



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
EN SU NOMBRE

**EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**

Magistrada Ponente: **EULALIA COROMOTO GUERRERO RIVERO**  
**EXP. Núm. 2007-0987**

Mediante oficio Núm. 2007-6807 de fecha 1° de octubre de 2007, recibido el 30 del mismo mes y año, la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente contentivo del recurso de nulidad interpuesto conjuntamente con amparo cautelar, por el abogado Alejandro Manuel Álvarez López, INPREABOGADO Núm.74.790, actuando como apoderado judicial de los ciudadanos que se identifican con sus respectivos Núms. de cédula al lado del nombre: **Laura Álvarez Yépez** (4.377.997), **Juan Carlos Arends** (4.730594), **Raúl A. Camargo** (3.192.860), **Rafael Y. Carvajal O.** (2.886.744), **Harold Márquez C.** (3.429.033), **Oswaldo Sayago Carrero** (4.384.012) y **Asdrúbal Valera M.** (2.974.683); según representación que consta en poder inserto en los folios 12 y 13 del expediente judicial, contra el Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público, aprobado en Asamblea Extraordinaria de la **FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA** (hoy Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela), celebrada entre los días 10 y 12 de febrero de 2000.

Dicha remisión se efectuó en virtud de haberse oído en ambos efectos el recurso de apelación ejercido por la mencionada Federación, contra la decisión Núm. 2003-1630 dictada en fecha 22 de mayo de 2003 por la referida Corte, mediante la cual declaró parcialmente con lugar el recurso de nulidad interpuesto, y en consecuencia anuló el Reglamento impugnado.

Por auto del 31 de octubre de 2007 se dio cuenta en Sala, se designó ponente al Magistrado Emiro García Rosas y se fijó un lapso de 15 días de despacho para que la parte apelante presentase sus alegatos.

En fecha 29 de noviembre de 2007 fundamentaron la apelación los abogados Rafael Badell Madrid, Álvaro Badell Madrid y Nicolás Badell Benítez (INPREABOGADO Núms. 22.748, 26.361 y

83.023, respectivamente), actuando como apoderados judiciales de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, tal como se verifica de instrumento poder cursante a los folios 46 al 48 del expediente judicial.

El 17 de enero de 2008 se agregó al expediente escrito de promoción de pruebas consignado por la parte apelante en fecha 10 del mismo mes y año.

En fecha 8 de febrero de 2008 se pasó el expediente al Juzgado de Sustanciación.

El 20 de febrero de ese año fueron admitidas las pruebas promovidas.

En fecha 24 de abril de 2008, concluida la sustanciación, se pasó el expediente a esta Sala.

El 29 de abril de 2008 se fijó el acto de informes para el quinto (5°) día de despacho siguiente de conformidad con lo establecido en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela, aplicable *ratione temporis*. Por auto de fecha 13 de mayo de 2008, el aludido acto fue diferido para el 23 de octubre del mismo año.

En fecha 14 de mayo de 2008 la abogada María Lourdes de Castillo (INPREABOGADO Núm. 35.309), en representación de la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras (SUDEBAN), hoy Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, actuando como tercero coadyuvante, consignó escrito mediante el cual solicitó fuese declarada la “...*perención del procedimiento y se ordene el archivo del expediente...*”.

Por diligencia de fecha 17 de julio de 2008 el abogado José Enrique Montes de Oca (INPREABOGADO Núm. 42.782), afirmó tener, además de la profesión de abogado, la de contador público, en virtud de lo cual expresó sentirse afectado por el tema discutido en la presente causa y solicitó se dictara sentencia.

El 5 de agosto de 2008 la Magistrada Evelyn Marrero Ortíz manifestó su voluntad de inhibirse en la presente causa, en virtud de lo cual fue suspendido el acto de informes fijado para el 23 de octubre de ese año.

En fecha 20 de enero de 2009 fue declarada procedente la inhibición propuesta, por lo que se acordó convocar al respectivo suplente o conjuez, de conformidad con lo establecido en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela.

El 12 de mayo de 2009 el abogado Freddy Vásquez Bucarito, actuando como Cuarto Conjuez de esta Sala, aceptó la designación para constituir la Sala Accidental, acto que se cumplió el 7 de julio de ese año.

En fecha 09 de julio de 2009 se fijó el acto de informes para el 25 de marzo de 2010, el cual fue ratificado por auto del 23 de febrero de 2010.

En la oportunidad fijada para la realización del acto de informes, la parte apelante expuso sus argumentos y consignó escritos de conclusiones. En esa misma fecha se dijo “**VISTOS**”.

El 8 de abril de 2010 el abogado y Licenciado en Contaduría Pública José Enrique Montes de Oca, ya identificado, consignó escrito mediante el cual expuso argumentos referidos a la manera en que el Reglamento impugnado -a su decir- afecta el ejercicio de la profesión.

En fecha 6 de julio de 2010 esta Sala dictó auto para mejor proveer, mediante el cual ordenó oficiar a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, a fin de que informara en qué fecha fue aprobada por la Asamblea Nacional de la aludida Federación el Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público que actualmente rige el visado de informes financieros y otras actuaciones relacionadas con el ejercicio de la profesión de contador público y, en caso de estar aplicándose actualmente algún Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público distinto al acto impugnado, específicamente el aprobado por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela durante la Asamblea Extraordinaria celebrada por el mencionado Colegio profesional entre los días 10 y 12 de febrero de 2000, remitiera a esta Sala copia del referido Reglamento.

El 8 de diciembre del mismo año la aludida Federación remitió la información solicitada.

Por auto de fecha 10 de mayo de 2011, en virtud de la inhibición de la Magistrada Evelyn Marrero Ortíz, se dejó constancia de la incorporación a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de la Magistrada Suplente María Carolina Ameliach, quedando conformada la Sala Accidental de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero; Vicepresidente, Magistrado Levis Ignacio Zerpa; Magistrado Emiro García Rosas, Magistrada Trina Omaira Zurita y Magistrada Suplente María Carolina Ameliach. Se ratificó la ponencia al Magistrado Emiro García Rosas.

El 27 de octubre de 2011 el ciudadano José Enrique Montes de Oca, antes identificado, consignó escrito mediante el cual expuso argumentos a favor de la nulidad del Reglamento impugnado.

En fecha 13 de diciembre de 2011 el indicado ciudadano solicitó celeridad en la presente causa.

En fecha 10 de julio de 2014 el abogado Eduardo Soto Mosqueda (INPREABOGADO Núm. 171.308), quien se identificó además como Licenciado en Contaduría Pública, manifestó su voluntad de adherirse a la presente causa y expuso razones constitucionales y legales para solicitar la nulidad del

reglamento de visado. En la misma fecha hizo consideraciones en contra del referido Reglamento, el ciudadano José Enrique Montes de Oca.

El 22 de julio de 2014 solicitó sentencia el abogado Rafael Badell Madrid, actuando como apoderado judicial de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

En fecha 16 de diciembre de 2014, el ciudadano José Enrique Montes de Oca hizo consideraciones y consignó copia simple de los folios 1, 43 y 44 de la sentencia de esta Sala que declaró *“la nulidad de todo el Reglamento de Honorarios Mínimos dictado por el Consejo Superior de la Federación de Colegios de Abogados de Venezuela con fecha trece (13) de julio de 1982”*. Asimismo consignó una página de un diario de circulación nacional del 10 de noviembre de 2014.

En fecha 29 de diciembre de 2014 se incorporaron a esta Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia las Magistradas María Carolina Ameliach Villarroel, Bárbara Gabriela César Siero y el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta, designados y juramentados por la Asamblea Nacional el 28 del mismo mes y año.

Mediante diligencias de fechas 12 de junio y 26 de noviembre de 2015, el ciudadano José Enrique Montes de Oca solicitó celeridad procesal.

En fecha 23 de diciembre de 2015 se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en esa misma fecha. Asimismo, se reasignó la ponencia a la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

Por diligencias de fechas 10 de noviembre de 2016, 31 de enero y 27 de abril de 2017, las partes solicitaron el respectivo pronunciamiento.

Por auto del 2 de mayo de 2017 se dejó constancia que en fecha 24 de febrero del mismo año 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.

Efectuada la revisión del expediente, esta Sala pasa a decidir con base en las siguientes consideraciones:

## I ANTECEDENTES

Mediante escrito presentado en fecha 27 de abril de 2000 el abogado Alejandro Manuel Álvarez López, actuando en representación de los ciudadanos Laura Álvarez Yépez, Juan Carlos Arends, Raúl A. Camargo, Rafael Y. Carvajal O., Harold Márquez C., Osvaldo Sayago Carrero y Asdrúbal Valera M., ya identificados, interpuso ante esta Sala recurso de nulidad conjuntamente con amparo cautelar, contra el Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público, aprobado en Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela durante la Asamblea Extraordinaria celebrada por el mencionado Colegio profesional entre los días 10 y 12 de febrero de 2000.

El 27 de abril de 2000 se dio cuenta en Sala y se ordenó abrir cuaderno separado a fin de tramitar el amparo cautelar.

En fecha 9 de mayo de 2000 se pasó el expediente al Juzgado de Sustanciación de esta Sala.

Por auto de fecha 16 de mayo del mismo año el Juzgado de Sustanciación admitió el recurso de nulidad, ordenó la notificación de los ciudadanos Fiscal General de la República y Procurador General de la República; así mismo, ordenó librar el cartel previsto en el artículo 116 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, vigente para la fecha, y acordó remitir oficio al Presidente de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

Sustanciado el expediente en su totalidad, mediante sentencia de fecha 4 de junio de 2002, esta Sala se declaró incompetente y declinó su conocimiento en la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, la cual se abocó el 20 de mayo de 2003.

Por decisión de fecha 22 de mayo de 2003 la mencionada Corte declaró inoficioso pronunciarse respecto al amparo cautelar solicitado, en virtud de encontrarse en la oportunidad de dictar decisión sobre el fondo del asunto planteado y parcialmente con lugar el recurso de nulidad interpuesto; en consecuencia, anuló el reglamento recurrido.

En fecha 23 de julio de 2003 el abogado Renato De Sousa Pardo (INPREABOGADO Núm. 71.014), actuando como apoderado judicial de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, apeló de la referida decisión.

El 19 de septiembre de 2007 la representación judicial de la Federación de Contadores Públicos de Venezuela solicitó el abocamiento del mencionado órgano jurisdiccional y ratificó el recurso de apelación interpuesto, el cual se oyó en ambos efectos el 01 de octubre de 2007, fecha en la que se abocó al conocimiento de la causa y ordenó la remisión del expediente a esta Sala.

## FUNDAMENTOS DEL RECURSO

En fecha 27 de abril de 2000, el apoderado judicial de los recurrentes fundamentó el recurso de nulidad en los siguientes términos:

Que en Asamblea Extraordinaria que se llevó a cabo durante los días 10 al 12 de febrero de 2000, la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela “*dictó el Reglamento Único de Visado de los Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público (...) el cual entró en vigencia el Primero (1°) de marzo del dos mil (2000), dicho reglamento de Visado establece que todos los profesionales de la Contaduría Pública deben presentar sus actuaciones profesionales para ser visados por el Colegio respectivo, por lo cual deben estar solventes con las cuotas para el sostenimiento del Colegio, en caso contrario el visado les es negado hasta tanto no se pongan al día con las cuotas, no obstante esto, el contador debe satisfacer al Colegio con una cuota calculada en base a la información contenida en el trabajo realizado de acuerdo a la escala señalada en el propio Reglamento*”.

Que previamente (31 de enero de 2000), la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela “*publicó en un diario de circulación del Estado Lara denominado El Impulso, un Comunicado donde exhorta a todos los Contadores públicos y a los usuarios de sus servicios a: ‘respetar y solicitar el cumplimiento de la Normativa Gremial’; asimismo exhorta a las Juntas Directivas de los Colegios de Contadores Públicos del país a que dirijan acciones encaminadas a realizar una especie de fiscalización de las distintas organizaciones en las que se inscriban las empresas para contratar con el Estado, para verificar el fiel cumplimiento de las normativas impuestas en el Reglamento de Visado y de no ser así tramitar ‘el pase al Tribunal Disciplinario respectivo, de los incursos en dichas faltas*”.

Que “*sólo la Ley del Ejercicio de la Contaduría publicada en Gaceta Oficial N° 30.216 del 27 de septiembre de 1973 y N° 30.273 del 5 de diciembre de 1973 (...) puede establecer las formalidades que debe cumplir el Contador Público para el ejercicio de su profesión, no puede la Federación imponer obligaciones distintas a las estipuladas por la Ley, pues ello implicaría una invasión de los poderes del Poder Nacional*”.

