe partirse de la determinación y análisis de los alegatos y fundamentos jurídicos expuestos por la sociedad mercantil "TRANSPORTE MULTICARGAS 4894, C.A." siendo que en concreto puntualmente denuncian la vulneración de los derechos y garantías consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela contenidos en los artículos 24, 115 y 116, a saber: Principio de Irretroactividad, Derecho de Propiedad y Garantía de No Confiscación, respectivamente.

Así las cosas, con respecto a la efectiva protección de los derechos y garantías constitucionales, ha sido pacífica la jurisprudencia del Alto Tribunal de la República al establecer como requisito fundamental para la procedencia de la acción de amparo constitucional que la lesión denunciada sea actual o por lo menos inminente. En consecuencia, perdería sentido el efecto restablecedor de situaciones jurídicas, cuando el objeto perseguido con el ejercicio de esta acción esté dirigido a recuperar la vigencia de un derecho constitucional que no ha sido vulnerado o cuya violación no sea tan próxima que amerite una protección especial.

Dicho lo anterior y analizados los fundamentos de la referida acción, se debe necesariamente señalar que la jurisprudencia patria ha sido pacífica en sostener que para establecer el *fumusboni iuris* o apariencia de buen derecho, así como el *periculum in mora*, o muy particularmente *periculum in damni*, debe basarse el sentenciador en criterios objetivos definidos extraños de estudio de caso concreto debidamente acreditados y fundamentados por el solicitante.

Por ello, es necesario para este Tribunal observar la argumentación de la

recurrente solicitante de protección de amparo constitucional de la siguiente manera

En el caso de autos, y de las actas que conforman el expediente en esta etapa inicial del procedimiento judicial, se observa que la Sociedad Mercantil "TRANSPORTE MULTICARGAS 4894, C.A.", considerándose como PARTE AGRAVIADA, manifiesta que la Administración Tributaria, que considera PARTE AGRAVIANTE, determinó: "...la Resolución No. SNA-DINT/GRTRCA/DSA/22-AP-289/2023-00035, la Administración Tributaria liquidó una serie de multas derivadas de los enteramientos extemporáneos de las retenciones de IVA para los periodos comprendidos entre el 01/10/2018 y el 23/02/2020, ajustándolas por inflación con fundamento en la variación de valor de la Unidad Tributaria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 92 del COT de 2014, vigente para el momento de la comisión de las referidas infracciones..."

Dentro de esta línea argumental señalan: "...la Administración Tributaria está obligada a cuantificar estas sanciones con fundamento en lo señalado en el Artículo 92 del COT de 2020, aplicable retroactivamente por mandato de los Artículos 24 de la Constitución y 8 del COT, pues dicho Artículo 92 del COT de 2020 establece un mecanismo de ajuste por inflación de las multas más favorable a los contribuyentes, que la reexpresión a través de la variación de valor de la Unidad Tributaria a la cual se refiere el Artículo 92 del COT de 2014..."

Con respecto a la forma de cálculo de las sanciones, manifiestan que: "... el Artículo 24 de la Constitución y los Artículos 8 y 92 del COT de 2020, expresan: "Artículo 24.- Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, **excepto cuando imponga menor pena ...** " (Resumen del recurrente) "Artículo 8.- Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores. **Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.** Cuando se trate de tributos que se determinen o liquen por periodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del periodo respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo." (...) "Artículo 92.- Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente al tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela que correspondan al momento de la comisión del ilícito y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago." ...". (Destacado del recurrente).

Sostienen que "...si el mecanismo de ajuste por inflación de las sanciones establecido en el COT de 2020, a través de la variación de la tasa de cambio, es

más favorable que la forma de reexpresión de dichas multas utilizando la variación de valor de la Unidad Tributaria, establecida en el COT de 2014 por la comisión de los mismos ilícitos, la Administración Tributaria está obligada a aplicar retroactivamente la forma de indexación de las sanciones que resulte más favorable al contribuyente, en atención al mandato contenido en el Artículo 24 de la Constitución y desarrollado en el Artículo 8 del referido COT...".

