
JURISPRUDENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

Extracto de sentencias de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario recopilada

Por: Roberta Núñez Díaz y Andrés Halvorssen Villegas

Las deudas tributarias no son exigibles en forma inmediata y directa debido a que están siendo sometidas a un escrutinio por parte de la jurisdicción Contencioso Tributaria donde el accionante interpuso tempestivamente un Recurso de Nulidad, y el mismo fue admitido por este Tribunal, lo cual condiciona a términos y lapso propios del procedimiento jurisdiccional Contencioso Tributario, el cobro de deudas tributarias presuntamente verificadas en contra de la contribuyente.

Fecha: 5 de febrero de 2019

**Expediente: BP02-U-2016-000073 / CUADERNO SEPARADO:
BF01-X-2019-000001**

Sentencia: PJ602019000023

Caso: OPERADORA SANTA ROSA, S.A

Juzgado Superior De Lo Contencioso Tributario De La Región Oriental.

Juez: FRANK A. FERMÍN V.

(...) En cuanto a la calificación de la solicitud en modalidad de cautelar este Tribunal, es del criterio que se ésta ante una medida de suspensión de efectos, pues no existe a criterio de quién decide violación directa, inmediata y groseras de garantías constitucionales a pesar que sean reseñadas a lo largo de la solicitud, y se pretenda calificar como una acción de Amparo Sobvenido, en base a lo cual este juzgador califica la solicitud en sede cautelar como una solicitud de suspensión de efectos, todo ello de conformidad con el segundo párrafo del artículo 267 del Código Orgánico Tributario vigente el cual aplica. Y así se declara.

Una vez revisado los datos del Acto Administrativo N° SNAT/INTI/GRTI/RNO/DCEM/2017-004456 de fecha 20-11-2017, notificada en fecha 18-12-2007, inserto a los folios 1492 al 1494, en la cual el órgano administrativo (Seniat) Decreto el Embargo Ejecutivo, sobre bienes propiedad del sujeto pasivo en calidad de contribuyente Operadora Santa Rosa, C.A, y del sujeto pasivo en calidad de responsable solidario BADAQUI BATAUR SALIBA, titular de la cedula de Identidad N° V-30.038.413, en su condición de presidente de la mencionada empresa, esta

instancia observa, que la mencionado medida de embargo, está estrechamente vinculado con el acto administrativo atacado a través del procedimiento ordinario de nulidad en el juicio principal, en el cual el Recurso de Nulidad identificado en la narrativa de esta interlocutoria indica los presuntos vicios de nulidad a la Resolución de Sumario signado con el alfanumérico: N° SNAT/INTI/GRTI/RNO/SA/ASA/2016/0038 de fecha 09-09-2016, del Tributo Impuesto Sobre la Renta a los ejercicios 01/03/2011 al 28/02/2012; 01/03/2012 al 28/02/2013 y 01/03/2013 al 28/02/2014, véase folios del 61 al 84, cabe señalar, que la providencia ut supra señalada N° SNAT/INTI/GRTI/RNO/DCEM/2017-004456, que acuerda la práctica del embargo ejecutivo consecuencialmente deviene de la Resolución de Sumario narrada, obsérvese los ítems hasta el N° 9, por lo tanto, este tribunal tiene plena competencia para conocer del referido embargo administrativo pues, el mismo deriva de una resolución impugnada inicialmente por motivos de ilegalidad, ante la sede de este Tribunal Contencioso Tributaria. Y así se declara.

Una vez verificada la competencia de este Tribunal sobre las medidas solicitadas pasa de seguida a ponderar los siguientes elementos:

De la extensa y dilatada argumentación expuesta por el recurrente se evidencia que podríamos estar en presencia de una presunta violación a principios jurisdiccionales y al debido proceso, ya que pareciera poco prudente dejar que los órganos administrativos asuman el rol de juzgamiento comportándose como verdaderos jueces jurisdiccionales, en caso bajo análisis, no se desprende que el órgano administrativo Seniat, tenga esa atribución de juzgamiento jurisdiccional; lo que sí podría existir y esto sin ser verificado de manera cierta pues, el sentenciador no olvida que está en una sede cautelar (le está vedado emitir pronunciamientos de fondo) es la presunción que la administración al interpretar el procedimiento de cobro ejecutivo considere que los créditos a ejecutar por la vía de embargo Ejecutivo son líquidos y exigibles, y en base a esa premisa considerada como cierta, el órgano administrativo tributario proceda a dicho cobro de las deudas bajo el cobro ejecutivo para satisfacer su acreencia, en dicho supuesto el órgano reseñado no estaría invadiendo o usurpando parcelas meramente jurisdiccionales, ya que el mismo estará facultado siempre y cuando los créditos a cobrar estén bajo la figura de cantidades líquidas y exigibles; entiende este sentenciador en apoyo a la sentencia referida por la recurrente de fecha 19-02-2004 (Exp:2003-0810 SPA), que una obligación tributaria es líquida y exigible primero cuando la obligación es válida lo que excluye a las obligaciones nulas, cierta: cuando el deudor conozca su existencia; redundando sobre el concepto de líquida: que ella deba estar determinada la extensión de las pretensiones debidas; y por último exigible al ser contraída la deuda en forma pura y simple, sin estar sometida a términos o condiciones ya sean suspensivas o de otra modalidad. Recapitulando tenemos que al configurándose estos enunciados en forma concurrente podríamos referirnos a la existencia de una deuda tributaria incuestionable y solo la misma podrá ser ejecutada por la vía de embargo ejecutivo, siempre y cuando estén llenos los extremos antes aludidos, en el caso bajo estudio, estos elementos al parecer no están materializados pues, existe dudas razonables que estamos ante deudas exigibles, ya que aparentemente no se desprende del estudio provisional que las aludidos compromisos (deudas tributarias), sean exigibles en forma inmediata y directa debido a que están siendo sometidas a un escrutinio por parte de la jurisdicción Contencioso

Tributaria, donde el accionante interpuso tempestivamente un Recurso de Nulidad, y el mismo fue admitido por este Tribunal a través, (Sentencia Interlocutoria N° PJ602018000013 de fecha 25-01-2018) lo cual condiciona a términos y lapso propios del procedimiento jurisdiccional Contencioso Tributario, el cobro de deudas tributarias presuntamente verificadas en contra de la contribuyente, en cuanto a la liquidez, cabe señalar, que no dista en mucho a lo antes acotado pues, como se ha narrado cómo podría determinarse una cuantía exacta en cuanto a las pretensiones pecuniarias debidas sino existe un pronunciamiento definitivo sobre la sustancia cuantitativa del tributo por parte del órgano jurisdiccional, el cual está siendo actualmente debatido en lo que atañe a su determinación o peor aun a la existencia o validez del mismo.

En base a las premisas antes desarrolladas esta instancia considera la existencia de un buen derecho *fumus boni iuris* a favor de la contribuyente antes referida ya que existe una presunción grave de que las deudas tributarias y sanciones contenidas en la Resolución N° SNAT/INTI/GRTI/RNO/SA/ASA/2016/0038, e incoadas a través del procedimiento administrativo de cobro ejecutivo del cual emana la providencia SNAT/INTI/GRTI/RNO/DCEM/2017-004456, aparentemente no llenen los requisitos de liquidez y exigibilidad que se requiere a objeto de practicar un embargo ejecutivo de carácter definitivo, sobre bienes de la contribuyente propiamente dicha o su subsidiaria, configurándose el extremo de la apariencia de un buen derecho. Y así se declara.