Que “*las obligaciones y restricciones, al ejercicio de la profesión de la Contaduría Pública, impuestas en el Reglamento de Visado, constituyen una restricción a la garantía de la Libertad económica consagrada en el artículo 112 de la Constitución, puesto que es de competencia exclusiva del Poder Nacional, limitar la facultad que tiene todo ciudadano a dedicarse libremente a la actividad lucrativa de su preferencia*”.

Solicitan la nulidad del referido reglamento, “con el objeto de preservar el principio de legalidad imperante en nuestro ordenamiento jurídico”.

### III SENTENCIA APELADA

Mediante decisión Núm. 2003-1630 de fecha 22 de mayo de 2003 la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo declaró parcialmente con lugar el recurso de nulidad interpuesto, con base en las consideraciones siguientes:

*“...La pretensión de amparo constitucional interpuesta fue admitida por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 24 de octubre de 2000, realizándose la respectiva Audiencia Constitucional el 6 de noviembre del mismo año, sin embargo, dicha solicitud no fue decidida por la mencionada Sala. Así, siendo la oportunidad para que [ese] Órgano Jurisdiccional se pronuncie sobre el fondo del asunto objeto de controversia, resulta inoficioso realizar pronunciamiento alguno acerca de la solicitud de amparo cautelar. (Interpolado de la Sala).*

*Resuelto como ha quedado el punto previo, pasa [esa] Corte a decidir conforme a las consideraciones siguientes (Interpolado de la Sala).*

*(...) Al respecto observa esta Corte que:*

*El artículo 3 del Reglamento de Visado de Estados Financieros y otras Actuaciones del Contador Público, dispone lo siguiente:*

*‘Todos los Estados Financieros de personas naturales y jurídicas, así como también los inventarios de Bienes aportados para constituir o aumentar el capital de las sociedades mercantiles y los cuales son acompañados con un dictamen o una certificación y son preparados por Contadores Públicos para uso e información de Registros Mercantiles, Notarías Públicas, Tribunales, Comisiones Tripartitas, Instituciones Bancarias y Crediticias, Empresas de Seguros, las entidades gubernamentales nacionales, estatales, municipales y locales y otras en general deberán ser visados por ante las oficinas o dependencias autorizadas del Colegio de Contadores Públicos de la entidad federal en donde este domiciliada la persona natural o jurídica objeto del trabajo efectuado. El Contador Público, debe tomar como base el monto total de los Activos que aparecen en el Balance General o el Valor Neto en el caso de los inventarios de Bienes y pagará al Colegio un emolumento de acuerdo a la escala que se especifica en el artículo 4’.*

*Por su parte, el artículo 4 eiusdem establece lo siguiente:*

*‘Los Contadores Públicos que preparen, revisen limitadamente, dictaminen Estados Financieros de personas naturales o jurídicas, así como también Inventarios de Bienes, **deberán cancelar en el Colegio de Contadores***

***Públicos, el aporte de Visado que le corresponda de acuerdo a la siguiente escala (...)*** (negrillas de [esa]Corte). (Interpolado de la Sala).

*Ahora bien, la cuota a la que hace referencia la normativa citada, conforme a las disposiciones que regulan la creación y aplicación de los tributos, entendidos éstos como prestaciones pecuniarias de carácter coactivo de un sujeto (contribuyente) al Estado o a otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo, configura una de sus especies, en concreto una contribución especial.*

*Las denominadas contribuciones especiales son conceptuadas como todas aquellas prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivadas de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado. Es característico de las contribuciones especiales, la existencia de un beneficio actual o futuro que se puede derivar de la realización de una obra pública, o de actividades y servicios estatales especiales, destinados a aprovechar a un particular o a un grupo social determinado.*

*Las contribuciones especiales han sido clasificadas por la doctrina en tres grupos a saber: las contribuciones por mejoras que se derivan de la realización de una obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento del valor del inmueble beneficiado; las contribuciones para vialidad y; las contribuciones con fines sociales o económicos, también denominadas parafiscales. Estas últimas son tributos establecidos a favor de entes públicos o administrativos, económicos o sociales, para asegurar su financiamiento de manera autónoma.*

*Dentro del último grupo se ubican las contribuciones por seguridad social, consistentes en la prestación pecuniaria a cargo de patronos y trabajadores integrantes de grupos beneficiados; contribuciones para el fomento de obras especiales; contribuciones orientadas al desarrollo de la economía y; las contribuciones sindicales y profesionales, que deben efectuar los miembros de gremios y los profesionales, destinadas a mantener las actividades de los entes que reúnen a dichos sujetos.*

*En las contribuciones especiales están presentes las características de los tributos es decir, se aplican de forma coactiva y son de carácter obligatorio para aquellos sujetos, vale decir, contribuyentes que se encuentren inmersos dentro del hecho generador que da origen al tributo.*

*En este contexto, al constituir la cuota por concepto de visado una de las especies del tributo, no cabe duda que se encuentra sometida al principio de legalidad o reserva legal, consagrado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y desarrollado en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario.*

*El artículo 317 de nuestra Carta Magna dispone que:*

***‘No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones especiales que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras***

*formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes, ningún tributo puede tener efecto confiscatorio' (negrillas de esta Corte).*

*Por su parte, el artículo 3 del Código Orgánico Tributario establece:*

*'Solo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:*

***Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo'** (negrillas de [esa] Corte). (Interpolado de la Sala).*

*De acuerdo al principio de Legalidad Tributaria sólo la Ley puede crear el tributo, y determinar sus diferentes elementos: el hecho imponible, su base de cálculo, los sujetos y la alícuota, en otras palabras, la norma legal no se puede limitar a una mención genérica del tributo que se tiene previsto crear, sino que la Ley debe contener los indicados elementos. Las contribuciones especiales como una especie del tributo, solo pueden estar previstas en la Ley.*

*En atención a lo anterior, esta Corte considera pertinente transcribir el contenido de ciertos artículos contenidos en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y en su Reglamento, a los fines de determinar si la cuota que deben pagar los Contadores Públicos al Colegio al cual se encuentren inscritos, con ocasión del visado de los documentos referidos a su actuación profesional, se adecua o no al principio de Legalidad Tributaria.*

*Así, los artículos 14, 18 y 20 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública establecen lo siguiente:*

*'Artículo 14: Son miembros de esos colegios, los contadores públicos, cuyos títulos hayan sido debidamente inscritos en ellos'.*

*'Artículo 18: Para ejercer la profesión que regula la presente Ley, los profesionales que a ella se refiere deberán inscribir sus títulos en el Colegio respectivo. El Colegio asignará a esta inscripción un número el cual deberá aparecer en todas las actuaciones públicas del profesional'.*

*'Artículo 20: Es atribución de la Federación de Contadores Públicos de Venezuela, **fijar la cuota que deben pagar a sus respectivos cuerpos los inscritos y asociados a los Colegios de Contadores Públicos y Delegaciones** y es deber de los Contribuyentes satisfacerla puntualmente' (negrillas de esta Corte).*

*Por su parte el artículo 42 del Reglamento del aludido Texto Normativo prevé lo que de seguidas se transcribe:*

*'Artículo 42: La Federación de Colegios de Contadores Públicos **fijará las cuotas ordinarias que deberán pagar los miembros a sus respectivos cuerpos.***

*Parágrafo Único.- Las cuotas de admisión y las extraordinarias serán fijados (sic) por los respectivos Colegios' (negrillas de [esa] Corte). (Interpolado de la Sala).*

*De la normativa precedentemente transcrita se desprende claramente, que ésta prevé la creación del tributo por concepto de colegiación, cuyo origen se encuentra en la obligación que tienen los Contadores Públicos de inscribir sus títulos en el Colegio respectivo para poder ejercer legalmente dicha profesión y; además, contribuir al mantenimiento de las actividades desarrolladas por el aludido ente, sin que de tales disposiciones pueda derivarse de manera alguna la creación del tributo que nos ocupa, esto es, aquel relacionado con el visado de la documentación producida por los contadores públicos con ocasión del ejercicio de su profesión.*

*En orden a lo antes expuesto, debe concluirse que el tributo referido a la obligación que tienen los contadores públicos de visar todas sus actuaciones profesionales, no se encuentra previsto en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública sino en el artículo 4 del Reglamento de Visado de Estados Financieros y otras Actuaciones del Contador Público, es decir, en un instrumento de rango sub-legal, vulnerándose así sin duda alguna el principio constitucional de legalidad tributaria desarrollado en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, por cuanto es precisamente a través de dicho Reglamento que se crea el mencionado tributo y se establecen sus diferentes elementos como lo son: el hecho imponible, su base de cálculo, los sujetos y la alícuota, razón por la cual resulta forzoso para esta Corte anular el citado Reglamento. Así se declara.*

*Respecto al alegato de los recurrentes, referido a que la obligación que tienen los contadores públicos de pagar una cuota por el visado de sus actuaciones, de conformidad con lo previsto en el Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público, limita el libre ejercicio de su profesión y que por tanto, se les vulnera la garantía que el Estado ofrece a los ciudadanos de dedicarse a la actividad económica de su preferencia, consagrada en el artículo 112 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, se observa lo siguiente:*

*El derecho a la libertad de empresa, previsto en el artículo 112 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, tiene como contenido esencial no la dedicación de los particulares a una actividad cualquiera y en las condiciones más favorables a sus personales intereses; sino que por el contrario, el fin del derecho a la libertad de empresa constituye una garantía constitucional frente a la cual los poderes constituidos deben abstenerse de dictar normas que priven de todo sentido la posibilidad de iniciar y mantener una actividad económica sujeta al cumplimiento de determinados requisitos. Así pues, su mínimo constitucional viene referido al ejercicio de aquella actividad de su preferencia en las condiciones o bajo las exigencias que el propio ordenamiento jurídico tenga establecidas. No significa por tanto que toda infracción a las normas que regulen el ejercicio de una determinada actividad económica, entrañe una violación al orden constitucional.*

*En el caso sub examine, el artículo 112 de nuestra Carta magna, no es de directa aplicación, por cuanto el Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público y, en particular la cuota establecida en este instrumento legal, aún y cuando deba sujetarse al principio de la legalidad tributaria, como antes se señalara, de modo alguno priva o impide a los Contadores Públicos realizar la actividad económica que le es propia, sino que simplemente la regula. Así se declara.*

#### V DECISIÓN

*Por las razones antes expuestas, esta Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, declara **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso administrativo de nulidad interpuesto conjuntamente con pretensión de amparo constitucional (...) contra el Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras actuaciones del Contador Público, aprobado por la Asamblea Extraordinaria de la **FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA** durante los días diez (10), once (11) y doce (12) de febrero de 2000. En consecuencia, se anula el aludido Reglamento...”. (Sic) (Subrayado de la Sala).*

#### IV FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 29 de noviembre de 2007 la parte apelante consignó su escrito de fundamentación de la apelación, en el que expresó lo siguiente:

Que la sentencia apelada incurrió en el vicio de errónea interpretación de la Ley, lo cual configura el error de juzgamiento que acarrea la nulidad del referido fallo conforme a lo establecido en el artículo 313, numeral 2 del Código de Procedimiento Civil.

Que el *a quo* incurrió en errónea interpretación al considerar que el artículo 20 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública faculta a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela únicamente para fijar cuotas por concepto de inscripción del título de contador ante el Colegio correspondiente, toda vez que a su decir, dicho artículo se refiere a las cuotas que deben pagar los que ya han cumplido el proceso de inscripción en el Colegio de Contadores.

Que una interpretación literal del referido artículo “*permite afirmar que el supuesto de hecho previsto en esa norma, se refiere también a las cuotas que deben pagar los sujetos ya inscritos y asociados al Colegio en el ejercicio de sus actividades, como sería precisamente el visado*”.

Que la sentencia recurrida se encuentra inmotivada, por cuanto solo analizó “*...la naturaleza jurídica del visado que establece el Reglamento...*”, sin pronunciarse sobre la denuncia de nulidad de otros artículos, expuesta por la parte recurrente.

Que la Corte “*de forma absolutamente inmotivada y sin expresar consideraciones de hecho y derecho, anuló la totalidad de ese instrumento normativo*”.