Para hacer explícita la diferencia que produce el cálculo de sanciones, de una u otra manera, manifiestan que: "...a título de ejemplo, las sanciones impuestas en la Resolución impugnada, para los periodos 04/02/2019 al 10/02/2019, 11/02/2019 al 17/02/2019, 18/02/2019 al 24/02/2019, 10/06/2019 al 16/06/2019, 17/06/2019 al 23/06/2019 y 11/11/2019 al 17/11/2019, ajustadas por inflación conforme a la variación de valor de la Unidad Tributaria (Artículo 92 del COT de 2014), publicada en la Gaceta Oficial No. 42.623 de fecha 8 de mayo de 2023, ascienden a Bs. 3.557.647,01, Bs. 4.320.000,00, Bs. 5.948.352,99, Bs. 5.304.960,00, Bs. 1.105.920,00 y Bs. 41.869.440,00, respectivamente; mientras que si las referidas multas son cuantificadas con fundamento a la variación del tipo de cambio publicado por el Banco Central de Venezuela vigente al 19 de mayo de 2023, por aplicación retroactiva del Artículo 92 del COT de 2020, éstas (sanciones) serían por Bs. 45.914,63, Bs. 55.814,54, Bs. 76.287,36, Bs. 106.919,28, Bs. 21.568,51 y Bs. 184.441,60, respectivamente....".

Sintetizan su argumentación exponiendo que "...Ante esta abismal diferencia en la cuantía de las sanciones, según se aplique el Artículo 92 del COT de 2014 (variación de valor de la unidad tributaria) y el Artículo 92 del COT de 2020 (variación del tipo de cambio), no hay duda que la Administración Tributaria está obligada a aplicar retroactivamente el Artículo 92 del COT de 2020, por mandato del Artículo 24 de la Constitución 1 pues es el mecanismo de ajuste por inflación de las multas que se traduce en la imposición de sanciones más favorable al contribuyente

En cuanto a la denuncia de violación del derecho de propiedad y la garantía de no confiscación, exponen que: "...ilegal cuantificación de las sanciones en los casos de concurrencia de ilícitos tributarios, se traduce en una abierta violación del derecho de propiedad y de la garantía general de no confiscación, establecidos en los Artículos en los Artículo 115 y 116 de la Constitución...". Destacan que la ilegal cuantificación de las sanciones se justificaría en que: "...la Resolución No. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/22-AP-289/2023-00035, se imponen multas por el enteramiento extemporáneo de las retenciones de I.V.A. correspondientes a los periodos comprendidos entre octubre de 2018 a julio de 2021, ambos inclusive, obviando el contenido del Artículo 82 del COT, relativo al concurso de ilícitos tributarios establecido en el Artículo 82 del COT..."; y que: "...de acuerdo con el artículo antes citado, la Administración Tributaria está obligada a cuantificar las multas imponiendo la sanción más grave, de aquellas establecidas en los Numerales 3 y 4 del Artículo 115 del COT, incrementada, la más grave, con la mitad del resto de las multas por el 6 mismo concepto, por tratarse de idénticas infracciones, como en efecto lo dispone el Artículo 82 del COT...".

En síntesis, argumentan que: "...de forma inexplicable, la Resolución No. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/22-AP-289/2023-00035, impone noventa y cuatro (94) multas en los límites que corresponde a cada infracción, según el retardo en enterar cada retención considerada individualmente, como si se tratara de procesos de fiscalización independientes. (...) La anterior forma de cuantificar las infracciones carece de toda fundamentación legal, pues no se corresponde con el texto del Artículo 82 del COT, ni con la pacífica y reiterada jurisprudencia de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario y del Tribunal Supremo de Justicia, sobre el concurso de ilícitos tributarios, y a tal efecto proceden a invocar diferentes sentencias en materia de concurrencia de infracciones, resumiendo que "...se verifican los supuestos establecidos en el Artículo 82 del COT al tratarse de infracciones de la misma naturaleza, cuyas sanciones fueron impuestas en un mismo procedimiento de fiscalización, como se evidencia claramente de la Resolución No. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/22-AP-289/2023-00035...".