En cuanto al posible daño a ocasionarse por parte de la Administración Tributaria el mismo sería susceptible de reproches por parte de la contribuyente en un futuro no muy lejano, ya que en la hipótesis de arrojar un fallo total o parcialmente a su favor en las instancias Jurisdiccionales, los daños causado por el embargo Ejecutivo con carácter de definitivo, serían de consecuencias irreversibles, pues no podría retrotraerse los efectos del mismo sobre el patrimonio de contribuyente, cuando el mismo se práctica sobre bienes tangibles que podrían ser de difícil devolución en un futuro, como lo sería una eventual compensación de créditos fiscales por parte de la Administración Tributaria; por lo cual esta instancia está facultada por ley a evitar perjuicios tomando las medidas anticipada correspondiente, una vez que existe una presunción razonable de que el Acto Administrativo N° SNAT/INTI/GRTI/RNO/DCEM/2017-004456 de fecha 20-11-2017, notificada en fecha 18-12-2007, inserto al folio 1492 al 1494 de la tercera pieza, podría ocasionar un eventual daño grave al momento de ejecutarse sobre el patrimonio de la contribuyente, pues resultaría a todas luces un despropósito embargar bienes, en los cuales no se ha determinado a ciencia cierta, si realmente existe certidumbre o seguridad de que dichas obligaciones tributarias cumplan los extremos de liquidas y exigibles, por ello este juzgador considera en forma concurrente que se está ante los supuestos de *periculum in dammi* y *fumus boni iuris*, los cuales se configuran en forma concurrente y llevan a convencimiento de este juzgador que es procedente la suspensión de efecto del cuestionado acto administrativo de conformidad con el artículo 270 del Código Orgánico Tributario. Y así se declara.

En cuanto a la violación al principio de vigencia de las normas estas instancia observa, que la administración Tributaria aplica, el procedimiento de cobro ejecutivo previsto en el Código

Orgánico Tributario del 2014, artículo 290 y siguientes, a los ejercicios fiscales 01/03/2011 al 28/02/2012; 01/03/2012 al 28/02/2013 y al 01/03/2013 al 28/02/2014, sin embargo, dicho Código entra en vigencia a partir de la primera quincena del mes de febrero del 2015, en base a la figura de la *vacatio legis* prevista en el artículo 349 del mencionado Código, que advierte que después de 90 días continuos de su publicación en la Gaceta Oficial Extraordinaria 6.152 de fecha 18-11-2014, comenzaría la vigencia del mismo, en base a lo cual este jugador considera que la aplicación del procedimiento de embargo ejecutivo establecido en el artículo 290 y siguientes no era el aplicable sino el procedimiento de juicio ejecutivo previsto en el Código Tributario del 2001, artículos 289 y siguientes, en caso de considerar que las obligaciones eran liquidadas y exigibles pues, este era o es el procedimiento que se ajusta a los supuestos mencionados, cobrando suma importancia que el procedimiento previsto en el artículo 290 del Código Orgánico Tributario (2014), no le es aplicable al contribuyente por no estar vigente en los periodos fiscales investigados, tal como fue referido anteriormente, y ello de conformidad con el artículo 8 del Código Orgánico Tributario y así se declara.

Aunado a lo anterior esta instancia jurisdiccional es del criterio que mal podría aplicarse un procedimiento que coloque en desventaja procesales al contribuyente, cuando verificadas las coordenadas de tiempo se evidencia que el aludido procedimiento del juicio ejecutivo llamado así por el anterior código del 2001 hoy (cobro ejecutivo por el Código del 2014) era realmente el destinado aplicarse por su vigencia, lo anterior revela que de no aplicarse el derogado código se estaría infringiendo la garantía constitucional previstas en el artículo 24 que establece: (...)

Cabe destacar, que el Capítulo II Del Cobro Ejecutivo artículos 290 y siguientes del Código del 2014, no se desprende que la cobranza de cantidades liquidadas y exigible, sea susceptible de suspensión si el acto administrativo que da origen a su ejecutoriedad este en discusión en sede Contenciosa Tributario y por ello aun no este definitivamente firme, elemento anteriormente comentado y que lleva a este juzgador a considerar que se aplicaría un procedimiento más gravoso al contribuyente, cuando en realidad el espíritu y razón de la norma constitucional comentada es impedir la aplicación de condiciones que perjudiquen o coloquen a los justiciables en situaciones de minusvalía con respecto a la aplicación de determinados procedimientos administrativos, en nuestro caso tributarios, en el caso bajo análisis no hay duda, que el procedimiento aplicable es el previsto en capítulo II (del juicio Ejecutivo) Título V el Código Tributario del 2001, primero por estar vigente el mismo cuando se investigaron los periodos fiscales como ya se ha indicado y segundo, porque sería inapropiado o una falta de racionalidad aplicar normas procesales que conlleven al contribuyente a un campo de minusvalía en cuanto a su derecho a defenderse de un acto administrativo cuestionado en la sede jurisdiccional, sin que exista un pronunciamiento en cuanto a su legalidad, siendo que el mismo al estar cuestionado en la señalada sede carece de firmeza, como bien lo previo de manera acertada la norma contenida en el artículo 295 del Código Tributario derogado del 2001.

En base a los razonamientos anteriormente expuestos esta instancia considera, que están lleno los extremo de un buen derecho (*fumus boni iuris*) así como el riesgo de causar un daño (*periculum in damni*), pues, como se ha referido la norma aplicar es la contenida en el Título IV, Capítulo II, artículo 295 del Código Orgánico Tributario del 2001, por estar vigente la misma en

los periodos fiscales investigados, y ser inviable la aplicación del Título VI capítulo II del Cobro Ejecutivo (290 y siguientes del Código Orgánico Tributario), como ya se explicó. En cuanto al periculum in damni, el mismo ha quedado evidenciado en el Arto Administrativo N° SNAT/INTI/GRTI/RNO/DCEM/2017-004456, de fecha 20-11-2017, y notificado en fecha 18-12-2017, en el cual se autoriza a los funcionarios allí nombrados a practicar el embargo ejecutivo sobre bienes de la contribuyente allí identificados (Folio 1494 del expediente 3 pieza) acarreado tal ejecución un posible daño irreversible al patrimonio del sujeto pasivo al no estar firme el acto administrativo de Resolución de Sumario signado con el alfanumérico SNAT/INTI/GRTI/RNO/SA/ASA/2016/0038 de fecha 09-09-2016, debidamente notificado Y así se declara en vía cautelar.

En base a estar demostrado que existe una presunción grave en cuanto a que no existe liquidez y exigibilidad del tributo presuntamente debido, así, como la vigencia de normas adjetivas que van el Pro de los derechos del contribuyente (Código Tributario 2001) y razonado como se hizo en la narrativa de esta cautelar que, está presente una apariencia de un buen derecho y convencido este sentenciador que la ejecución del acto administrativo cuestionado pueda causar daños irreversibles a la contribuyente en base a materializarse un embargo ejecutivo, con carácter definitivo el cual tendría su base o sostén en un acto administrativo cuestionado ante la sede de este Tribunal Contencioso Tributario, el cual supero los obstáculos de la admisibilidad de un Recurso de Nulidad, siguiendo así su recorrido procesal el cual eventualmente finalizara con una Sentencia ya sea Interlocutoria con Fuerza Definitiva, este juzgador considera que se han llenado los dos extremos de forma concurrente del periculum in damni y fumus boni iuris que irremediamente llevan a este juzgador al convencimiento de decretar la suspensión de los efectos del Acto Administrativo N° SNAT/INTI/GRTI/RNO/DCEM/2017-004456, de fecha 20-11-2017, y notificado en fecha 18-12-2017, en cuanto a los ítems referidos al Acto Administrativo de Resolución Culminatoria de Sumario N° SNAT/INTI/GRTI/RNO/SA/ASA/2016/0038 de fecha 09-09-2016, notificada a la contribuyente Operadora Santa Rosa, S.A, en fecha 26-09-2016 que van desde el N° 1 al 9 con las cantidades allí señaladas, todo ello de conformidad con el artículo 270 del Código Orgánico Tributario. Y así se declara.