En relación con la presunta legalidad del Reglamento anulado por el fallo recurrido, alegó que “*el establecimiento del requisito del visado está comprendido dentro de las facultades atribuidas a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela*”, por el artículo 20 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.

Que el referido artículo “*atribuyó a la Federación el establecimiento de una **cuota** cuyo pago está a cargo de los inscritos y asociados a los Colegios de Contadores Públicos y Delegaciones; asimismo, se estableció el deber de los contribuyentes (sujetos pasivos de esta **cuota**) de satisfacerla puntualmente*”. (Destacado del texto).

Que “*al ser la cuota por concepto de visado una contribución parafiscal, y por lo tanto pertenecer al género de los tributos, queda sometida al principio de legalidad tributaria*”.

Respecto a la posibilidad de establecer elementos del tributo mediante normas de rango sublegal, expuso que le corresponde al Poder Ejecutivo reglamentar las leyes, “*pero siendo la potestad tributaria inherente a la función administrativa, esta facultad también la poseen ciertos órganos administrativos*”; tal como lo establece el artículo 20 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública al otorgar a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela esa atribución.

Que los elementos “*que conforman la obligación del pago de tal cuota o emolumento, como es denominada por el **REGLAMENTO**, pueden resumirse en los siguientes: (i) tiene su origen en la obligación de obtener un visado sobre todas las actuaciones que se refieren al ejercicio profesional de los Contadores Públicos; (ii) son sujetos pasivos de tal obligación todos los Contadores Públicos inscritos en los Colegios de Contadores, que ejerzan libremente la profesión; (iii) el monto a ser pagado por concepto de cuota es variable y se encuentra establecido en el artículo 4 del **REGLAMENTO**; (iv) el objeto de tal erogación es la obtención de fondos para el financiamiento autónomo de la Federación de Colegios de Contadores Públicos, lo cual se desprende de los artículos 10 y 11 del **REGLAMENTO**. Lo mismo puede decirse de la cuota mínima obligatoria prevista para los Contadores Públicos que laboran en condiciones de dependencia*”.

Que “*dicha facultad fue ejercida a través de la normativa contenida en el Reglamento de Visado, por lo que mal puede alegarse que la obligación de pagar la contribución parafiscal prevista en el Reglamento impugnado vulnera los derechos constitucionales invocados por los recurrentes*”.

En virtud de ello, solicitaron se declare con lugar el recurso y en consecuencia se revoque la sentencia apelada y finalmente se declare sin lugar el recurso de nulidad interpuesto contra el Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público.

## V TERCEROS

El 14 de mayo de 2008, la abogada María de Lourdes Castillo (INPREABOGADO Núm. 35.309), en su condición de apoderada judicial de la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras (SUDEBAN), hoy Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, actuando como “*tercero coadyuvante*”, consignó escrito en el que expuso lo siguiente:

Que la sentencia dictada por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo en fecha 22 de mayo de 2003, se encuentra definitivamente firme y que las partes no actuaron en juicio durante varios años, razón por la cual de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, aparte 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en concordancia con el artículo 267 del Código de Procedimiento Civil, debe ser declarada la perención.

Por otro lado, en fecha 8 de abril de 2010 el identificado abogado y Licenciado en Contaduría Pública José Enrique Montes de Oca consignó escrito mediante el cual expuso argumentos referidos a la manera en que el reglamento impugnado -a su decir- afecta el ejercicio de la profesión.

Manifestó que en sentencia dictada por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo en fecha 23 de junio de 1998, fue rechazado el uso profesional obligatorio del papel de seguridad emitido por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

Que el Reglamento impugnado otorga al Colegio de Contadores Públicos “...*el derecho de divulgar públicamente la intimidación profesional del Contador Público como es su estado de solvencia...*”.

Que a los profesionales que se encuentran insolventes, además de no visarles los dictámenes o certificaciones, los tratan como “*Contadores Públicos Irregulares*” sometiéndolos “*al escarnio y desprecio público*”.

Que “...*la Federación de Colegios de Contadores Públicos se ha tomado también otras atribuciones, como la referida al otorgamiento de un supuesto Permiso legal para que un Contador Público pueda ser Comisario de las empresas, cuestión que el estado venezolano no le ha facultado...*”.  
(Sic).

Que en el Reglamento de Exenciones de Cuotas Ordinarias y Extraordinarias de Sostenimiento, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela atropella sus derechos constitucionales y legales, en su condición de anciano, por cuanto lo discrimina al no poder disfrutar de la “*exoneración*” por estar insolvente.

Que el Reglamento impugnado establece “*una doble tributación*”, en razón de que “*por un lado el Contador Público por disposición de la propia Ley de Ejercicio de la Contaduría debe pagar mensualmente la cuota de mantenimiento del gremio (...) y por la otra, debe pagar obligatoriamente la deducción correspondiente sobre el Visado del Colegio*”.

Que “*...siendo un desempleado en el ejercicio libre de la Contaduría Pública, teóricamente [debe] pagar la misma cantidad que paga un Contador Público que obtiene ingresos millonarios mensualmente...*”. (Sic) (Interpolado de la Sala).

Que “*los miembros de las Asambleas y la Directiva de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela se han tomado atribuciones que no les corresponde, usurpando funciones en perjuicio de la mayoría de los Contadores Públicos (...)*”.

Que “*si no se le da una actuación ejemplar, por lo menos judicialmente a sus ilícitas actuaciones, seguirán sus atrevimientos contra la Constitución y las leyes, contra [sus] derechos constitucionales y legales, así como también contra los miles de Contadores Públicos*” que se encuentran en igual situación de insolvencia. (Interpolado de la Sala).

Finalmente, el abogado y licenciado en Contaduría Pública Eduardo SOTO MOSQUERA, previamente identificado, en fecha 10 de julio de 2014 expresó: “*soy de la opinión que el correspondiente visado debe ser anulado, primordialmente, por no tener atribuciones, el espíritu y razón, establecido en la Constitución Bolivariana de Venezuela, en su artículo 105 (ciento cinco), referido a la no colegiación obligatoria, a la libertad de asociación, en su art. 67 (sesenta y siete) y en su artículo 61 (sesenta y uno), relacionado a la libertad de conciencia, en la cual se establece los principios morales contra las conductas corruptas*”. (Sic).

## **VI PUNTOS PREVIOS**

Previamente a pronunciarse sobre las consideraciones de fondo, es necesario estudiar la intervención en la presente causa de la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras (SUDEBAN), hoy Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, y de los abogados y licenciados en Contaduría Pública José Enrique Montes de Oca y Eduardo Soto Mosqueda. En tal sentido se advierte lo siguiente:

El artículo 370 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión expresa del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, establece:

*“Artículo 370: Los terceros podrán intervenir, o ser llamados a la causa pendiente entre otras personas en los casos siguientes:*

*1° Cuando el tercero pretenda tener un derecho preferente al del demandante, o concurrir con éste en el derecho alegado, fundándose en el mismo título; o que son suyos los bienes demandados o embargados, o sometidos a secuestro o a una prohibición de enajenar y gravar, o que tiene derecho a ellos.*

*2° Cuando practicado el embargo sobre bienes que sean propiedad de un tercero, éste se opusiere al mismo de acuerdo a lo previsto en el artículo 546.*

*Si el tercero, sólo es un poseedor precario, a nombre del ejecutado, o si sólo tiene un derecho exigible sobre la cosa embargada, podrá también hacer la oposición, a los fines previstos en el aparte único del artículo 546.*

*3° Cuando el tercero tenga un interés jurídico actual en sostener las razones de alguna de las partes y pretenda ayudarla a vencer en el proceso.*

*4° Cuando alguna de las partes pida la intervención del tercero por ser común a éste la causa pendiente.*

*5° Cuando alguna de las partes pretenda un derecho de saneamiento o de garantía respecto del tercero y pida su intervención en la causa.”.*

De la norma *supra* transcrita se desprende la posibilidad de que personas ajenas al proceso puedan intervenir en él, en forma voluntaria o forzosa, siempre y cuando se encuentren dentro de los supuestos establecidos en el aludido dispositivo normativo.

Con relación a la intervención voluntaria de terceros en una causa determinada, esta Sala ha sostenido lo siguiente:

*“...La intervención adhesiva es aquella intervención voluntaria de un tercero respecto de un proceso pendiente, quien por tener interés jurídico actual, ingresa al mismo para apoyar las razones y argumentos de una de las partes procesales en la posición que ésta ostente en el proceso. Es decir, la actividad procesal del tercero adhesivo busca sostener las razones de alguna de las partes, para ayudarla a lograr el mejor éxito en la causa.*

*La condición para la procedencia de esta intervención es que el interés que el tercero debe tener, conforme a lo dispuesto en el artículo 379 del Código de Procedimiento Civil, es un interés jurídico actual, originado bien porque la decisión del proceso influya sobre el complejo de derechos y deberes del interviniente, mejorando o empeorando su situación jurídica o bien porque teme sufrir los reflejos o efectos indirectos de la cosa juzgada.*

*En el primero de los supuestos mencionados, estamos ante la denominada intervención adhesiva simple y en el segundo de los supuestos estamos ante la denominada intervención litisconsorsial, o intervención adhesiva autónoma, según algún sector de la doctrina.*

*La intervención litisconsorsial ocurre, cuando la sentencia firme del proceso principal haya de producir efectos en la relación jurídica del interviniente adhesivo con la parte contraria, considerándose a éste como litisconsorte de la parte principal, a tenor de lo dispuesto en el artículo 147 del Código de Procedimiento Civil. (V. Art. 381 eiusdem)*

*Por el contrario a lo que ocurre en la intervención litisconsorsial, en la intervención adhesiva simple el tercero no discute un derecho propio, y en consecuencia, no amplía la pretensión del proceso, su función es coadyuvante de una de las partes principales, y se refleja en el hecho de defender un interés ajeno en el conflicto, lo que lo convierte en parte accesorio o secundaria de la principal...”. (Vid., entre otras, sentencia Núm. 04577 de fecha 30 de junio de 2005).*

Conforme al criterio contenido en el fallo parcialmente transcrito, la intervención voluntaria de terceros requiere la existencia de un interés jurídico actual respecto a lo discutido en el proceso, lo cual se encuentra expresado en el artículo 29 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en los términos siguientes:

*“Están legitimadas para actuar en la Jurisdicción Contencioso Administrativa todas las personas que tengan un interés jurídico actual.”*

Lo anterior encuentra justificación, tal como lo expone esta Sala en la sentencia parcialmente transcrita *supra*, y que se ratifica en el presente fallo, ya sea porque la decisión del órgano jurisdiccional incida positiva o negativamente sobre sus derechos o intereses (*intervención adhesiva simple*), o porque tema sufrir los efectos indirectos de la cosa juzgada, según lo dispuesto en el artículo 381 del Código de Procedimiento Civil (*intervención litisconsorsial o adhesiva autónoma*).

Dependiendo del tipo de intervención, el tercero actuará en la causa con la condición de verdadera parte o como un tercero adhesivo simple, lo cual será determinante para establecer los efectos que originará la sentencia definitiva.

Esta Sala observa que los efectos de la decisión apelada inciden directamente sobre la esfera jurídica de los ciudadanos José Enrique Montes de Oca y Eduardo Soto Mosqueda y de la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras (SUDEBAN), hoy Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, porque el referido fallo anuló el Reglamento de Visado de Estados Financieros y otras Actuaciones del Contador Público, aprobado en Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela celebrada en el mencionado Colegio profesional entre los días 10 y 12 de febrero de 2000.