Con respecto al particular precedente, también puntualizan que "...la cuantificación legal de las sanciones impuestas en la Resolución SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/22-AP-289/2023-00035 representa una verdadera confiscación, pues la ejecución de este acto administrativo o el pago de dichas multas absorbería la totalidad del patrimonio de nuestra representada, impidiendo en consecuencia, la realización de su actividad comercial. Por ello, a los efectos de demostrar el daño irreparable que ocasionaría la ejecución de la Resolución SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/22-AP-289/2023-00035, junto con el recurso contencioso tributario al cual se contrae este proceso, fueron presentados los estados financieros elaborados por los auditores externos de TRANSPORTE MULTICARGAS 4894 C.A. con fecha 1° de marzo de 2023. En los referidos estados financieros se evidencia claramente la situación económica de la empresa al mes de marzo y el resultado de una hipotética ejecución de las multas por parte de la Administración Tributaria. (...) esta hipotética ejecución de la Resolución impugnada "generaría una pérdida de Bs. 4.881.255.39, descapitalizándose por completo la empresa", aunado a la insolvencia de caja negativo, todo lo cual evidencia el daño irreparable derivada del flujo de caja que ocasionaría dicha ejecución...".

Abordando lo concerniente a la denuncia de violación de la Garantía de No Confiscación, destacan que: "...que el efecto confiscatorio de la ejecución de la Resolución SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/22-AP-289/2023-00035, señalado por los auditores externos, fue calculado con fundamento en la cuantía de las multas impuestas antes de la publicación del nuevo valor de la unidad tributaria, en la Gaceta Oficial No. 42.623 de fecha 8 de mayo de 2023. ...".

Puntualizan que: "...si la Administración Tributaria pretendiera ajustar nuevamente las sanciones con fundamento en la variación del valor de la unidad tributaria, en franca violación del Artículo 24 de la Constitución, como hemos señalado en el numeral anterior, la cuantía de las multas se incrementaría en un 2.160% y la pérdida a la cual se refieren los auditores externos en su informe, se transformaría simplemente en la quiebra de

nuestra representada....".

En relación con el requisito de procedencia referente al *fumusboni iuris*, señalan que "... a presunción de buen derecho se evidencia de las flagrantes violaciones del Artículo 24 de la Constitución, pues la Resolución No. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/22-AP-289/2023-00035, inexplicablemente no aplicó retroactivamente la forma de reexpresión más favorable a nuestra representada para la cuantificación de las sanciones establecidas en el Artículo 92 del COT de 2020, es decir, con fundamento en la variación del tipo de cambio de la moneda de mayor valor. ...". Asimismo, precisan que: "... el *fumusboni iuris* se desprende de la violación del derecho de propiedad y de la garantía de no confiscación establecidos en los Artículos 115 y 116 de la Constitución como consecuencia de imponerse a nuestra representada una serie de sanciones sin aplicar el concurso de ilícitos tributarios establecido en el Artículo 82 del COT ...".

En relación al requisito de *periculum in damni*, destacan que: "... se evidencia de la opinión de los auditores externos sobre las consecuencias de ejecutar la Resolución No. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/22-AP-289/2023-00035, de acuerdo a los estados financieros presentados junto con el recurso contencioso tributario, cuyo daño sería de imposible reparación en la sentencia definitiva y el cual se agravaría si se ajustan por inflación las sanciones impuestas, con fundamento en la última variación de valor de la unidad tributaria....".

En este sentido, el artículo 5 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales establece que la solicitud constitucional procede contra todo acto administrativo, actuaciones materiales, vías de hecho, abstenciones u omisiones que violen o amenacen violar un derecho o una garantía constitucional, cuando no exista un medio procesal breve, sumario y eficaz acorde con la protección constitucional.

Ahora bien, vistas las anteriores actuaciones y el contenido del expediente, este Tribunal, realiza las siguientes consideraciones, advirtiendo expresamente que las consideraciones realizadas en este análisis no se traducen en una declaratoria concreta respecto a la legalidad o no del acto impugnado, cuestión que constituiría un "prejuzgamiento" respecto al fondo del juicio, contrario a los caracteres de provisionalidad, reversibilidad y accesoriedad que definen a este tipo de amparo. (Vid. Sentencias de la Sala Política Administrativa del Máximo Tribunal Nros. 0183 y 01280 de fechas 14 de febrero de 2008 y 23 de noviembre de 2016, casos Banesco Banco Universal C.A. y Banco Activo C.A. Banco Universal, respectivamente).

Del análisis minucioso a los argumentos y documentación aportada por la parte accionante, este Tribunal observa una serie de circunstancias que son determinantes para precisar si efectivamente procede la protección cautelar solicitada con sustento en

vulneración o amenaza de vulneración de derechos constitucionales, en términos del cumplimiento de los requisitos de procedencia precedentemente explicados con detalle conforme a la normativa especial y jurisprudencia aplicable

En el caso bajo estudio, se observa que la parte recurrente – agraviada alega que la Administración Tributaria, como parte recurrida – agravante, habría vulnerado el artículo 24 constitucional por no aplicar retroactivamente la forma de reexpresión más favorable para el contribuyente al cuantificar las sanciones establecidas en el Artículo 92 del COT de 2020 tomando en consideración la variación del tipo de cambio de la moneda de mayor valor.