La creación y aplicación de Impuestos Sobre Actividades Hípicas mediante la Ordenanza de Impuestos Sobre Juegos y Apuestas Licitas, no es violatorio de la competencias atribuidas al Poder Nacional en el artículo 156, numeral 34 de nuestra Carta Magna, por tanto, las apuestas sobre actividades hípicas que se ejerzan en la jurisdicción de los municipios son competencia del Poder Público Municipal en ejercicio de la autonomía tributaria de los municipios en materia de impuestos sobre juegos y apuestas lícitas en actividades hípicas.

Fecha: 26 de febrero de 2019
Expediente: AP41-U-2013-000511
Sentencia: 2307
Caso: INVERSIONES ASG 2004, C.A.
Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario
del Área Metropolitana de Caracas
Jueza: Yuleima Bastidas.

“(…) En virtud de los alegatos esgrimidos por el apoderado judicial de la Contribuyente INVERSIONES ASG 2004, C.A, en el escrito contentivo del recurso contencioso tributario, la presente controversia se circunscribe a determinar si el acto administrativo impugnado se encuentra viciado de nulidad por: i) Incompetencia por usurpación de funciones.

Delimitada la litis en los términos expuestos, pasa esta Juzgadora a decidir y al respecto observa:

En cuanto al vicio de nulidad absoluta invocado por la contribuyente INVERSIONES ASG 2004, C.A, al considerar que las actividades hípicas están excluidas de la competencia del Poder Público Municipal, siendo la explotación de servicios de apuestas lícitas sobre Carreras Nacionales de Caballos, manifestando que son competencia exclusiva del Poder Público Nacional y no del Poder Público Municipal, en consecuencia incurriendo en usurpación de funciones.

Ahora bien, observa éste Juzgadora que los Impuestos Sobre Juegos y Apuestas Lícitas es un tributo que grava el ejercicio habitual de la explotación de juegos y apuestas permitidas dentro de una jurisdicción, percibidas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria calificado como agente de percepción de dicha actividad económica dentro de un establecimiento permanente.

La base imponible que se tomará para la determinación y liquidación del referido impuesto, está conformada la alícuota del monto neto de las apuestas percibidas por el agente percepción, obtenidos por el ejercicio de las actividades económicas de naturaleza similar que se desarrollen en el ámbito territorial del Municipio, o que por su índole se consideren ejercidas en dicha jurisdicción. A tales efectos, se entiende por ingresos, todas las cantidades e ingresos que de manera regular reciba el sujeto pasivo por el ejercicio de la actividad económica que explota en la jurisdicción del ente local.

En tal sentido, este tributo se caracteriza como un impuesto real, periódico y territorial, entendiéndose por real, la circunstancia que para su cuantificación se toma en cuenta sólo la actividad que los sujetos pasivos ejercen habitualmente, sin atender a las condiciones subjetivas de los contribuyentes para la fijación de la base imponible ni de la alícuota.

Asimismo, es un tributo periódico por existir una alícuota constante relacionada con la actividad cumplida durante el tiempo señalado en la ordenanza respectiva, proyectada sobre el monto de ingresos de un período determinado, por lo que se le considera un impuesto anual,

sin que ello implique que las ordenanzas de los diferentes municipios prevean períodos de pagos menores a ese lapso.

Finalmente, es un impuesto territorial en virtud de recaer, exclusivamente, sobre aquellas actividades ejercidas dentro del ámbito físico de la jurisdicción local que lo impone. De tal manera, para que un contribuyente sea sujeto pasivo del Impuestos Sobre Juegos y Apuestas Lícitas, debe existir una conexión entre el territorio del municipio recaudador y los elementos objetivos condicionantes del impuesto, esto es, el lugar de la fuente productora y la capacidad contributiva sobre la que recaerá el tributo.

En este orden de ideas, este Tribunal considera necesario destacar que el artículo 156 numeral 34 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece la competencia del Poder Público Nacional además de la legislación en materia de hipódromos y apuestas, asimismo, los artículos 179 y 180 eiusdem disponen cuales serán los ingresos de los Municipios entre ellos los Impuestos Sobre Juegos y Apuestas Lícitas, que a tales efectos establecen lo siguiente: “Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional:

...

34. La legislación en materia de derechos, deberes y garantías constitucionales; la civil, mercantil, penal, penitenciaria, de procedimientos y de derecho internacional privado; la de elecciones; la de expropiación por causa de utilidad pública y social; la de crédito público; la de propiedad intelectual, artística e industrial; la del patrimonio cultural y arqueológico; la agraria; la de inmigración y poblamiento; la de pueblos indígenas y territorios ocupados por ellos; la de trabajo, previsión y seguridad sociales; la de sanidad animal y vegetal; la de notarías y registro público; la de bancos y la de seguros; la de loterías, hipódromos y apuestas en general; la de organización y funcionamiento de los órganos del Poder Público Nacional y demás órganos e instituciones nacionales del Estado; y la relativa a todas las materias de la competencia nacional.”

“Artículo 179: Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:

2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.

(...)”

Artículo 180: La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades.

Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes político territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados.”

A todas luces, los municipios pueden gravar cualquier actividad económica que se desarrolle en su jurisdicción, salvo disposición en contrario de la Constitución. En efecto, el artículo 156, numeral 34 eiusdem, le asigna al Poder Nacional la atribución de la creación, organización, recaudación, administración y control de impuesto sobre hipódromos y apuestas en general.

Sin embargo, el texto constitucional ut supra transcrito en su artículo 180 eiusdem otorga a los municipios autonomía para regular los tributos sin transgredir las competencias del Poder Público Nacional y sin afectar la reserva legal de nuestra Carta Magna, en concordancia con los artículos 199, 200, 201 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal *ratione temporis*, que establecen la competencia de los Municipio sobre los juegos y apuestas lícitas y la potestad de dictar Ordenanzas que regulen lo concerniente a la recaudación del tributo y el monto del gravamen, en virtud de la siguiente:

“Artículo 199: El impuesto sobre juegos y apuestas lícitas se causará al ser pactada una apuesta en jurisdicción del respectivo Municipio. Se entiende pactada la apuesta con la adquisición efectuada, al organizador del evento con motivo del cual se pacten o a algún intermediario, distribuidor o cualquier otro tipo de agente en la respectiva jurisdicción, de cupones, vales, billetes, boletos, cartones, formularios o instrumentos similares a éstos que permitan la participación en rifas, loterías o sorteos de dinero o de cualquier clase de bien, objeto o valores, organizados por entes públicos o privados. Igualmente se gravarán con este impuesto las apuestas efectuadas mediante máquinas, monitores, computadoras y demás aparatos similares para juegos o apuestas que estén ubicados en la jurisdicción del Municipio respectivo.

Artículo 200: El apostador es el contribuyente del impuesto sobre juegos y apuestas lícitas, sin perjuicio de la facultad del Municipio de nombrar agentes de percepción a quienes sean los organizadores del juego, los selladores de formularios o los expendedores de los billetes o boletos correspondientes, en la respectiva jurisdicción.