El aludido Reglamento constituye un acto administrativo de efectos generales que afecta a un número indeterminado de personas. Respecto a este tipo de actos administrativos esta Sala, en sentencia número 0884 de fecha 22 de julio de 2004, sostuvo lo siguiente:

*“...observa este Alto Tribunal que los actos administrativos impugnados participan del carácter general, vista la universalidad de las disposiciones contenidas en los mismos respecto al amplio margen de sus destinatarios; ello así, aunado a que sus normas poseen contenido abstracto, dado que pueden advertirse previsiones programáticas que a nivel de su aplicación se muestran infinitas, es decir, su eficacia causal no se agota al ser ejercidas, siendo susceptible de ser aplicadas de forma reiterada en el tiempo...”*

Adicionalmente dicho Reglamento incorpora a las instituciones bancarias, según se observa en el artículo 3 que establece lo siguiente:

*“**Artículo 3:** Todos los Estados Financieros de personas naturales y jurídicas, así como también los inventarios de Bienes aportados para constituir o aumentar el Capital de las Sociedades Mercantiles y los cuales son acompañados con un dictamen o una certificación y son preparados por Contadores Públicos **para uso e información de Registros Mercantiles, Notarías Públicas, Tribunales, Comisiones Tripartitas, Instituciones Bancarias y Crediticias, Empresas de Seguros, las entidades gubernamentales nacionales, estatales, municipales y locales y otras en general, deberán ser visados por ante las oficinas o dependencias autorizadas del Colegio de Contadores Públicos de la entidad federal en donde esté domiciliada la persona natural o jurídica objeto del trabajo efectuado. El Contador Público, debe tomar como base el monto total de los Activos que aparecen en el Balance General o el Valor Neto en el caso de los inventarios de Bienes y pagará al Colegio un emolumento de acuerdo a la Escala que se especifica en el artículo 4”.** (Destacado de esta Sala).*

Tratándose -como antes se dijo- de un acto administrativo de efectos generales, no queda duda para esta Sala que **las resultas de la decisión apelada**, que anuló el Reglamento de Visado de Estados Financieros y otras Actuaciones del Contador Público, aprobado en Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela celebrada en el mencionado Colegio entre los días 10 y 12 de febrero de 2000, **inciden directamente sobre la esfera jurídica de los ciudadanos José Enrique Montes de Oca y Eduardo Soto Mosqueda, pues les regula su actividad profesional; asimismo, respecto a la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras (SUDEBAN), hoy Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, porque en virtud de la naturaleza de sus funciones y en cumplimiento de sus atribuciones, debe requerir estados financieros auditados, dictámenes y certificaciones preparados por contadores públicos independientes, con las formalidades legales y reglamentarias vigentes.**

Por las razones precedentes dichos terceros deben ser considerados como verdaderas partes, de conformidad con lo establecido en el ordinal 3º del artículo 370 del Código de Procedimiento Civil. Así se declara.

Seguidamente la Sala pasa a precisar la petición de declaratoria de perención del recurso de apelación hecha por la representación judicial de la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras (SUDEBAN), hoy Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela de 2004 en concordancia con el artículo 267 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de que el fallo impugnado fue dictado por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo el 22 de mayo de 2003 y que las partes no actuaron en el juicio durante varios años.

La perención de la instancia constituye un mecanismo anómalo de terminación del proceso, en el sentido de que el pronunciamiento proferido por el operador de justicia que declare la perención no produce cosa juzgada material, de manera que el accionante pudiera interponer nuevamente la acción en similares términos en que fue propuesta anteriormente, siempre que se encuentre dentro del lapso legal establecido a tales fines.

Se constituye entonces la perención como un mecanismo de la ley diseñado con el propósito de evitar que los procesos se perpetúen y los órganos de administración de justicia deban gestionar la composición de causas en las cuales no existe interés de los sujetos procesales; este instituto procesal se encuentra previsto actualmente en el artículo 41 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, que prevé:

*“Toda instancia se extingue por el transcurso de un año sin haberse ejecutado ningún acto de procedimiento por las partes, salvo que el acto procesal siguiente le corresponda al Juez o Jueza, tal como la admisión de la demanda, la fijación de la audiencia y la admisión de pruebas...”*

No obstante, el aparte decimoquinto del artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela, fundamento legal del alegato de la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras (SUDEBAN), hoy Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, y norma aplicable para el momento en que se adujo haber operado la perención, disponía lo siguiente:

*“La instancia se extingue de pleno derecho en las causas que hayan estado paralizadas por más de un (1) año, antes de la presentación de los informes. Dicho término empezará a contarse a partir de la fecha en que se haya efectuado el último acto procesal. Transcurrido dicho lapso, el Tribunal Supremo de Justicia deberá declarar consumada la perención de oficio o a instancia de parte, la cual deberá ser notificada a las partes, mediante un cartel publicado en un diario de*

*circulación nacional. Luego de transcurrido un lapso de quince (15) días continuos se declarará la perención de la instancia”.*

Cabe advertir respecto a la interpretación de la norma parcialmente transcrita, que mediante decisión Núm. 1.466 de fecha 5 de agosto de 2004, la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal estableció lo siguiente:

*“(...) la Sala acuerda desaplicar por ininteligible la disposición contenida en el párrafo quince del artículo 19 de la novísima Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, que pareciera obedecer a un lapsus calamis del Legislador (...) acuerda aplicar supletoriamente el Código de Procedimiento Civil (...) conforme a lo dispuesto en el primer aparte del artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, en lo relativo a la perención de la instancia.*

*Dicho precepto legal previene, en su encabezamiento, lo siguiente:*

*‘Toda instancia se extingue por el transcurso de un año sin haberse ejecutado ningún acto de procedimiento por las partes. La inactividad del Juez después de vista la causa, no producirá la perención.’*

*En consecuencia, por cuanto el anterior precepto regula adecuada y conveniente la institución que examinamos, el instituto procesal de la perención regulado en el Código de Procedimiento Civil, cuando hubiere lugar a ello, será aplicado a las causas que cursen ante este Alto Tribunal cuando se dé tal supuesto. Así se decide”.*

La anterior decisión fue ratificada por sentencia Núm. 2.148, de fecha 14 de septiembre de 2004 de esa misma Sala, la cual en similar sentido precisó:

*“La norma que se transcribió persigue que, de oficio, el tribunal sancione procesalmente la inactividad de las partes, sanción que se verifica de pleno derecho una vez que se comprueba el supuesto de hecho que la sustenta, esto es, el transcurso del tiempo. Ahora bien, los confusos términos de la norma jurídica que se transcribió llevaron a esta Sala, mediante decisión n° 1466 de 5 de agosto de 2004, a desaplicarla por ininteligible y, en consecuencia, según la observancia supletoria que permite el artículo 19, párrafo 2, de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, aplicar el Código de Procedimiento Civil a los casos en que opere la perención de la instancia en los juicios que se siguen ante el Tribunal Supremo de Justicia.*

***En concreto, es el artículo 267 del Código de Procedimiento Civil la norma que debe aplicarse en estos casos, el cual establece:***

*‘Toda instancia se extingue por el transcurso de un año sin haberse ejecutado ningún acto de procedimiento por las partes. La inactividad del Juez después de vista la causa, no producirá la perención’*” (Resaltado de esta Sala).

Visto el criterio jurisprudencial citado, por el cual se determinó que en materia de perención de la instancia debía aplicarse el supuesto normativo previsto en el encabezado del artículo 267 del Código de Procedimiento Civil, esta Sala pasa a determinar si se ha verificado la perención de la causa en el presente caso.

Al respecto se advierte que la parte apelante manifestó en su escrito de conclusiones que la solicitud de perención expuesta por la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras (SUDEBAN), hoy Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, resultaba improcedente por cuanto el 23 de julio de 2003 fue impugnado el fallo dictado por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo en fecha 22 de mayo de ese mismo año, pero que “(...) *En virtud de la destitución de los Magistrados que integraban la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo para esa fecha se suspendió el juicio (...)*”.

Por otro lado, la apoderada judicial de la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras (SUDEBAN), hoy Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, adujo que “(...) *La referida Corte estuvo paralizada, pero desde el año 2.005 funcionó normalmente, por consiguiente, tanto el Tribunal como las partes gozaron de varios años para actuar en dicho juicio, al no hacerlo, se originaba la perención del recurso (...)*”. (Sic).

En este sentido, la Ley Orgánica el Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela, entonces vigente, en el aparte 17 del artículo 19, establece:

*“El desistimiento de la apelación o la perención de la instancia deja firme la sentencia apelada o el acto recurrido, salvo que éstos violen normas de orden público y por disposición de la ley; corresponde al Tribunal Supremo de Justicia el control de la legalidad de la decisión o acto impugnado”.*

La norma citada consagra un supuesto de excepción a la declaratoria de perención, el cual opera cuando se causare alguna violación de orden público, pues los derechos en los cuales exista tal interés no son disponibles por voluntad de los particulares.

Con fundamento en lo anterior y a fin de establecer si en el presente caso se configura el supuesto de excepción bajo análisis, se observa que en fecha 23 de julio de 2003 el abogado Renato de Sousa Pardo, actuando como apoderado judicial de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, apeló de la sentencia dictada por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo el 22 de mayo del mismo año, y que el 1º de octubre de 2007 fue cuando la referida Corte se abocó al conocimiento de la causa, oyó en ambos efectos la apelación ejercida y ordenó la remisión del expediente a esta Sala.

En un caso similar, este Máximo Tribunal estimó que “*cuando una causa se encuentra paralizada, resulta necesario la notificación de las partes para la continuación del proceso, así como lo es la fijación de un lapso para su reanudación, especialmente en casos como el de autos donde el expediente se encontraba a la espera de su remisión a este Máximo Tribunal en virtud de la apelación interpuesta; todo conformidad con lo dispuesto en los artículos 14 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con el artículo 233 eiusdem*”. (Ver sentencia Núm. 01870 del 20 de julio de 2006, caso: *Virginia Carrero Ugarte*).

De las actas procesales se advierte que la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo no dio cumplimiento a las normas de procedimiento antes indicadas, cuya observancia es de estricto orden público, razón por la que considera este Máximo Tribunal procedente continuar con el proceso, en virtud de haberse constituido en el presente caso uno de los supuestos de excepción establecido en la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela.

En efecto, es un hecho público y notorio que la referida Corte paralizó su actividad jurisdiccional desde finales de 2003 y posteriormente presentó interrupciones en la regularidad de su funcionamiento, y si bien es cierto que no fue sino hasta el 19 de septiembre de 2007 cuando la parte recurrente solicitó el abocamiento y ratificó el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia dictada en fecha 22 de mayo de 2003, también es verdad que la aludida Corte, a pesar de haberse constituido el 19 de octubre de 2005, no se abocó al conocimiento de la presente causa sino hasta el 1° de octubre de 2007, en virtud de la solicitud planteada por la parte apelante, por lo que esta Sala considera improcedente declarar perimida la apelación, pues lo contrario implicaría la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa de las partes. Así se decide.

Respecto a la intervención de los ciudadanos José Enrique Montes de Oca y Eduardo Soto Mosqueda, se advierte que ocurre en la oportunidad en que corresponde a esta Sala pronunciarse con relación a la apelación ejercida por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela contra la sentencia dictada por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo el 22 de mayo de 2003.

Al verificar el contenido de los escritos consignados en fechas 08 de abril de 2010 y 10 de julio de 2014 por los aludidos profesionales del derecho y de la contaduría, se observa que no están dirigidos a apoyar el recurso de apelación interpuesto por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, es decir, no imputaron a la decisión recurrida vicios de orden fáctico o jurídico que pudieran afectar al mencionado fallo y tampoco manifestaron argumentos en favor de la sentencia impugnada, sino que expusieron argumentos referidos a la manera en que el reglamento impugnado y anulado por la sentencia recurrida, afecta -a su decir- el ejercicio de la profesión.

Ello constituye la exposición de alegatos sobrevenidos, porque el recurso de apelación está dirigido a poner en conocimiento al juez revisor, a través del escrito de fundamentación, de los vicios que se le atribuyen al fallo de primera instancia, así como los motivos de hecho y de derecho en que se fundamentan dichos alegatos, eso será lo que permita definir los perfiles de la pretensión impugnatoria de quien solicita el análisis o la revisión de la sentencia que, en su criterio, ha causado un gravamen a los intereses controvertidos en juicio, por lo que debe desestimarse los escritos en referencia en relación con el pronunciamiento de fondo de la presente apelación. Así de decide.

## VII CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Respecto al fondo del recurso de apelación, la representación judicial de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela alegó que la sentencia apelada incurrió en el vicio de errónea interpretación de la Ley, lo cual configura el error de juzgamiento que acarrea la nulidad del referido fallo conforme a lo establecido en el artículo 313, numeral 2 del Código de Procedimiento Civil.

Que la errónea interpretación se configuró, al considerar el *a quo* que el artículo 20 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública faculta a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela únicamente para fijar cuotas por concepto de inscripción del título de Contador ante el Colegio correspondiente, porque en su decir, el mencionado artículo se refiere a las cuotas que deben pagar aquellos que ya han cumplido el proceso de inscripción en el Colegio de Contadores.