Las referidas normas establecen lo siguiente:

"Artículo 24.- Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o a la rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron. Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o a la rea." (Destacado del Tribunal).

Código Orgánico Tributario de 2014: "Artículo 92. Cuando las multas se encuentren expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente en Unidades Tributarias que correspondan al momento de la comisión del ilícito y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago."

Código Orgánico Tributario de 2020: "Artículo 92. Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales se convertirán al equivalente al tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela que correspondan al momento de la comisión del ilícito y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago."

De las disposiciones normativas precedentemente transcritas, este Tribunal observa que el Artículo 92 del Código Orgánico Tributario del año 2014 se sustenta en un criterio de cálculo para la imposición de sanciones que se basa en la variación de valor de la unidad tributaria, mientras que el Artículo 92 del Código Orgánico Tributario de 2020 se sustenta en un criterio de cálculo para la imposición de sanciones que se basa en la variación del tipo de cambio

Así las cosas, sin prejuzgar sobre el fondo de la controversia, esto es, la determinación precisa del correcto cálculo o no de las multas tomando en consideración una u otra disposición normativa para el caso concreto que nos ocupa, este Tribunal encuentra que ciertamente el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de

Venezuela, consagra el principio de irretroactividad de la ley en el régimen jurídico venezolano, y conforme ha sido reiteradamente sostenido por la jurisprudencia patria, esta norma constitucional encuentra su justificación en la seguridad jurídica que debe ofrecer la normativa legal a los ciudadanos, en el reconocimiento de sus derechos y relaciones frente al cambio que pudiera experimentar la norma en un momento dado.

Si bien la aplicación retroactiva de las disposiciones legislativas está prohibida por imperativo constitucional, se admite excepcionalmente su aplicación hacia el pasado únicamente en los casos que benefician al destinatario de las mismas y, concretamente, en materia tributaria, ninguna norma puede tener efectos retroactivos, excepto cuando supriman o establezcan sanciones que favorezcan al contribuyente o responsable infractor.

En este orden de ideas, al analizar los efectos del mecanismo de cálculo sancionatorio establecido en el Artículo 92 del Código Orgánico Tributario del año 2014 (que se sustenta en el valor de la Unidad tributaria), y el mecanismo de cálculo sancionatorio establecido en el Artículo 92 del Código Orgánico Tributario de 2020 (que se sustenta en el tipo de cambio), se observa que - prima facie y sin entrar a conocer el fondo de la controversia - ciertamente el mecanismo establecido en el Artículo 92 del Código Orgánico Tributario de 2020, al efectuarse la operación aritmética de rigor, podría representar un beneficio para los contribuyentes infractores, toda vez que el parámetro de referencia de la norma, al ser efectuada la conversión correspondiente para determinación de multas establecidas en términos porcentuales (como en efecto lo es el artículo 115.4 ejusdem), podría derivar en una cantidad de dinero a pagar por concepto sancionatorio menor a la establecida en el Artículo 92 del Código Orgánico Tributario del año 2014.

De esta manera, si bien es cierto que las normas sancionatorias de tipo porcentual contenidas en el artículo 115.4 del Código Orgánico Tributario de 2014 o de 2020 no son más o menos favorables entre sí por la consecuencia jurídica directa que puedan producir, dado que los porcentajes sancionatorios son idénticos, no es menos cierto que aplicar el método de cálculo y conversión que determina el artículo 92 del Código Orgánico Tributario del año 2020 para las multas establecidas en términos porcentuales, podría ser más favorable para los contribuyentes - infractores.