Artículo 201: La base imponible del impuesto sobre juegos y apuestas lícitas la constituye el valor de la apuesta. Las ganancias derivadas de las apuestas sólo quedarán sujetas al pago de impuestos nacionales, de conformidad con la ley.”

Esta juzgadora advierte que, los municipios gozan de autonomía tributaria, específicamente en lo concerniente a impuesto sobre juegos y apuestas lícitas, siendo competencia del Poder Público Municipal, fijar la base imponible del impuesto sobre juegos y apuestas lícitas en materia de hipismo, en tal sentido, resulta oportuno traer a colación el criterio de la Sala Constitucional, que fue reiterado por la Sala Político Administrativa en la Sentencia N° 01146 del 3 de noviembre del 2016, en referencia a la Ordenanza de Impuestos Sobre Juegos y Apuestas Lícitas, publicada en Gaceta Municipal del Municipio Baruta N° 334-12/2005 de fecha 14 de diciembre de 2005, aplicable a la presente causa, en virtud de lo siguiente:

“2.- De la competencia del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda para fijar la alícuota del impuesto sobre los juegos y apuestas lícitas en materia hípica pactadas en su jurisdicción

En forma complementaria a la denuncia de contradicción, alegó la representante judicial de la recurrente que el fallo apelado erró al declarar facultado al Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda para fijar la alícuota del impuesto sobre los juegos y apuestas lícitas en materia hípica pactadas en su jurisdicción, pues en su criterio el “poder jurídico” que sustenta dicha potestad no existe, toda vez que “el principio de reserva legal determina en sí mismo la imposibilidad que el ente municipal pueda establecer uno de los elementos esenciales del tributo como es la alícuota”.

Por su parte, la representación municipal expuso que la alícuota impositiva del diez por ciento (10%) “cumple con el requisito de legalidad tributaria”, al encontrarse establecida en el artículo 6 de la Ordenanza de Impuesto sobre Juegos y Apuestas Lícitas de 2005; enfatizando que la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, aplicable al caso de autos, “no establece un límite máximo de alícuota, sino que lo deja al arbitrio del Municipio”.

Corresponde entonces a esta Máxima Instancia revisar la competencia del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda para crear el impuesto sobre juegos y apuestas lícitas en materia de hipismo pactadas en su ámbito jurisdiccional y fijar la alícuota respectiva.

Al respecto, el artículo 156, numeral 32, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece que es de la competencia del Poder Público Nacional la legislación en materia de hipódromos y apuestas en general; no obstante, el artículo 179, numeral 2, eiusdem dispone entre los ingresos que tendrán los Municipios, los impuestos sobre juegos y apuestas lícitas, lo cual debe entenderse dentro del marco del artículo 180 constitucional que establece que la potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades, lo cual es además desarrollado en el artículo 1 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Sobre este punto, se ha pronunciado la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal en el fallo Nro. 1345 del 16 de octubre de 2013, caso: Sociedades Mercantiles World Center Bar Restaurant S.A. y otras contra Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, ratificado en la sentencia Nro. 1151 del 14 de agosto de 2014, casos: Asociación de Centros Hípicos de Carabobo contra Ordenanza de Impuestos sobre Juegos y Apuestas Lícitas del Municipio Valencia, en los siguientes términos:

“Respecto el primer argumento anulatorio esgrimido por la solicitante, a saber, la supuesta invasión de las competencias del Poder Público Nacional, ya que a éste le corresponde la legislación en materia de apuestas en general, es necesario observar, que el artículo 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, dispone lo que a continuación se transcribe:

La norma es clara al respecto: la potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras atribuidas al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades. Con esa disposición se dejan a salvo las potestades tributarias locales, que no deben verse afectadas por lo que sólo sean potestades nacionales

de regulación. Por supuesto, ello obliga a precisar, entre las potestades nacionales, cuáles son las reguladoras’.

La norma sobre la que versa este proceso constituye una de las novedades constitucionales: la expresa distinción entre potestades tributarias y potestades reguladoras. La inclusión de esta disposición obedeció, sin duda, a la necesidad de eliminar una incertidumbre que siempre existió en nuestro Derecho: el alcance del poder normativo de la República y, en mucho menor medida, de los estados, respecto de las competencias municipales, en materia tributaria’.

(...) no deben confundirse potestades de regulación con las de tributación. (...).

En el contexto de las consideraciones anteriores, el artículo 156.32 de la Carta Magna dispone que la regulación de la actividad de las apuestas en general, está sometida al principio de reserva legal y con ello, corresponde sólo al Poder Legislativo Nacional, dictar las normas que conforme a las cuales se desarrolla esta actividad.

Es decir, que es competencia del legislador nacional, crear el marco jurídico que debe regir la materia, o en otras palabras, establecer las disposiciones de acuerdo a las cuales pueden llevarse a cabo las apuestas en general.

Entre tanto, el Código Clasificador sobre el cual versan las presentes consideraciones, en nada coincide con las condiciones que imponga el legislador para que las personas puedan apostar lícitamente, sino que se limita a gravar dicha actividad, cuando sea ejercida (conforme a la ley nacional), dentro de sus límites territoriales.

Es decir, que el Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, simplemente establece cuál es el aporte fiscal que deben realizar los contribuyentes que ejerzan la actividad de apuestas, sin que ello suponga una invasión de las competencias del Poder Público Nacional en la determinación de cuáles son y en qué condiciones puede dedicarse una empresa a la explotación del juego y las apuestas.

Por tanto, no existe incompatibilidad por la coexistencia de un poder regulatorio a cargo de la República, para establecer las condiciones de licitud de la actividad de juegos y apuestas y, por otra parte, la potestad de los Municipios y concretamente, del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, para gravar las actividades económicas que se desarrollen en su jurisdicción.

En consecuencia, resulta improcedente la supuesta invasión de las competencias del Poder Público Nacional, ya que a éste le corresponde la legislación en materia de apuestas en general. Así se declara”. No cabe duda entonces que el Impuesto sobre Apuestas Lícitas es de la competencia municipal y por tanto forma parte del poder tributario de los Municipios, pero tal potestad tributaria está sujeta a las limitaciones que establezca la Ley Nacional, que en este caso es la Ley Orgánica del Poder Público Municipal aplicable *ratione temporis* (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 38.421 de fecha 21 de abril de 2006, posteriormente reformada mediante Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.163 del 22 de abril de 2010), que regula la forma en que los Municipios pueden ejercer su actividad tributaria en esta materia, en los siguientes términos:

“Subsección séptima: impuesto sobre juegos y apuestas lícitas

Artículo 199. El impuesto sobre juegos y apuestas lícitas se causará al ser pactada una apuesta en jurisdicción del respectivo Municipio. Se entiende pactada la apuesta con la adquisición efectuada, al organizador del evento con motivo del cual se pacten o a algún intermediario, distribuidor o cualquier otro tipo de agente en la respectiva jurisdicción, de cupones, vales, billetes, boletos, cartones, formularios o instrumentos similares a éstos que permitan la participación en rifas, loterías o sorteos de dinero o de cualquier clase de bien, objeto o valores, organizados por entes públicos o privados. Igualmente se gravarán con este impuesto las apuestas efectuadas mediante máquinas, monitores, computadoras y demás aparatos similares para juegos o apuestas que estén ubicados en la jurisdicción del Municipio respectivo.

Artículo 200. El apostador es el contribuyente del impuesto sobre juegos y apuestas lícitas, sin perjuicio de la facultad del Municipio de nombrar agentes de percepción a quienes sean los organizadores del juego, los selladores de formularios o los expendedores de los billetes o boletos correspondientes, en la respectiva jurisdicción.