En cuanto a la supuesta violación de ley por errónea interpretación, resulta pertinente destacar, tal como lo sostuvo esta Sala en sentencia Núm. 01087, publicada el 3 de mayo de 2006, que dicho vicio es entendido en el ámbito contencioso administrativo como el error de derecho y se verifica cuando el Juez, aun reconociendo la existencia y validez de una norma apropiada al caso, yerra al interpretarla en su alcance general y abstracto, es decir, cuando no se le da su verdadero sentido, haciéndose derivar de ella consecuencias que no concuerdan con su contenido.

En el fallo impugnado la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo decidió lo siguiente:

*“...En atención a lo anterior, esta Corte considera pertinente transcribir el contenido de ciertos artículos contenidos en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y en su Reglamento, a los fines de determinar si la cuota que deben pagar los Contadores Públicos al Colegio al cual se encuentren inscritos, con ocasión del visado de los documentos referidos a su actuación profesional, se adecua o no al principio de Legalidad Tributaria.*

*Así, los artículos 14, 18 y 20 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública establecen lo siguiente:*

(...)

*‘Artículo 18: Para ejercer la profesión que regula la presente Ley, los profesionales que a ella se refiere deberán inscribir sus títulos en el Colegio respectivo. El Colegio asignará a esta inscripción un número el cual deberá aparecer en todas las actuaciones públicas del profesional’.*

*‘Artículo 20: Es atribución de la Federación de Contadores Públicos de Venezuela, fijar la cuota que deben pagar a sus respectivos cuerpos los inscritos y asociados a los Colegios de Contadores Públicos y Delegaciones y es deber de los Contribuyentes satisfacerla puntualmente’ (negrillas de esta Corte).*

*De la normativa precedentemente transcrita se desprende claramente, que ésta prevé la creación del tributo por concepto de colegiación, cuyo origen se encuentra en la obligación que tienen los Contadores Públicos de inscribir sus títulos en el Colegio respectivo para poder ejercer legalmente dicha profesión y; además, contribuir al mantenimiento de las actividades desarrolladas por el aludido ente, sin que de tales disposiciones pueda derivarse de manera alguna la creación del tributo que nos ocupa, esto es, aquel relacionado con el visado de la documentación producida por los contadores públicos con ocasión del ejercicio de su profesión.” (Resaltado de esta Sala).*

De lo anterior se advierte que la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo no afirmó en el fallo impugnado que el artículo 20 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública únicamente facultaba a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela para fijar cuotas por concepto de inscripción del título de contador ante el Colegio correspondiente, por el contrario, estableció que además de la aludida cuota de colegiación, la referida Federación tiene atribución para fijar el monto de los pagos destinados al mantenimiento de las actividades desarrolladas por el mencionado cuerpo colegiado, que corresponden a los pagos que deben realizar los Contadores Públicos que superaron el proceso de inscripción; cuotas que, a juicio de esta Sala, deben establecerse guardando la debida racionalidad y proporcionalidad.

Observa la Sala, que el citado artículo 20 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública prevé la atribución de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela para fijar las cuotas destinadas al mantenimiento de las actividades gremiales, tal como lo afirmó el *a quo*, por lo que en criterio de este Máximo Tribunal la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo no incurrió en “*errónea interpretación*” o error de derecho, de manera que resulta infundado el alegato expuesto por la parte apelante y en consecuencia debe desestimarse. Así se decide.

Denunciaron que la sentencia recurrida se encuentra inmotivada, por cuanto solo analizó “...*la naturaleza jurídica del visado que establece el Reglamento...*”, sin pronunciarse sobre la denuncia de nulidad de otros artículos, expuesta por la parte recurrente.

En tal sentido destaca este órgano jurisdiccional que la motivación del fallo constituye un requisito previsto en el artículo 243, ordinal 4° del Código de Procedimiento Civil -aplicable de conformidad con lo preceptuado en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa-, el cual establece que toda sentencia deberá contener los motivos de hecho y de derecho en que se fundamenta; aunado a que, conforme al principio de exhaustividad, el rector del proceso debe resolver todas y cada una de las alegaciones fundamentales planteadas en el expediente y sentenciar con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones opuestas.

La vulneración del principio de exhaustividad se verifica cuando el Tribunal que conoce en primera instancia de un asunto, no se pronuncia sobre todos los aspectos alegados, no obstante, la parte que ejerce la apelación contra una decisión, debe fundamentar el aludido recurso en la falta de pronunciamiento del *a quo* respecto de sus propios alegatos y no sobre los argumentos de su contraparte, por lo que la omisión del tribunal que conoce la causa en primera instancia respecto al análisis de los vicios alegados por la contraparte de la apelante no le produce gravamen a esta última.

Al respecto se advierte del fallo impugnado, que la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo fundamentó la sentencia que declaró la nulidad del Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público, entre otros aspectos, en lo siguiente:

*“...En orden a lo antes expuesto, debe concluirse que el tributo referido a la obligación que tienen los contadores públicos de visar todas sus actuaciones profesionales, no se encuentra previsto en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública sino en el artículo 4 del Reglamento de Visado de Estados Financieros y otras Actuaciones del Contador Público, es decir, en un instrumento de rango sub-legal, vulnerándose así sin duda alguna el principio constitucional de legalidad tributaria desarrollado en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, por cuanto es precisamente a través de dicho Reglamento que se crea el mencionado tributo y se establecen sus diferentes elementos como lo son: el hecho imponible, su base de cálculo, los sujetos y la alícuota, razón por la cual resulta forzoso para esta Corte anular el citado Reglamento. Así se declara...”*

De lo anterior se observa que la decisión impugnada expresa los motivos de hecho y de derecho en que se fundamentó el órgano jurisdiccional para declarar la nulidad del reglamento recurrido, razón por la cual devendría en inoficioso el pronunciamiento respecto a cualquier otro vicio que se hubiese imputado a dicho acto, en virtud de ello, no estaba obligada la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo a pronunciarse -por ser innecesario- sobre algún otro alegato expuesto por la parte actora

en su escrito recursivo, en tal virtud considera esta Sala que no existe la inmotivación alegada por la parte apelante. Así se declara.

Con relación a la presunta legalidad del Reglamento anulado por el fallo recurrido, alegaron, con fundamento en los artículos 19 y 20 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, que la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela está facultada para establecer cuotas cuyo pago corresponde a los inscritos y asociados de los Colegios de Contadores Públicos y que constituyen -a su entender- contribuciones parafiscales.

En este sentido, se advierte que la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela Núm. 30.216 del 27 de septiembre de 1973 y reimpressa “*por error de copia*” en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela Núm. 30.273 de fecha 5 de diciembre del mismo año), prevé en los artículos 18, 19 y 20 lo siguiente:

*“Artículo 18: Para ejercer la profesión que regula la presente Ley, los profesionales que a ella se refiere deberán inscribir sus títulos en el Colegio respectivo. El Colegio asignará a esta inscripción un número el cual deberá aparecer en todas las actuaciones públicas del profesional”.*

*“Artículo 19: La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela estará integrada por los Colegios de Contadores Públicos y por las Delegaciones que de ella dependan de conformidad con la presente Ley. Tiene carácter exclusivamente profesional y personalidad jurídica y patrimonio propio y fomentará el perfeccionamiento moral y científico de los contadores públicos de Venezuela, promoverá la defensa de los intereses de los colegios y delegaciones y procurará incrementar en la sociedad, el conocimiento de la misión fundamental que atañe a la profesión de contador público”.*

*“Artículo 20: Es atribución de la Federación de Contadores Públicos de Venezuela, fijar la cuota que deben pagar a sus respectivos cuerpos los inscritos y asociados a los Colegios de Contadores Públicos y Delegaciones y es deber de los Contribuyentes satisfacerla puntualmente”.* (Subrayado de la Sala).

Además, el artículo 42 del Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (Decreto Núm. 735 dictado el 4 de febrero de 1975 y publicado en Gaceta Oficial Núm. 30.617 el 6 del mismo mes y año), dispone lo siguiente:

*“Artículo 42. La Federación de Colegios de Contadores Públicos fijará las cuotas ordinarias que deberán pagar los miembros a sus respectivos Colegios.*

**Parágrafo Único.** - *Las cuotas de admisión y las extraordinarias serán fijadas por los respectivos Colegios”.* (Subrayado de la Sala).

Del texto de las normas jurídicas *supra* citadas, puede inferirse la atribución de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela para establecer contribuciones especiales de las llamadas

parafiscales, pues la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública permite al aludido órgano fijar las **cuotas ordinarias** destinadas al mantenimiento de las actividades gremiales, y a los respectivos Colegios las de **admisión** de sus miembros y las **extraordinarias**.

Al respecto, de las actas procesales se evidencia que **los Contadores Públicos deberán contribuir con el pago de las cuotas** siguientes:

**Para ser miembros de los Colegios de Contadores Públicos:**

1) La de inscripción del título en el “*Colegio respectivo*”, con lo cual obtendrá “*un número que deberá aparecer en todas las actuaciones públicas del profesional*”, conforme a lo previsto en el artículo 18 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, cuya cuota será fijada por el referido Colegio, denominada, según el artículo 42 párrafo único del Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, como cuota de “*admisión*”.

2) Las **ordinarias** “*que deben pagar a sus respectivos cuerpos los inscritos y asociados a los Colegios de Contadores Públicos y Delegaciones, siendo deber de los Contribuyentes satisfacerla puntualmente*”, según lo establecido en el artículo 20 *eiusdem*, cuya facultad exclusiva para fijarlas -de acuerdo al citado artículo 42 del Reglamento-, corresponde a la Federación.

3) Las **extraordinarias** fijadas por los respectivos Colegios, según lo previsto en el artículo 42 párrafo único del aludido Reglamento.

**Para que les sean “visados” los dictámenes o certificaciones que emitan en ejercicio de sus actividades profesionales:**

4) El “*aporte de visado*” que corresponda a cada servicio prestado por los mencionados profesionales, previsto en la *escala* contenida en el artículo 4 del Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público, el cual entró en vigencia el 1º de marzo de 2000, cuyo texto es el siguiente:

*“Artículo 4: Los Contadores Públicos que preparen, revisen limitadamente, dictaminen Estados Financieros de personas naturales o jurídicas, así como también Inventarios de Bienes, deberán cancelar en el Colegio de Contadores Públicos respectivo, el aporte de visado que le corresponda de acuerdo a la siguiente escala:*

*(...)”.*

Es precisamente este último *aporte* el que impugnan los recurrentes por considerarlo una limitante a su ejercicio profesional, tanto por la erogación que impone a cargo de los Contadores

Públicos que soliciten el *visado* como por la condición de solvencia gremial a la que se sujetan sus servicios.

A tales efectos es importante precisar ¿Que es el visado?:

Según el Diccionario de la Real Academia Española (Vigésima Segunda Edición) significa: “Acción y efecto de visar la autoridad un documento”. Asimismo, visar es: “Reconocer o examinar un instrumento, certificación, ect., poniéndole el visto bueno (...)”.

En cuanto al *visado* al que están sujetos los dictámenes y certificaciones emitidos por los aludidos profesionales, dispone el artículo 7 del Reglamento impugnado lo siguiente:

*“Artículo 7: Todo Contador Público que solicite el visado de su actuación profesional, deberá acreditar ante la oficina correspondiente su inscripción y solvencia expedido por el Colegio al que pertenece”.*

De la disposición transcrita se observa que los Contadores Públicos que requieran el *visado* de los informes o certificaciones que emitan, deben acreditar su inscripción y **solvencia** en el pago de las cuotas de mantenimiento del gremio.

Cumplidos los requisitos previstos en el citado artículo 7, el Colegio respectivo certificará la actuación del profesional, de acuerdo a lo establecido en el artículo 9 del mencionado Reglamento, como sigue:

*“Artículo 9: (...) Una vez revisado por el Colegio respectivo procederá a estampar un sello con la leyenda siguiente: «El Colegio de Contadores Públicos del Estado \_\_\_\_\_ certifica que el Contador Público actuante está **solvente a los efectos del Ejercicio Profesional** y ha cumplido con lo concerniente a la normativa en cuanto a la forma de presentación, emanada de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela»”. (Destacado de esta Sala).*

Tal como se expuso antes -así se infiere de la norma transcrita-, el objeto del Reglamento en análisis es verificar lo siguiente: 1) la inscripción del Contador Público en el respectivo gremio, 2) la solvencia de los agremiados con las cuotas de mantenimiento ordinarias y extraordinarias, y 3) validar el cumplimiento de la normativa de la Federación, en cuanto a la forma de presentación de los informes que emiten los mencionados profesionales.