Sin prejuzgar sobre el análisis jurídico, subsunciones concretas y examinación del cálculo que corresponde realizarse al momento de la definitiva para determinar la procedencia de los argumentos del recurrente, este Tribunal debe acotar que el criterio precedente se fundamenta en la examinación histórica de las normas jurídicas legales de marras desde un enfoque constitucional, en términos de ejercitar genéricamente sus consecuencias jurídicas para los contribuyentes infractores en uno u otro caso. En este orden de ideas, es un hecho cierto que a partir de la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 2020—comparativamente en términos de tiempo— el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicada por el Banco Central de Venezuela

(supuesto del artículo 92 del Código Orgánico Tributario de 2020), es muy superior al valor de la Unidad Tributaria vigente (supuesto del artículo 92 del Código Orgánico Tributario de 2014, en consecuencia, al dividir los montos surgidos de la aplicación de multas en términos porcentuales por ilícitos materializados antes de la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 2020, entre uno y otro supuesto normativo, ciertamente se observa que podría resultar ostensiblemente menor el resultado surgido de la aplicación del tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicada por el Banco Central de Venezuela, en ese supuesto, evidentemente debería aplicarse retroactivamente por ser la más favorable en virtud de la aplicación imperativa del artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Así se declara.

Por esta razón, considera este Tribunal que ciertamente para el caso concreto se comprueba el requisito de procedencia relativo a la apariencia de buen derecho, y potencialmente el proceder de la Administración Tributaria afectaría negativamente los derechos y garantías consagrados en los artículos 24, 115 y 116 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, a saber: Principio de Irretroactividad, Derecho de Propiedad y Garantía de No Confiscación, respectivamente. Así se declara.

Siendo que del análisis precedente se comprueba palmariamente que se patentiza de forma suficiente el requisito de apariencia de buen derecho, esto es, *fumus boni iuris*, habiéndose verificado el referido requisito, no sería necesario analizar el denominado *periculum in damni*, habida cuenta que éste se verifica con la sola constatación del requisito anterior, pues la presunción grave de violación de un derecho de orden constitucional que evidentemente se desprende de la motivación precedente, obliga al operador de justicia a garantizar la restitución del derecho constitucional lesionado en forma inmediata, e inclusive, proveer el pronunciamiento jurisdiccional conducente a prevenir la vulneración del mismo, ante el riesgo inminente de causar un perjuicio grave e irreparable en la definitiva a la parte que alega la violación.

Independientemente de lo anterior, es menester resaltar que la Administración Tributaria Nacional, al dictar los actos recurridos y ordenar el pago de las cantidades de dinero requeridas sobre la base de estas circunstancias determinadas previamente y que fundamentan la procedencia del *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho constitucional, también materializa una conducta que por las motivaciones precedentes, evidenciaría el grave e inminente daño que la recurrente accionante corre por la potencial ejecución de los actos recurridos que vulnerarían derechos y garantías constitucionales, esto es, el denominado *periculum in damni* constitucional, que en forma concreta podrían afectar los derechos y garantías consagrados en los artículos 24, 115 y 116 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, a saber: Principio de Irretroactividad, Derecho de Propiedad y Garantía de No Confiscación, siendo que

también se han verificado en el expediente los estados financieros de la recurrente – agraviada, de cuyo contenido observa este Tribunal – prima facie y sin prejuzgar sobre el fondo de la controversia - la importante relevancia económica que tiene la sanción impuesta sobre el patrimonio y giro económico de la recurrente – agraviada, de allí que la ejecución del acto recurrido cuya suspensión de efectos se ha solicitado por vía de amparo constitucional cautelar, potencialmente podría traducirse en un daño inminente de difícil reparación. Así se declara.

En efecto, nuestra legislación tributaria actual habilita y faculta válidamente de forma suficiente y amplia a la Administración Tributaria Nacional para cobrar muy expeditamente las cantidades de dinero adeudadas con fundamento en actos administrativos de contenido tributario por la generalidad de los contribuyentes y también a dictar una serie de medidas cautelares para tal efecto, en garantía y preservación de nuestro Estado Social y Democrático de Derecho y de Justicia, todo ello de conformidad con los artículos 226 y siguientes del Código Orgánico Tributario vigente. Así se declara.

No obstante lo anterior, de materializarse la inminente ejecución y cobro de los actos recurridos conforme lo establecido en el artículo 227 del Código Orgánico Tributario vigente, se producirían graves efectos que potencialmente afectarían negativamente los derechos y garantías constitucionales de la recurrente - agraviada en los términos precedentemente expuestos, lo cual mal podría permitirse habiéndose comprobado las especiales circunstancias reflejadas previamente en la motivación de este fallo interlocutorio, de allí que se estima necesario decretar la urgente protección cautelar constitucional solicitada por la clara naturaleza y fundamento de la afectación apreciada en autos, y en tal virtud, suspender cautelarmente los efectos de los actos impugnados en aplicación concreta y debidamente fundada de la denominada Tutela Judicial Efectiva, que forma parte del Debido Proceso, consagrado también constitucionalmente, en armonía con el criterio jurisprudencial previamente plasmado como fundamento existencial del presente fallo interlocutorio. Así se establece.