Artículo 201. La base imponible del impuesto sobre juegos y apuestas lícitas la constituye el valor de la apuesta. Las ganancias derivadas de las apuestas sólo quedarán sujetas al pago de impuestos nacionales, de conformidad con la ley.”

De conformidad con lo anterior, en el caso de los juegos y apuestas lícitas, la competencia de los Municipios se limita a establecer el gravamen sobre las apuestas que se pacten dentro de su jurisdicción y a dictar una Ordenanza para regular lo concerniente a la recaudación de tal tributo y monto del gravamen, incluyendo en este último caso la fijación de la alícuota, todo dentro de los límites impuestos por la Ley Nacional.

Ahora bien, circunscribiendo el examen al presente asunto, observa esta Máxima Instancia que la Ordenanza de Impuesto sobre Juegos y Apuestas Lícitas del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda publicada en Gaceta Municipal N° 334-12/2005 Extraordinario de fecha 14 de diciembre de 2005, aplicable al caso de autos durante los períodos impositivos fiscalizados, dispone en su texto lo siguiente:

“Artículo 1.- Esta Ordenanza regula y grava los juegos y apuestas lícitas que tengan lugar o se pacten en jurisdicción del Municipio Baruta del Estado Miranda, en ocasión a las participaciones en rifas, loterías, sorteos de dinero o cualquier clase de bien, objeto o valores, actividades hípcas, eventos deportivos ocasionales, salas de bingo, casinos, máquinas traganíqueles y eventos similares, efectuados mediante máquinas, monitores computadora y demás aparatos legalmente autorizados por la autoridad competente, cuyos cupones, vales, billetes, boletos, cartones, formularios o instrumentos similares a éstos se expendan en esta jurisdicción.”

“Artículo 6.- La alícuota impositiva aplicable a las actividades gravadas por esta Ordenanza será del 10% del monto neto de las apuestas pactadas”.

Del contenido de las normas precedentemente transcritas, aprecia esta Alzada que en el presente caso no han sido contrariados los límites impuestos por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, por cuanto la Ordenanza bajo examen establece como hecho imponible las

apuestas lícitas que se pacten dentro de su territorio y fija la cuantía de la exacción tributaria en total armonía con la Ley Nacional, sin regular de forma alguna lo concerniente a cómo deben desarrollarse las actividades hípcas o la manera de apostar en las mismas, las cuales forman parte de la reserva legal nacional. (Vid., sentencia de esta Sala N° 00696 de fecha 7 de julio de 2016, caso: Bodegón del Prado, C.A.).

En consecuencia, visto que corresponde a los Municipios la competencia para regular lo concerniente a la recaudación y cuantía del impuesto sobre los juegos y apuestas lícitas pactadas en su jurisdicción, se impone desestimar la denuncia relativa al presunto error en que habría incurrido el fallo apelado al declarar facultado al Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda para fijar la alícuota del aludido impuesto; pronunciamiento que se confirma. Así se decide.”

Conforme a los razonamientos antes expuestos, la creación y aplicación de Impuestos Sobre Actividades Hípcas mediante la Ordenanza de Impuestos Sobre Juegos y Apuestas Lícitas, publicada en Gaceta Municipal del Municipio Baruta N° 334-12/2005 de fecha 14 de diciembre de 2005, no es violatorio de la competencias atribuidas al Poder Nacional en el artículo 156, numeral 34 de nuestra Carta Magna, por tanto, las apuestas sobre actividades hípcas que se ejerzan en la jurisdicción de los municipios son competencia del Poder Público Municipal en ejercicio de la autonomía tributaria de los municipios en materia de impuestos sobre juegos y apuestas lícitas en actividades hípcas, razón por la cual se declara improcedente el vicio de de incompetencia por usurpación de funciones invocada por la recurrente. Así se declara. (...)”

No existe una norma que permita la prórroga o extensión del cierre de un establecimiento dedicado actividades mercantiles, lo que implica que de actuarse de esta manera, es decir, sin un sustento legal que ampare la actuación de la autoridad Municipal en el ámbito tributario dicho órgano incursionaría en el campo de la arbitrariedad siendo la medida de tal actuación la violación de derechos de orden constitucional o legal.

Fecha: 27 de febrero de 2019

Expediente: BP02-U-2019-000004 / CUADERNO SEPARADO:

BF01-X-2019-000002

Sentencia: PJ602019000023

Caso: SUNDRILL INTERNATIONAL S.A,

Juzgado Superior De Lo Contencioso Tributario De La Región Oriental.

Juez: FRANK A. FERMÍN V.

La presente versa sobre una solicitud cautelar de amparo; solicitud efectuada en el marco de la interposición de un recurso de nulidad, ante el presente Tribunal, contra la Resolución N° SATM-DA-0502-003-2019 de fecha 5 de febrero de 2019, emanada de la Superintendencia

de Administración Tributaria del Municipio Anaco del Estado Anzoátegui, la cual ordena el cierre temporal del establecimiento por 10 días continuos; y contra la Resolución N° SAT-MA-DA-0403-006-2019, de fecha 04 de marzo de 2019, la cual ordena el cierre temporal del establecimiento por 20 días continuos de conformidad con el artículo 106 numeral 1° y 2° del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 76 y 72 numeral 2° de la Ordenanza de Impuestos Sobre Actividades Económicas de Comercio, Industria y de índole Similar del Municipio Anaco, quedando inhabilitado dicho contribuyente para el ejercicio de la actividad económica ejercida por ella en el Municipio Anaco.

Los referidos artículos son elocuentes en cuanto al cierre de establecimientos donde ejerzan su actividad económica las empresas que sean objeto de la presente medidas, cuando las mismas no hayan presentado ante la autoridad tributaria municipal algunas de las declaraciones a las que estuviesen obligados por Ley.

(...)

En cuanto la legalidad de la segunda Resolución, el juzgador señala que “si bien es cierto la ordenanza Municipal estudiada autoriza al cierre de los establecimientos en base al artículo 72 numeral 2°, no es menos cierto que del estudio detallado de dicho cuerpo legal Municipal como del Código Orgánico Tributario, no exista una norma que permita la prórroga o extensión del cierre de un establecimiento dedicado actividades mercantiles, lo que implica que de actuarse de esta manera, es decir, sin un sustento legal que ampare la actuación de la autoridad Municipal en el ámbito tributario dicho órgano incursionaría en el campo de la arbitrariedad siendo la medida de tal actuación la violación de derechos de orden constitucional o legal, según la óptica con que se enfoque, véase los artículos 7 y 137 de la Constitución de la República Bolivariana, donde se establecen el apego que deben guardar los ciudadanos y los órganos del poder público a la constitución y las leyes en el caso bajo análisis, no cabe la menor incertidumbre que dicho órgano al actuar sin apego a la ordenanza y a leyes nacionales (Código Orgánico Tributario) cerró temporalmente un establecimiento mercantil sin tener ningún sustento de tipo Constitucional o legal violando así directamente la garantía constitucional derechos económicos prevista en el artículo 112 de la Constitución que establece: (...)