Esa obligatoriedad la establece el artículo 1 del referido Reglamento, el cual es del tenor siguiente:

*“Artículo 1: El presente Reglamento, tiene como objeto de que a través de los Colegios, se revisen las actuaciones de los Contadores Públicos para el cumplimiento de las normativas emanadas por la Federación, en cuanto a la*

*forma de presentación así como también lo relacionado a su Registro Gremial, a su solvencia y al Visado de los documentos”.*

La disposición transcrita exige a los respectivos Colegios la *revisión* de la forma de presentación de los informes, la situación del agremiado y el *visado* de los documentos.

En efecto, al estudiar y aplicar el significado que da la Real Academia Española al *visado* previsto en el mencionado Reglamento de los Colegios de Contadores Públicos se concluye que dichos gremios, al verificar el cumplimiento de los requisitos -sin perjuicio de lo que la Sala determine luego sobre tales obligaciones-, deberá otorgar el *visto bueno* a los dictámenes y certificaciones que emitan sus agremiados.

Observa esta Máxima Instancia que el *visado* debe ser el reconocimiento, por parte del Colegio respectivo del cumplimiento de los requisitos previstos para dar fe sobre la identidad del profesional y su “Registro Gremial”, así como lo referente a la forma y presentación de los informes y dictámenes.

No obstante, se infiere que la *revisión* que dispone el artículo 1 del Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público -en cuanto al *visado*- está referida esencialmente al pago efectivo de los *aportes* previstos en su artículo 4. Por lo tanto, en este caso, el *Visado* equivale a *contribución*.

Respecto a la posibilidad de establecer elementos del tributo mediante normas de rango sublegal, exponen los abogados apelantes que, por cuanto le corresponde al Poder Ejecutivo la atribución de reglamentar las leyes -y la potestad tributaria es inherente a la función administrativa-, esta facultad también la poseen algunos órganos administrativos y por tanto, el Reglamento anulado en el fallo impugnado no vulneró los derechos constitucionales denunciados por la parte accionante.

En este sentido, se advierte que la creación de tributos (impuestos, tasas o contribuciones) está restringida al legislador, tal como lo prevé el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, parcialmente transcrito *infra*, que dispone lo siguiente:

**“Artículo 317.-** No podrá cobrarse impuesto, tasa, **ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley**, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

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

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

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

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

Aunado a ello, el artículo 3 del Código Orgánico Tributario establece:

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

- 1. **Crear, modificar o suprimir tributos**; definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo;*
- 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto;*
- 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.*
- 4. Las demás materias que le sean remitidas por este Código”. (Resaltado de la Sala).*

De lo anterior resulta evidente que la creación de gravámenes es materia de reserva legal y en consecuencia, solamente le está dada a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, la atribución de fijar mediante reglamento las cuotas ordinarias “*que deben pagar a sus respectivos cuerpos los inscritos y asociados a los Colegios de Contadores Públicos y Delegaciones*”, según lo establecido en el artículo 20 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, en concordancia con el artículo 42 de su Reglamento.

La referida reserva legal está dirigida a regular en el texto de la Ley lo concerniente a la materia tributaria, dejando solo al reglamentista la posibilidad de establecer o fijar los detalles de su ejecución, es decir, explicar, desarrollar y complementar la ley, con el fin de lograr su mejor cumplimiento.

En ese orden de ideas, esta Sala ha sostenido que:

*“(…) reconocida doctrina nacional y extranjera han sintetizado el principio de legalidad en el desarrollo de dos grandes postulados, cuyos particulares se exponen: 1) la primacía de la Ley, y 2) la reserva legal. Por primacía de la Ley se entiende la eficacia derogatoria que poseen los actos del Estado, investidos de la forma de Ley, frente a todos los que están situados en un grado más bajo de la jerarquía normativa. Por reserva legal se entiende que sólo ciertas materias pueden ser reguladas conforme a Derecho mediante Ley, o por acto de rango*

*inferior a la Ley, pero basado en una expresa autorización legislativa (...)*". (Vid. sentencia Núm. 00394 del 10 de mayo de 2010).

En relación con la limitación legal a la actividad reglamentaria, expresó esta Sala Político-Administrativa en sentencia Núm. 00776, publicada el 3 de junio de 2009, lo siguiente:

*"(...) se debe reiterar que los Reglamentos no pueden contradecir el espíritu propósito y razón de la ley. De allí que esta Sala, como cúspide de la jurisdicción administrativa, debe velar porque no se invada la competencia atribuida al Legislador, por ser la Asamblea Nacional el órgano de mayor representación popular que desarrolla la voluntad constitucional de que determinadas materias sólo sean reguladas por ley formal, dejando sólo al Reglamento las disposiciones relativas a su ejecución y aplicación.*

*Por su parte, los Reglamentos dictados por cualquier autoridad administrativa están sometidos al control de constitucionalidad y legalidad que ejerce esta jurisdicción, de conformidad con los artículos 259 y 266 numeral 5 de la Constitución vigente (artículo 190 ordinal 10 de la derogada Constitución). Así lo expresó esta Sala en sentencia N° 48 dictada por la antes denominada Corte Suprema de Justicia de fecha 10 de mayo de 1965, como sigue:*

*'Es inherente a la función administrativa la facultad que tiene la Administración de dictar actos que contengan normas de carácter general. Los Reglamentos son, precisamente, actos de esta naturaleza. Dentro de la clasificación general de éstos figura el que se denomina subordinado, porque es dictado para complementar la ley o asegurar su ejecución. La actividad reglamentaria está en estos casos limitada y encausada por la norma legal, y de ahí que **toda disposición reglamentaria que viole la Constitución o las leyes es susceptible de anulación o de inaplicación en los casos concretos**' (Ver copiator de sentencias, año 1965, segundo trimestre, página 6).*

*Con referencia a los Reglamentos Ejecutivos, la Constitución exige en su artículo 236 numeral 10, que no deben alterar el 'espíritu, propósito y razón' de las leyes. Al respecto, la entonces denominada Corte Federal y de Casación en Plenario, expresó lo siguiente:*

*'Se altera el espíritu de la Ley cuando el acto reglamentario contiene excepciones o sanciones no previstas, o disposiciones contrarias a los fines perseguidos por el Legislador' (Ver sentencia del 4 de junio de 1952 en Gaceta Forense N° 11, 1952, página 25).*

*En otra sentencia, la Corte en Pleno precisó esta sujeción al declarar:*

*'El decreto reglamentario o Reglamento Ejecutivo, tomado en su acepción estricta -que es la que interesa en este caso-, tiene como antecesor a la Ley, de la cual es derivación, efecto y corolario. Esta sienta el principio, aquél prevé y desarrolla sus consecuencias, facilita su aplicación a los pormenores y determina las medidas necesarias para su aplicación. De ahí que cuando el Reglamento ejecutivo se propasa y se ocupa de reparar las diferencias de la Ley, regula cuestiones no*

*comprendidas en ella, o se aparta del espíritu, propósito y razón que lógicamente han debido guiar al Legislador en su elaboración, se está en presencia de una extralimitación de atribuciones, en el primer caso, y de una violación del texto constitucional en el segundo; y en uno y otro, de un Reglamento ejecutivo viciado, en todo o en parte, de ilegalidad por violatorio de expresas normas de la Ley Fundamental' (Ver sentencia del 24 de septiembre de 1952 en Gaceta Forense N° 1, 1958, página 151).*

***En efecto, no es razonable aceptar que el legislador haya encomendado al reglamentista dictar normas que pugnen con la Constitución, por lo que ante la presencia de Reglamentos que determinen resultados manifiestamente injustos o que atenten contra la justicia material, debe el órgano jurisdiccional declarar que su disconformidad con los postulados constitucionales impone restablecer la situación jurídica infringida declarando su nulidad.***

*Siendo la norma reglamentaria desarrollo de la legal, no le está dado al reglamentista crear un supuesto distinto o desarrollar un ámbito más allá del previsto en la ley". (Destacado de este fallo).*

Específicamente en materia de tributos, este Tribunal Supremo ha establecido lo siguiente:

*"(...) el principio de la reserva legal tributaria se encuentra consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 y en el Código Orgánico Tributario de 2001 en sus artículos 317 y 3, respectivamente. Esto implica que sólo mediante ley podrán crearse tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales. Exclusivamente la ley podrá imponer a los contribuyentes una obligación tributaria y la Administración Tributaria (en su sentido más lato) tendrá potestad para recabar esos gravámenes, en la medida que la ley se lo permita.*

*Dicha figura, analizada desde el punto de vista del contribuyente, representa una garantía para éste, por cuanto prohíbe a la Administración cobrar impuestos, tasas u otras contribuciones que no hayan sido previamente establecidas mediante ley, lo cual constituye indudablemente una seguridad jurídica para el administrado. (Vid., sentencia de esta Sala N° 01002 del 5 de agosto de 2004, caso: DHL Fletes Aéreos, C.A. y otros)". (Ver sentencia de esta Sala Núm. 00374 del 22 de junio de 2017).*

Conforme a lo anteriormente expuesto, contrario a lo manifestado por la parte apelante, el principio de reserva legal limita la actividad tributaria, permitiendo al legislador la regulación de los tributos, y por vía reglamentaria, el establecimiento de normas jurídicas relativas a su explicación, desarrollo y ejecución.

En efecto, la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública asigna a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela tareas en defensa de sus agremiados, las cuales podrían ser reglamentadas creando un mecanismo de verificación que prevea el *visto bueno* de las actuaciones

profesionales de sus agremiados, pero no habilita a dicha Federación a establecer “aportes” por esa protección corporativa.

Tales funciones están contempladas en el artículo 22 de la mencionada Ley, cuyo texto es el siguiente:

*“Artículo 22. Corresponde a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela:*

- 1. Establecer las normas de ética profesional y las medidas de disciplina que aseguren la dignidad del ejercicio de la contaduría pública;*
- 2. Excitar a los Colegios a tomar las medidas conducentes a realizar la mejor defensa de los contadores públicos;*
- 3. Ejercer una acción vigilante para preservar que las actividades que son privativas del contador público solo sean ejercidas por los profesionales autorizados por esta Ley;*
- 4. Coordinar y orientar las actividades de los Colegios que la integran;*
- 5. Procurar al contador público el mantenimiento de un nivel económico de vida, cónsono con la satisfacción de sus necesidades materiales;*
- 6. Poner en práctica los más adecuados medios de previsión social para asegurar el bienestar del profesional y de sus familiares;*
- 7. Elegir los contadores públicos que han de tomar parte de la Asamblea y los Consejos de las Facultades correspondientes de la Universidades nacionales. La federación designará estos representantes de la nómina que le presente el Colegio de Contadores Públicos de la localidad donde tenga su sede la Universidad.*
- 8. Adelantar y gestionar las reformas legales y reglamentarias y dictar reglamentos internos que contribuyan al desarrollo y protección del ejercicio de la profesión del contador público”.* (Negrillas de esta Sala).

Esa habilitación normativa fue invocada por la mencionada Federación para dictar el Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público, en cuyo encabezado se lee lo siguiente:

*“LA FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA EN USO DE SUS ATRIBUCIONES SEÑALADAS EN EL NUMERAL 8 DE LA LEY DE EJERCICIO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA, EN CONCORDANCIA CON LO SEÑALADO EN EL ARTÍCULO 4 DEL ESTATUTO DE LA FEDERACIÓN Y POR MANDATO DE LA ASAMBLEA NACIONAL EXTRAORDINARIA CELEBRADA EN FECHA 10, 11 Y 12 DE FEBRERO DE 2000, DECRETA (...).”*

Adicionalmente, la actividad reglamentaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela está limitada por el artículo 1 del Reglamento de la Ley que la regula, el cual dispone:

*“Artículo 1. La profesión del Contador Público y su ejercicio se regirán por la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y el presente Reglamento.*

*Parágrafo Único.- Las normas del Código de Ética Profesional y de los reglamentos internos que dicten la Federación y los Colegios de Contadores Públicos deberán sujetarse a la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y al presente Reglamento”.*

Reitera este Alto Tribunal que la **potestad reglamentaria** otorgada a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, es la contenida en el artículo 20 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, la cual le permite únicamente **fijar las cuotas ordinarias** que deberán pagar los miembros a sus respectivos Colegios.

Adicionalmente, de acuerdo a lo previsto en el artículo 42 de su Reglamento, corresponde a los respectivos Colegios fijar las **cuotas de admisión** y las **extraordinarias**.

En consecuencia, el establecimiento del mecanismo de **visado** de las actuaciones de los Contadores Públicos no está previsto en la Ley especial como un medio de gravamen.