De conformidad con las motivaciones precedentes. **SE ACUERDA COMO MANDAMIENTO DE AMPARO CAUTELAR, LA SUSPENSIÓN DE LOS EFECTOS DE LOS SIGUIENTES ACTOS ADMINISTRATIVOS DE CONTENIDO TRIBUTARIO**, en toda su extensión, hasta tanto haya sentencia definitivamente firme en la causa:

- i) Resolución No. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/22-AP-289/2023-00035, dictada en fecha 13 de febrero de 2023 y notificada el 22 de febrero de 2023, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración

(110) creado

Aduanera y Tributaria (SENIAT). **Así se decide.**

Como consecuencia de lo anterior, **SE ORDENA** a la Administración Tributaria Nacional y a cualquier otro funcionario, órgano, departamento o dependencia perteneciente al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT):

- i) **ABSTENERSE** de realizar cualquier acto material de ejecución o cobro, con fundamento en la **Resolución No. SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/22-AP-289/2023-00035**, dictada en fecha 13 de febrero de 2023 y notificada el 22 de febrero de 2023, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), **hasta tanto se produzca sentencia definitivamente firme en la presente causa. Así se decide.**

Se advierte que el precedente análisis no puede considerarse como un prejuzgamiento sobre el fondo del asunto, pues está basado en un conocimiento provisional del caso, siendo relevante destacar que la presente decisión en nada constituye un pronunciamiento definitivo, ya que éste se producirá, en todo caso, al resolver el recurso contencioso tributario incoado por la Sociedad Mercantil "TRANSPORTE MULTICARGAS 4894, C.A." **Así se establece.**

III

DECISIÓN

Por las razones precedentemente expuestas, este Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, declara:

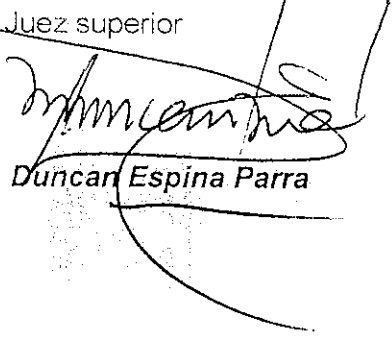
- i) Se **ADMITE** provisionalmente el recurso contencioso tributario interpuesto en fecha en fecha 29 de marzo de 2013, por los apoderados judiciales de la Sociedad Mercantil "TRANSPORTE MULTICARGAS 4894, C.A."
- ii) **PROCEDENTE** la medida cautelar de amparo constitucional solicitada conjuntamente con la interposición del recurso contencioso tributario por la contribuyente "TRANSPORTE MULTICARGAS 4894, C.A."
- iii) Se **ORDENA** a la Administración Tributaria Nacional y a cualquier otro funcionario, órgano, departamento o dependencia perteneciente al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), **ABSTENERSE** de realizar cualquier acto material de ejecución o cobro con fundamento en la **Resolución No.**

SNAT/INTI/GRTI/RCA/DSA/22-AP-289/2023-00035, dictada en fecha 13 de febrero de 2023 y notificada el 22 de febrero de 2023, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), hasta tanto se produzca sentencia definitivamente firme en la presente causa. Librese Oficio

Notifíquese al ciudadano Procurador General de la República de la presente sentencia interlocutoria, conforme a lo dispuesto en el artículo 98 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República. Librese Oficio.

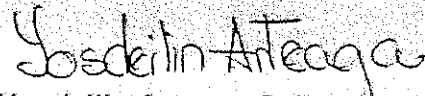
Dada, firmada y sellada en la Sala del Despacho del Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario, en Caracas, a los ocho (08) días del mes de junio de 2023. Años 213° de la Independencia y 164° de la Federación.

El Juez superior


Dr. Duncan Espina Parra



La Secretaria Accidental,


Yosdeilin Arteaga Cabrera

La anterior sentencia se publicó en su fecha, siendo las diez y treinta minutos de la mañana (10:30 a.m.)

ASUNTO: AP41-U-2023-000029
DEP/YAC/JRPY