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

El artículo transcrito instituye que toda persona entiéndase persona jurídica, en el nuestra situación SUNDRIILL INTERNATIONAL, S.A, podrán dedicarse a las actividades propias de su ramo siempre y cuando su actuación este sometida a la ley y por ende a la Constitución de la República, en nuestro caso, no emergen de los autos del expediente que la contribuyente haya realizado alguna actuación ilegal o inconstitucional para que se produjera la prórroga del

segundo cierre de establecimiento pues, la misma ya había experimentado un primer cierre con la resolución la Resolución N° SATM-DA-0502-003-2019 de fecha 05/02/2019, la cual fue notificada en fecha 07-02-2019, a la contribuyente en cabeza del Gerente General de la empresa accionante ciudadano Alonzo Sacarías (folio 28), ostentando la primera resolución de cierre un soporte jurídico en la ordenanza y en artículos del vigente Código Orgánico Tributario como lo hemos referido ut supra, sin embargo, este juzgador no puede referirse a la segunda orden de cierre de la misma manera pues, la misma no cumple con los extremos de la ordenanza en cuanto al cierre de establecimiento (Art 72 numeral 2º) y mucho menos con las exigencias del Código Orgánico Tributario, lo cual lleva a este tribunal a la convicción de que el órgano Tributario Municipal se excedió en lo referente a su competencia al emitir una resolución de cierre que estaba fuera de su órbita constitucional de actuación, pues, limito en forma tajante la libre actividad económica de la empresa quejosa al dictar la resolución de cierre por veinte (20) días sin ningún tipo de base legal que soportase el referido cierre llenándose así los extremos de aparente nulidad previstos en texto constitucional en el artículo 25 del texto constitucional el cual refiere: (...)

De la lectura del artículo 115 se desprende que la propiedad estará sometida a las obligaciones que establezca la ley, pero también en contrapartida a ello a los derechos que emanen del texto constitucional y como se ha analizado la contribuyente tiene derecho al goce pleno de sus derechos de propiedad siempre y cuando la misma no haya incurrido en supuestos que violen las ordenanzas municipales o leyes tributarios; siendo el caso que de los autos no emerge ningún tipo de violación al conjunto de normas contenidos en la Ordenanza de Impuestos Sobre Actividades Económicas de Comercio, Industria Servicios de Índole Similar del Municipio Bolivariano Anaco del Estado Anzoátegui (edición Extraordinaria N° CCXV Anaco, 26 de Noviembre de 2018) ni al texto constitucional, por parte de la quejosa, en lo que respecta algún incumplimiento o desacato a las órdenes de cierre acordadas unilateralmente por el órgano tributario municipal, lo que sí existe es una presunción grave por parte del órgano tributario municipal de infringir las garantías constitucionales del derechos del libre comercio y propiedad en contra de la contribuyente, en base a la ejecución aparentemente inconstitucional por parte de la referido órgano tributario de la prolongación de cierre contenida en el acto administrativo en su versión de resolución signada con el alfanumérico SATMA-DA-0403-006-2019, de fecha 04-03-2019, notificada a la contribuyente con las deficiencias antes aducidas.

En base a las presunción grave de la existencia de violación de derechos constitucionales a las garantías 112 y 115 de la Constitución de la República esta Instancia actuando en sede constitucional en base al artículo 1 de la Ley Orgánica de Amparo Sobre Derechos Constitucionales, ampara a la contribuyente sociedad Mercantil Sundrill Internacional S.A, antes descrita y ordena inmediatamente el cese del cierre del establecimiento descrito en acto notarial suscrito por la Notaria Titular Virginia Rojas inserto al folio 39 al 42, por existir una presunción grave a la violación directa de las garantías constitucionales antes referidas, en tal sentido y vista la acumulación planteada en el Recurso de Nulidad por Inconstitucionalidad interpuesto. La presente medida es de carácter provisional desaplicándose los efectos del acto administrativo de cierre en cuanto al lapso que reste de tiempo teniendo la medida cautelar de amparo efectos “ex nuc” (de aquí en adelante) ya que sus efectos son meramente restitutorios y no

suspensivos en cuanto los días que restan de cierre por tratarse de un tema de amparo cautelar sobre garantías Constitucionales. Y así se declara. (...)”.

No es obligación para la sociedad recurrente la obtención de la Licencia de Actividades Económicas, cuando ejerce una actividad de naturaleza civil, al tratarse del ejercicio de una profesión liberal y, en consecuencia, ni se encuentra obligada al pago de Impuestos por Actividades Económicas ni a cumplir las formalidades del contribuyente de dicho impuesto, conforme a la Ordenanza de Actividades Económicas.

Fecha: 26 de abril de 2019

Expediente: AP41-U-2016-000146

Sentencia: 003/2019

Caso: DEPROEX, C.A.

**Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario
del Área Metropolitana de Caracas**

Jueza: Natasha Ocanto

“(...) Examinados los argumentos tanto de la sociedad recurrente como de la representación del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, este Tribunal Superior aprecia que la controversia en el presente asunto queda circunscrita a resolver, si la sociedad recurrente Deproex, C.A., califica como sujeto pasivo del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria y Comercio o Servicios de Índole Similar en el mencionado Municipio, lo cual determinará la procedencia del vicio de falso supuesto y de la violación al derecho a la defensa y al derecho a ser oído alegados por la sociedad recurrente.

Delimitada la litis, corresponde a esta Juzgadora pronunciarse sobre cada uno de los aspectos planteados por las partes, lo cual hace en los términos siguientes:

i) Con respecto a la denuncia sobre el vicio de falso supuesto de derecho alegada por la parte recurrente, al señalar que la Administración Tributaria Municipal yerra al considerar que las actividades realizadas por la sociedad mercantil, eran susceptibles de ser gravadas con el Impuesto sobre Actividades Económicas, en virtud que las mismas son actividades de naturaleza civil, las cuales no se encuentran sujetas al pago de impuestos, este Tribunal observa:

Consta en el expediente administrativo del presente caso, que la actividad ejercida por la recurrente consiste en la prestación de servicios profesionales de consultoría técnica en materia de ingeniería, conforme a lo dispuesto en los estatutos de la sociedad mercantil, inscrita ante el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Miranda bajo el número 1, Tomo 85-A, de fecha 22 de abril de 1974, y en los mismos se evidencia que tiene como objeto:

“ARTÍCULO PRIMERO: El objeto de la sociedad lo constituye la prestación de servicios, especialmente en el ramo de asesoría técnica, económica, jurídica y financiera, la preparación de estudios, prefactibilidad y factibilidad de proyectos; promoción y organización de empresas y en general cualquier otra actividad que directa o indirectamente tienda a cumplir con los objetivos de la empresa”.

En este sentido, es importante resaltar el contenido del Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de fecha 22 de junio de 2007, la cual consta en el expediente administrativo (folio 65), en la cual se acordó la modificación de los estatutos sociales, específicamente la Cláusula Segunda, en los siguientes términos:

“Segunda: La Compañía tendrá por objeto la prestación de servicios profesionales de ingeniería en el área de aseguramiento, control de calidad e inspección de obras civiles, asegurando el cumplimiento de las exigencias del diseño y especificaciones, en las etapas de ingeniería, construcción, montaje y mantenimiento de plantas industriales y de obras de infraestructura; certificación de materiales y equipos; realización y evaluación de ensayos no destructivos; inspección de soldaduras y evaluación de soldadores; elaboración de manuales, procedimientos y programas de calidad; evaluación técnica de fabricantes y suplidores; homologación y calificación de personal; estudio de suelos, proyectos geoambientales y todas aquellas actividades similares y conexas con esta actividad profesional. Quedan expresamente excluidas del objeto social, las actividades de construcción propiamente dichas, así como otras que se reputen de carácter comercial o industrial.”