Concluye la Sala que el cobro del “*aporte de visado*” de las certificaciones y dictámenes preparados por los profesionales de la Contaduría Pública -no previsto en la Ley- constituye una contribución especial impuesta por vía reglamentaria, por ende resulta violatorio de lo establecido en los artículos 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y 3 del Código Orgánico Tributario al crearse -por esta vía- contribuciones parafiscales; por tanto, lo que correspondía era declarar la vulneración del principio constitucional de reserva legal en materia tributaria y en consecuencia su nulidad, tal como se desprende del texto de la sentencia impugnada, razón por la cual se desestima este alegato. Así se decide.

Aunado a lo anterior, a criterio de esta Sala resulta importante destacar que, aun cuando la Ley especial permita reglamentar la revisión de las actuaciones de los Contadores Públicos para el cumplimiento de las normativas dictadas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela -referentes al cumplimiento de los requisitos previstos para dar fe sobre la identidad del profesional y su “Registro Gremial”, así como lo relativo a la forma y presentación de los informes y dictámenes-, el cobro de cantidades de dinero por la implementación del *visado*, como mecanismo de protección para el ejercicio de la actividad profesional de la contaduría y de los usuarios de tales servicios, establecido por vía reglamentaria, constituye un tributo inconstitucional e ilegal y un requisito *contra lege* para el ejercicio de dicha profesión.

En efecto, se observa que los artículos 1, 2, 3 y 7 del Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público, aprobado en Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela durante la Asamblea Extraordinaria celebrada por el mencionado Colegio Profesional entre los días 10 y 12 de febrero de 2000 -acto impugnado- prevén:

*“Artículo 1: El presente reglamento, tiene como objeto de que a través de los Colegios, se revisen las actuaciones de los Contadores Públicos para el cumplimiento de las normativas emanadas por la Federación, en cuanto a la forma y presentación así como también con lo relacionado a su Registro Gremial, a su solvencia y al Visado de los documentos.*

*Artículo 2: El presente Reglamento será de obligatorio cumplimiento para los Contadores Públicos en todas las actuaciones que se refieren a su ejercicio profesional y en todos aquellos actos en que se requieran sus servicios como tal, en los cuales debe emitir un dictamen o una certificación y registrará en todo el Territorio Nacional.*

*Artículo 3: Todos los Estados Financieros de personas naturales y jurídicas, así como también los inventarios de Bienes aportados para constituir o aumentar el Capital de las Sociedades Mercantiles y los cuales son acompañados con un dictamen o una certificación y son preparados por Contadores Públicos para uso e información de Registros Mercantiles, Notarías Públicas, Tribunales, Comisiones Tripartitas, Instituciones Bancarias y Crediticias, Empresas de Seguros, las entidades gubernamentales nacionales, estatales, municipales y locales y otras en general, deberán ser visados por ante las oficinas o dependencias autorizadas del Colegio de Contadores Públicos de la entidad federal en donde esté domiciliada la persona natural o jurídica objeto del trabajo efectuado. **El Contador Público, debe tomar como base el monto total de los Activos que aparecen en el Balance General o el Valor Neto en el caso de los inventarios de Bienes y pagará al Colegio un emolumento de acuerdo a la Escala que se especifica en el artículo 4.***

(...)

*Artículo 7: Todo Contador Público que solicite el visado de su actuación profesional, **deberá acreditar ante la oficina correspondiente su inscripción y solvencia expedido por el Colegio al que pertenece.**” (Resaltado de la Sala).*

Se colige de las normas *supra* citadas que el Reglamento impugnado exige al Colegio correspondiente visar las certificaciones y dictámenes emitidos por contadores públicos, quienes deben pagar un emolumento y acreditar, además de la inscripción en el respectivo Colegio, la solvencia en el pago de las cuotas que hubiesen sido fijadas como contribución para el mantenimiento de los aludidos órganos gremiales.

Lo anterior se reprodujo en el Reglamento aprobado en la Asamblea extraordinaria celebrada por la mencionada Federación en fechas 25 y 26 de julio de 2008 (folios 341 al 351 del expediente judicial),

en el que se establece la obligatoriedad del visado de los mencionados informes, preparados por los contadores públicos (artículo 2) y el respectivo pago de emolumentos, para lo cual, como requisito previo se exige estar solvente con las cuotas de mantenimiento gremial (artículo 3.1.b).

Adicionalmente, es público y notorio que se encuentra vigente desde el 1° de julio de 2016, el “Reglamento Visado de Estados Financieros y otras actuaciones del Contador Público”, actualizado por el Directorio Nacional Ampliado Extraordinario de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, celebrada el 11 de junio del referido año. (Ver en la web: [www.fccpv.org/fedcont/files/2016\\_Regl\\_Visado.pdf](http://www.fccpv.org/fedcont/files/2016_Regl_Visado.pdf)).

El vigente cuerpo normativo prevé, en términos similares a los anteriores, en su artículo 2 que los contadores públicos someterán todas sus actuaciones “*al visado en el Colegio de Contadores Públicos de la Jurisdicción de su actuación*”, y los artículos 5, 6, 7, 8, 9 y 10 fijan los “*aportes*” por visado de las diferentes actuaciones de los mencionados profesionales. Además establece el artículo 25 del Reglamento en mención que el Directorio de la Federación “*es responsable de su actualización en el mes de enero de cada año con base en el INPC emitido por el Banco Central de Venezuela del año inmediatamente anterior*”.

De tal forma, que el *visado* de los informes elaborados por los contadores públicos está condicionado al inconstitucional e ilegal cobro de un *emolumento* y además a la solvencia en el pago de las cuotas de mantenimiento de las actividades gremiales llevadas a cabo por el respectivo Colegio en el que estén inscritos, lo cual resulta contrario a lo establecido en la Ley que regula la actividad de dichos profesionales, que exige en el artículo 18 que para ejercer la profesión de Contador Público debe haberse obtenido o revalidado en nuestro país el título de Licenciado en Contaduría Pública y la inscripción en el respectivo Colegio profesional, se insiste, no así la solvencia en el pago de las cuotas de permanencia en los correspondientes Colegios y menos aún el pago de “*aportes*” por visado, establecidos por vía reglamentaria en violación a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Cabe destacar que el pago por parte de los agremiados, de las cuotas ordinarias fijadas para el mantenimiento de las actividades de los Colegios adscritos a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, constituye una obligación de carácter moral, ello resulta evidente cuando la propia Asamblea Nacional de la aludida Federación aprobó en el Código de Ética Profesional del Contador Público Venezolano cuya última modificación corresponde al 24 de febrero de 1996, una norma referida al pago de las mencionadas cuotas, así el artículo 27 del prenombrado texto normativo establece lo siguiente:

*“Artículo 27: El Contador Público debe cancelar puntualmente las cuotas ordinarias y extraordinarias que fijan la Federación, los Colegios e*

*INPRECONTAB. El reiterado incumplimiento de esta obligación, se considerará falta grave a la ética profesional”.*

Tal obligación se encuentra prevista en el artículo 20 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, al establecer que “(...) *es deber de los contribuyentes satisfacerla puntualmente*”.

Aunado a ello, al exigir que las certificaciones y dictámenes emitidos por contadores públicos sean visados ante los respectivos Colegios, imponiendo de manera írrita el cobro por ese concepto y que tal requisito esté subordinando a la solvencia del pago de las cuotas de permanencia de las organizaciones gremiales a las que estén inscritos, se vulnera el derecho a la igualdad y no discriminación previsto en el artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. En tal sentido la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal, en sentencia número 1825 del 09 de octubre de 2007 sostuvo lo siguiente:

*“...En esta misma línea de criterio, observa esta Sala que el tantas veces mencionado condicionamiento al ejercicio (...) del derecho al sufragio en la elección de los órganos de los colegios de abogados, también genera una vulneración del derecho a la igualdad y no discriminación consagrado en el artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, específicamente en su vertiente de la **igualdad normativa**. El fundamento de esta afirmación descansa en que el párrafo único del artículo 36 de la Ley de Abogados ha establecido discriminaciones o desigualdades entre los agremiados (abogados), permitiendo el derecho a la participación y al sufragio (activo y pasivo) únicamente a los que se encuentren solventes, lo cual reduce el ejercicio de tales derechos a un sector determinado del universo de dichos agremiados.*

*Así, los abogados inscritos o incorporados en los respectivos colegios o delegaciones se encuentran en una situación de **igualdad como equiparación**, por lo que merecen un idéntico tratamiento jurídico; siendo que al establecerse el requisito de la solvencia como un condicionamiento para el ejercicio de los derechos a la participación y al sufragio, se han desfigurado las facultades intrínsecas al derecho a la igualdad y a la no discriminación. Así también se declara...”.* (Resaltado de este fallo).

Por tanto, en criterio de esta Sala, se condiciona el ejercicio de la profesión, respecto a las certificaciones y dictámenes emitidos por los referidos profesionales, al pago de las cuotas para el mantenimiento de las actividades gremiales al exigir la solvencia del Colegio respectivo para el visado de los documentos emanados de los Contadores Públicos; razón por la cual, lo que correspondía, como ya se estableció en el presente fallo, era declarar la nulidad del Reglamento impugnado. Así se determina.

Con fundamento en lo antes expuesto, esta Sala declara sin lugar la apelación interpuesta por la representación judicial de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuelay, en consecuencia, confirma la sentencia impugnada en los términos expuestos. Así se decide.

Se advierte, como se indicó precedentemente, que mediante escrito consignado en fecha 08 de diciembre de 2010 la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela informó a esta Sala, que el Reglamento que actualmente rige el visado de informes financieros y otras actuaciones relacionadas con el ejercicio de la profesión de contador público fue aprobado en la Asamblea Nacional extraordinaria de la referida Federación, celebrada en Caracas entre los días 25 y 26 de julio de 2008.

El mencionado reglamento (folio 341 al 351 del expediente judicial), establece en los artículos 24 y 25 lo siguiente:

*“Artículo 24: Se deroga el Reglamento del Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público, aprobado por la Asamblea del 1° de Marzo del año Dos mil”.*

*“Artículo 25: El presente Reglamento entra en vigencia el 01 de septiembre de 2008...”.*

Del texto de los artículos transcritos *supra* se evidencia que el Reglamento (aprobado en la Asamblea Nacional extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela celebrada en Caracas entre los días 25 y 26 de julio de 2008) derogó el acto impugnado en el presente juicio (Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público, aprobado en Asamblea Extraordinaria de la mencionada Federación celebrada entre el 10 y el 12 de febrero de 2000). A su vez -como antes se dijo- el Reglamento actual se encuentra vigente desde el 1° de julio de 2016.

Realizadas las consideraciones anteriores, es necesario para esta Sala entrar a analizar la figura de la reedición del acto administrativo, a los fines de determinar si el nuevo reglamento aprobado en la Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela celebrada el 11 de junio de 2016, constituye una reproducción del reglamento anulado en el fallo impugnado y confirmado por la Sala. A tal efecto se observa lo siguiente:

En sentencia número 952 de fecha 18 de agosto de 1997 dictada por la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, se sostuvo respecto de los actos reeditados que:

*“...La reedición de un acto es un mecanismo que se ubica dentro de la esfera de la desviación de poder, por cuanto a través del mismo se dicta un nuevo acto por una autoridad pública que se presenta idéntico en su contenido y finalidad a uno precedentemente dictado por la misma autoridad, o por otra de su propia esfera de competencias, cuyo objetivo se presume constituido por la intención del órgano autor del acto de reafirmar el contenido de su decisión originaria, cuando ya han operado los mecanismos para el ejercicio del control de la legitimidad ante el órgano competente.*

*Los supuestos generales para que se realice la reedición del acto están constituidos por: 1. Es dictado un acto idéntico o semejante en sus elementos esenciales a un acto precedente, que ha sido impugnado o cuya eficacia ha sido suspendida o se encuentra en curso de serlo; 2. A través del nuevo acto se trata de eludir el control del juez sobre el acto originario o desconocer la protección que el mismo le ha otorgado o puede otorgarle al administrado.*

*En general se estima en la doctrina de avanzada que se tendrá como el mismo acto objeto de un recurso contencioso-administrativo originario que hubiese sido objeto de suspensión o de nulidad, a los actos posteriores de la Administración, que conserven en esencia su mismo contenido, objeto y finalidad y se destinen a los mismos sujetos...”. (Negrillas de la Sala).*

El criterio contenido en el fallo parcialmente transcrito *supra*, fue reiterado en sentencias números 00946 y 00967 de fechas 11 de julio de 2002 y 1° de julio de 2009, respectivamente, de esta misma Sala de este Tribunal Supremo de Justicia. De la sentencia citada se desprende que, para que se considere reeditado el acto, debe ser dictado por la misma autoridad que lo emitió o por alguna otra competente y su objeto, contenido y finalidad deben ser semejantes en su esencia, vale decir, debe existir identidad entre los actos de que se trate.

Partiendo de tales premisas, corresponde ahora determinar si el reglamento aprobado en la Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuelacelebrada entre el 25 y el 26 de julio de 2008 constituye un acto reeditado, conforme a la interpretación jurisprudencial de esta Máxima Instancia.

En tal sentido se observa que los artículos 1, 2 y 7 del Reglamento de Visado de Estados Financieros y otras Actuaciones del Contador Público, aprobado en Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela durante la Asamblea Extraordinaria celebrada por el mencionado Colegio profesional entre los días 10 y 12 de febrero de 2000 (acto impugnado) prevén:

*“Artículo 1: El presente reglamento, tiene como objeto de que a través de los Colegios, se revisen las actuaciones de los Contadores Públicos para el cumplimiento de las normativas emanadas por la Federación, en cuanto a la forma y presentación así como también con lo relacionado a su Registro Gremial, a su solvencia y al Visado de los documentos”.*

*“Artículo 2: El presente Reglamento será de obligatorio cumplimiento para los Contadores Públicos en todas las actuaciones que se refieren a su ejercicio profesional y en todos aquellos actos en que se requieran sus servicios como tal, en los cuales debe emitir un dictamen o una certificación y registrará en todo el Territorio Nacional”.*

*“Artículo 7: Todo Contador Público que solicite el visado de su actuación profesional, deberá acreditar ante la oficina correspondiente su inscripción y solvencia expedido por el Colegio al que pertenece.”. (Resaltado de la Sala).*

Por otro lado los artículos 1, 2 y 3.1.b del reglamento aprobado en la Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela celebrada entre el 25 y el 26 de julio de 2008 establecen:

***“Artículo 1 DEL OBJETO***

*El presente reglamento tiene por objeto proteger la identidad del Contador Público Colegiado asociado a actuaciones profesionales, garantizar la integridad de tales actuaciones y verificar el cumplimiento de los requisitos formales establecidos en la normativa técnica vigente, aprobada por la Federación de Colegios de contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela”.*

***“Artículo 2 OBLIGATORIEDAD***

*Los Contadores Públicos Colegiados someterán todas las actuaciones que impliquen la emisión de un informe relacionado con su ejercicio profesional, al visado en el Colegio de Contadores Públicos de la Jurisdicción de su actuación, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en este reglamento”.*

***“Artículo 3 ALCANCE***

*La verificación que deberán hacer los Colegios Federados, como paso previo para el visado del informe relacionado con el ejercicio profesional de los Contadores Públicos Colegiados comprende:*

*1. En relación con el Contador Público Colegiado actuante.*

*(...)*

*b. Que esté solvente con el Colegio Federado donde está Colegiado...”.* (Resaltado de la Sala).

Adicionalmente se advierte que los artículos 1, 2 y 3.1.b del Reglamento de Visado de Estados Financieros y otras Actuaciones del Contador Público vigente, aprobado en Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela celebrada el día 11 de junio de 2016, disponen:

***“Artículo 1 DEL OBJETO***

*El presente reglamento tiene por objeto proteger la identidad del Contador Público Colegiado asociado a actuaciones profesionales, garantizar la integridad de tales actuaciones y verificar el cumplimiento de los requisitos formales establecidos en la normativa técnica vigente, aprobada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela”.*

**“Artículo 2: OBLIGATORIEDAD**

*Los Contadores Públicos Colegiados someterán todas las actuaciones que impliquen la emisión de un informe relacionado con su ejercicio profesional, al visado en el Colegio de Contadores Públicos de la Jurisdicción de su actuación, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en este reglamento”.*

**“Artículo 3. ALCANCE**

*La verificación que deberán hacer los Colegios Federados, como paso previo para el visado de informe relacionado con el ejercicio profesional de los Contadores Públicos Colegiados comprende:*

*1. En relación con el Contador Público Colegiado actuante:*

*(...)*

*b. Que esté solvente con el Colegio Federado donde está colegiado; (...).  
(Negrillas de esta Máxima Instancia).*

Se advierte, en el caso del acto impugnado, que la normativa permite que “(...) los Colegios, (...) revisen las actuaciones de los Contadores Públicos para el cumplimiento de las normativas emanadas por la Federación, en cuanto a la forma y presentación así como también con lo relacionado a su Registro Gremial, a su solvencia...” y los siguientes instrumentos transcritos parcialmente, en similares términos definen su objeto en “(...) proteger la identidad del Contador Público Colegiado asociado a actuaciones profesionales, garantizar la integridad de tales actuaciones y verificar el cumplimiento de los requisitos formales establecidos en la normativa técnica vigente...”.

Lo anterior permite a esta Sala concluir que **el objeto de esos reglamentos, es exclusivamente, prever y regular el visado de las actuaciones relativas a la emisión de dictámenes o certificaciones relacionadas con el ejercicio de la profesión del Contador Público, estableciendo, además, el pago de un “aporte” por tal concepto, y el condicionamiento de la obtención del visado a la solvencia de las cuotas de mantenimiento de los respectivos Colegios**, lo cual, como ya se estableció en el presente fallo, constituye un gravamen a las actuaciones de sus agremiados, contraria a lo previsto a los artículos 317 y 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 3 del Código Orgánico Tributario y 18 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.

Por tanto, observa este órgano jurisdiccional, que el hecho material de la reedición del acto se manifestó en la aprobación, por parte de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, de nuevos reglamentos semejantes en su contenido y finalidad al aprobado en Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela durante la Asamblea Extraordinaria celebrada por el mencionado Colegio Profesional entre los días 10 y 12 de febrero de 2000.

De lo anterior se concluye que los reglamentos aprobados en Asambleas Extraordinarias de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela celebrada entre el 25 y el 26 de julio de 2008 y el vigente del 11 de junio de 2016, constituyen la reedición del Reglamento anulado por la sentencia impugnada y confirmada por esta Sala.

Hecha la declaratoria anterior corresponde establecer las consecuencias de la reedición. En tal sentido esta Sala, en la mencionada sentencia número 952 de fecha 18 de agosto de 1997 (criterio ratificado en fallos Núm. 946 del 11 de julio de 2002 y 967 del 1° de julio de 2009), estableció lo siguiente:

*“(...) Las consecuencias de la reedición son las siguientes:*

*a. El procedimiento incoado contra el primer acto se extenderá al segundo, por lo cual ambos serán considerados como objetos plurales de la impugnación originaria. De allí que, no se tratará de un nuevo objeto o causa petendi sobrevenido, sino de la prolongación del mismo acto inicial. Por lo anterior, el juez podrá pronunciarse no sólo sobre el primer acto impugnado, sino también, sobre el acto que se califique como reeditado;*

*b. La extinción del primer acto (por revocación, anulación o modificación sustancial) no puede llevar a la declaratoria de que ‘no hay materia sobre la cual decidir’ en el recurso de nulidad, porque el mismo se considera, sobrevive en el acto reeditado.*

*c. Constatada la reedición, esto es, la identidad entre los actos, la medida cautelar que fuera acordada o solicitada respecto al primero, se trasladará al segundo (...).”* (Negrillas de la Sala).

En virtud de ello, debe esta Sala emitir pronunciamiento respecto a la vigencia del reglamento aprobado en la Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela celebrada entre el 11 de junio de 2016, por cuanto ambos reglamentos son calificados como objetos plurales de la impugnación, dado que se trata de la reedición del acto administrativo anulado por la sentencia impugnada.

A tal efecto se constata, tal como quedó establecido en el presente fallo, que el acto reeditado fue dictado por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, y constituye un nuevo reglamento semejante en su contenido y finalidad al aprobado en Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela durante la Asamblea Extraordinaria celebrada por el mencionado Colegio Profesional entre los días 10 y 12 de febrero de 2000 y que fue declarado nulo por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo.

En este nuevo reglamento, la referida Federación establece y regula el cobro por el visado, con carácter obligatorio, de las actuaciones relativas a la emisión de certificaciones y dictámenes

relacionados con el ejercicio de la profesión de contador público, lo que conforme a lo establecido en la sentencia impugnada y que esta Sala ratifica, constituye un tributo que vulnera el principio constitucional de reserva legal en materia tributaria.

Aunado a ello, como también quedó establecido en la presente decisión, no deben los colegios profesionales, en este caso la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, condicionar el ejercicio de la Profesión al pago de las cuotas de mantenimiento de las actividades gremiales, pues ello constituye una limitación ilegal al ejercicio profesional del contador público y una vulneración del derecho a la igualdad y la no discriminación prevista en el artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Por las razones anteriormente expuestas esta Sala extiende los efectos de la sentencia apelada, al reglamento aprobado en la Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela celebrada el 11 de junio de 2016 y, en consecuencia, declara también la nulidad del mencionado Reglamento y de cualquier otro que haya dictado la aludida Federación, de cuyo contenido se advierta la reedición del texto normativo anulado por la sentencia impugnada y que mediante este fallo se confirma. Así se declara.

Por cuanto el contenido del presente fallo es de interés general y declara la nulidad de normas jurídicas, de conformidad con lo establecido en el artículo 126 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se ordena su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, así como en la Gaceta Judicial. Así se determina.

## **VIII DECISIÓN**

Por los razonamientos anteriores, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

**1.- SE CONSIDERAN PARTES** en el presente recurso los ciudadanos **José Enrique Montes de Oca** y **Eduardo Soto Mosqueda** y la **SUPERINTENDENCIA DE BANCOS Y OTRAS INSTITUCIONES FINANCIERAS (SUDEBAN)**, hoy **SUPERINTENDENCIA DE LAS INSTITUCIONES DEL SECTOR BANCARIO**.

**2.- IMPROCEDENTE** la perención del recurso solicitada por la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras (SUDEBAN).

**3.- DESESTIMA** el escrito presentado por el ciudadano José Enrique Montes de Oca, por constituir alegatos sobrevenidos respecto a la nulidad del reglamento impugnado y anulado por el fallo apelado.

4.- **SIN LUGAR** el recurso de apelación interpuesto por la **FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA** (hoy Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela), contra la decisión Núm. 2003-1630 dictada el 22 de mayo de 2003 por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, mediante la cual declaró parcialmente con lugar el recurso de nulidad interpuesto por los ciudadanos **Laura Álvarez Yepez, Juan Carlos Arends, Raúl A. Camargo, Rafael Y. Carvajal O., Harold Márquez C., Osvaldo Sayago Carrero y Asdrúbal Valera M.**; contra el Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público, declarado **NULO**.

5.- **CONFIRMA** la decisión apelada en los términos expuestos en la parte motiva del presente fallo.

6.- **EXTIENDE** los efectos de la sentencia apelada, al Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público, aprobado en la Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela celebrada el 11 de junio de 2016 y en consecuencia, declara la nulidad del mencionado Reglamento y de cualquier otro que haya dictado la aludida Federación, de cuyo contenido se advierta la reedición de ese texto normativo.

7.- **ORDENA** la publicación de esta decisión en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, así como en la Gaceta Judicial, en cuyos sumarios se expresará lo siguiente: “*Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia mediante la cual se declara nulo el Reglamento de Visado de Estados Financieros y Otras Actuaciones del Contador Público aprobado en Asamblea Extraordinaria de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela*”.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Devuélvase el expediente a la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo. 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 ocho (08) días del mes de agosto del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta  
**MARÍA CAROLINA  
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente  
**MARCO  
ANTONIO  
MEDINA SALAS**

La Magistrada

**BÁRBARA GABRIELA  
CÉSAR SIERO**

El Magistrado  
**INOCENCIO  
FIGUEROA  
ARIZALETA**

La Magistrada - Ponente  
**EULALIA COROMOTO  
GUERRERO RIVERO**

El Secretario Accidental,  
**JAVIER POPOLO FILGUEIRA**  
En fecha nueve (09) de agosto del año  
dos mil diecisiete, se publicó y  
registró la anterior sentencia bajo el  
N° 00993.

El Secretario Accidental,  
**JAVIER POPOLO FILGUEIRA**