Ahora bien, visto el contenido del objeto social de la sociedad mercantil recurrente, la jurisprudencia ha fijado el criterio que las actividades profesionales o profesiones liberales, al ser de naturaleza civil, no son susceptibles de formar parte de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria y Comercio o Servicios de Índole Similar (Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia número 3241, de fecha 12 de diciembre de 2002, caso: Compañía Venezolana de Inspección, S.A.). Además, dicha decisión establece que la actividad desarrollada por las personas jurídicas cuyos servicios son realizados con motivo del ejercicio de profesiones liberales como la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, constituyen actividades económicas de naturaleza civil y no mercantil.

En esta misma perspectiva, la Sala Constitucional expresó mediante sentencia de fecha 03 de agosto de

2007, lo siguiente:

“Esta Sala Constitucional en sentencias N° 1175 del 13 de junio de 2006 (caso: CEVA) y N° 3241 del 12 de diciembre de 2002 (caso: COVEIN y otros), se dejó sentando el criterio relativo a que las actividades económicas de industria o comercio, son de carácter mercantil y no civil, además de establecer que las personas naturales o jurídicas cuyos servicios son realizados con motivo del ejercicio de profesiones liberales como la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, son actividades económicas de naturaleza civil.

Así, en la referida sentencia N° 3271/06, esta Sala estableció lo siguiente:

‘(...) Tal regulación mercantil permite afirmar que todos los demás actos o negocios jurídicos cuyo objeto sea valorable económicamente, que no puedan ser subsumidos en ninguno de los dispositivos legales antes referidos, bien porque no sean actos objetivos de comercio, bien porque no sean realizados por comerciantes, o bien porque aun siendo comerciante el sujeto que la realiza cae en alguna de las excepciones contenidas en el artículo 3, son de naturaleza esencialmente civil, y por tanto se encuentran regulados por las disposiciones del Código Civil publicado en Gaceta Oficial N° 2970, Extraordinaria, del 26 de Julio de 1982, como es el caso de las actividades realizadas con fines de lucro que tienen su causa en la prestación de un servicio profesional brindado con motivo de la celebración de un contrato de mandato, de servicios o de obras (artículos 1.630 y ss., y 1.684 y ss), que es el caso de los contratos profesionales que celebran las personas, naturales o jurídicas, legalmente autorizadas para prestar servicios en el campo de la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, a cambio de una contraprestación a la que se denomina honorarios’.

(...)

Al hilo de las consideraciones históricas, económicas y jurídicas precedentes, la Sala considera, en razonable interpretación restrictiva del sentido literal posible de la norma, y al mismo tiempo coherente con el resto del ordenamiento jurídico vigente, que cuando el artículo 179, numeral 2, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece la posibilidad para los Municipios de gravar la actividad económica generada con motivo de la prestación de servicios, les confiere a éstos potestad tributaria originaria para pechar solo a aquellas derivadas del ejercicio o desempeño de actividades económicas de naturaleza mercantil, interpretación que resulta reforzada, en atención a la conexión de las palabras entre sí, por la propia norma constitucional cuando ésta advierte también son susceptibles de imposición las actividades económicas ‘de índole similar’ a las de industria o de comercio, para lo cual, forzosamente, tienen que revestir carácter mercantil y no civil.

Así las cosas, podrán los Municipios gravar únicamente aquellos servicios cuya prestación implique el desarrollo de una actividad económica de naturaleza mercantil por parte de la persona natural o jurídica que brinde tales asistencias, quedando excluidas del hecho generador del impuesto municipal contemplado en el numeral 2 del artículo 179 del Texto Constitucional, todas aquellas actividades económicas de naturaleza civil, como las desempeñadas con motivo del ejercicio de profesiones liberales como la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, por constituir un supuesto de no sujeción al referido tributo según las motivaciones precedentes, de manera tal que mantienen plena vigencia todas las disposiciones legales que excluyen la imposición de tributos a actividades económicas (antigua patente de industria y comercio) al ejercicio de las profesiones cuyos servicios son naturaleza de naturaleza civil. Así se declara.

(omissis)”

Con relación a lo anterior, la Sala Políticoadministrativa Accidental del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia de fecha 12 de agosto de 2004, caso TECNOCONSULT SERVICIOS PROFESIONALES, S.A., expresó:

“...La naturaleza esencialmente civil de los servicios profesionales no mercantiles no se modifica por el hecho de que sean prestados por una sociedad anónima que tiene carácter mercantil. Del artículo 3º del Código de Comercio se deduce que los actos y contratos de una sociedad anónima no pueden reputarse como mercantiles cuando son esencialmente civiles, como es el caso de los servicios profesionales no mercantiles...”.

En lo que respecta a la acepción de “profesión liberal” (servicios profesionales), la doctrina la ha definido como aquella actividad personal en la que impera el aporte intelectual, el conocimiento y la técnica, teniendo como particular característica que su remuneración se realiza mediante el pago de honorarios; mientras que las actividades de naturaleza mercantil o actos de comercio, han sido definidas por nuestra legislación como aquellas actividades económicas que pueden dividirse en actos objetivos de comercio o actos subjetivos de comercio.

En este sentido, el Código de Comercio publicado en Gaceta Oficial número 475 Extraordinario del 26 de julio de 1955, establece de forma expresa en sus artículos 2 y 3, cuáles actividades se consideran de naturaleza mercantil, siendo éstas todas las actuaciones económicas que son actos objetivos de comercio y los que constituyen actos subjetivos de comercio; definiendo éstos últimos, como cualesquiera otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del acto mismo y si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil.

En lo que respecta al caso de autos, vale destacar que el mismo está referido a dilucidar si la recurrente debe pagar el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar en el Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, en virtud de la actividad que ejerce en el mencionado Municipio. A la vez, es importante señalar lo estipulado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en cuanto a los ingresos municipales, en especial, los derivados de las tasas e impuestos, expresando en el numeral 2 de su artículo 179, lo sucesivo:

“Artículo 179. Los Municipios tendrán los siguientes ingresos: (omissis)

2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.”.

Al respecto, la Sala Constitucional estableció mediante la sentencia dictada en el caso Compañía Venezolana de Inspección, S.A., antes comentada, las actividades que podrán gravar los Municipios, al señalar que:

“En concordancia con lo expuesto, el Código de Comercio publicado en Gaceta Oficial nº 475, Extraordinario, del 26 de julio de 1955, establece de forma expresa cuáles actividades son en Venezuela consideradas de naturaleza mercantil al enumerar, en su artículo 2, todas las actuaciones económicas que según el legislador nacional son actos objetivos de comercio, y al señalar, en su artículo 3, que se repuntan como actos subjetivos de comercio cualesquiera

otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del acto mismo, o si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil.

Tal regulación mercantil permite afirmar que todos los demás actos o negocios jurídicos cuyo objeto sea valorable económicamente, que no puedan ser subsumidos en ninguno de los dispositivos legales antes referidos, bien porque no sean actos objetivos de comercio, bien porque no sean realizados por comerciantes, o bien porque aun siendo comerciante el sujeto que la realiza cae en alguna de las excepciones contenidas en el artículo 3, son de naturaleza esencialmente civil, y por tanto se encuentran regulados por las disposiciones del Código Civil publicado en Gaceta Oficial N° 2970, Extraordinaria, del 26 de Julio de 1982, como es el caso de las actividades realizadas con fines de lucro que tienen su causa en la prestación de un servicio profesional brindado con motivo de la celebración de un contrato de mandato, de servicios o de obras (artículos 1.630 y ss., y 1.684 y ss), que es el caso de los contratos profesionales que celebran las personas, naturales o jurídicas, legalmente autorizadas para prestar servicios en el campo de la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, a cambio de una contraprestación a la que se denomina honorarios.

Las consideraciones previas permiten a la Sala arribar a las siguientes conclusiones: (I) que por razones históricas y económicas, las Constituciones y las leyes nacionales han considerado sólo a las actividades económicas de naturaleza mercantil como susceptibles de ser pechadas por vía del impuesto de patente sobre industria y comercio, hoy llamado impuesto a las actividades económicas; (II) que sólo son actividades económicas de naturaleza mercantil, y por tanto susceptibles de ser objeto del referido impuesto, aquellas actividades subsumibles en los artículos 2 y 3, en concordancia con el 200, del Código de Comercio; y (III) que los servicios profesionales prestados con motivo del ejercicio de alguna de las denominadas profesiones liberales (ingeniería, arquitectura, abogacía, contaduría, etc) son actividades económicas de naturaleza civil, no subsumibles en alguna de las disposiciones legales del Código de Comercio antes referidas, que se rigen por lo dispuesto en el Código Civil o en leyes especiales, y que, por tanto, no son susceptibles de ser objeto de imposición alguna por constituir, a pesar del ánimo de lucro que evidencian, supuestos de no sujeción en atención al objeto civil a que responden.

Al hilo de las consideraciones históricas, económicas y jurídicas precedentes, la Sala considera, en razonable interpretación restrictiva del sentido literal posible de la norma, y al mismo tiempo coherente con el resto del ordenamiento jurídico vigente, que cuando el artículo 179, numeral 2, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece la posibilidad para los Municipios de gravar la actividad económica generada con motivo de la prestación de servicios, les confiere a éstos potestad tributaria originaria para pechar solo a aquellas derivadas del ejercicio o desempeño de actividades económicas de naturaleza mercantil, interpretación que resulta reforzada, en atención a la conexión de las palabras entre sí, por la propia norma constitucional cuando ésta advierte también son susceptibles de imposición las actividades económicas “de índole similar” a las de industria o de comercio, para lo cual, forzosamente, tienen que revestir carácter mercantil y no civil.

Así las cosas, podrán los Municipios gravar únicamente aquellos servicios cuya prestación implique el desarrollo de una actividad económica de naturaleza mercantil por parte de la persona natural o jurídica que brinde tales asistencias, quedando excluidas del hecho generador del impuesto municipal contemplado en el numeral 2 del artículo 179 del Texto Constitucional, todas aquellas actividades económicas de naturaleza civil, como las desempeñadas con motivo del ejercicio de profesiones liberales como la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, por constituir un supuesto de no sujeción al referido tributo según las motivaciones precedentes, de manera tal que mantienen plena vigencia todas las disposiciones legales que excluyen la imposición de tributos a actividades económicas (antigua patente de industria y comercio) al ejercicio de las profesiones cuyos servicios son naturaleza de naturaleza civil. Así se declara.” (Subrayado añadido por este Tribunal Superior).

En este orden de ideas, la Ordenanza sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, vigente para el momento en que ocurrieron los hechos, establece en sus artículos 1 y 2, lo siguiente:

“Artículo 1: La presente Ordenanza tiene por objeto regular el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índoles similar que se realicen en o desde la jurisdicción del Municipio Chacao del Estado Miranda, así como la Licencia para ejercer tales actividades.

“Artículo 2: Para los efectos de esta Ordenanza debe entenderse por: (omissis)

5. Actividad de servicios: Toda actividad dirigida a satisfacer las necesidades o conveniencias de los consumidores o usuarios por medio de una prestación de hacer, sea que predomine la labor física o intelectual, a cambio de una contraprestación.”

Ahora bien, en vista de que la actividad ejercida por la recurrente está relacionada con la prestación de servicios propios del área de la ingeniería, entre otras, quien aquí decide aprecia que tales actividades se materializan como profesionales liberales, pues impera el aporte intelectual, el conocimiento y la técnica, por lo tanto, carece de relevancia la forma mercantil adoptada por la recurrente, prevaleciendo para el presente caso, la actividad que al final realiza.

Además de lo anterior, la actividad de asesoría en sistemas informáticos o como textualmente ya se ha transcrito “...la prestación de servicios profesionales de ingeniería en el área de aseguramiento, control de calidad e inspecciones de obras civiles, asegurando el cumplimiento de las exigencias del diseño y especificaciones, en las etapas de ingeniería, construcción, montaje y mantenimiento de plantas industriales y de obras de infraestructura; certificación de materiales y equipos; realización y evaluación de ensayos no destructivos; inspección de soldaduras y evaluación de soldadores; elaboración de manuales, procedimientos y programas de calidad; evaluación técnica de fabricantes y suplidores; homologación y calificación de personal; estudio de suelos, proyectos geoambientales y todas aquellas actividades similares y conexas con esta actividad profesional...”, no se encuentran taxativamente en el Código de Comercio, aspecto este que la excluye de la calificación objetiva de actos de comercio.

Incluso el mencionado instrumento legal, cuando en sus disposiciones generales trata las compañías de comercio, en su artículo 200, establece como norma general que son aquellas

que realizan uno o más actos de comercio, estableciendo además que, salvo excepción, las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada tendrán carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto, haciendo la salvedad de las compañías agrícolas y pecuarias. Esta última salvedad, permite que las sociedades de forma mercantil puedan ejercer actividades civiles y enuncia a las agrícolas y pecuarias, más no excluye a las otras que por las leyes tengan una actividad civil.

Empero la anterior, para analizar la naturaleza de las actividades de la recurrente y del nacimiento de una obligación tributaria, lo que importa es la actividad que efectivamente realiza, ya que partiendo del mencionado artículo 1 de la Ordenanza aplicada se grava la actividad comercial, más no las sociedades con forma mercantil cuya actividad es civil.

En otras palabras, el elemento sustancial del hecho imponible es la actividad, más no la forma de la sociedad de comercio, puesto que por deducción en contrario, si se gravase por la forma, las personas naturales comerciantes quedarían excluidas y las sociedades mercantiles cuyo objeto social es la actividad agrícola o pecuaria, estarían incluidas dentro del contexto del hecho imponible.

Ahora bien, a los fines de solventar este punto debatido, es necesario analizar los elementos probatorios aportados al proceso; en tal sentido, se aprecia de los autos que la sociedad recurrente consignó como anexo a su escrito recursorio, entre otros documentos, dictamen pericial o informe de experticia contable evacuada como medio probatorio en sede administrativa, el cual consta igualmente en el expediente administrativo correspondiente al presente caso.

Sobre el particular, resulta oportuno analizar el contenido del informe de experticia contable, promovida por la parte recurrente en sede administrativa y consignada con el presente recurso como anexo "E" (folios números 63 al 90 del expediente judicial), que señala como conclusiones de la experticia contable, lo que a continuación se transcribe:

"Conclusión Pedimento 1: De la revisión efectuada a los contratos celebrados por la (sic) DEPROEX, C.A., a las facturas emitidas y a los registros contable y mayores analíticos, se evidencia y se constató que la empresa se dedica a la prestación de servicios profesionales en el campo de la ingeniería.

Conclusión Pedimento 2: De la revisión efectuada a los contratos celebrados por DEPROEX, C.A., a las facturas emitidas y a los registros contable y mayores analíticos, se evidencia y se constató que la empresa se dedica a la prestación de servicios profesionales en el campo de la ingeniería, en un porcentaje que representa el noventa y ocho con cuarenta y tres por ciento (98,43%) de las operaciones realizadas por la empresa." (Subrayado de este Tribunal Superior).

Además de lo expuesto, el informe de la experticia contable también arrojó que la sociedad recurrente, para los ejercicios que van desde el año 2008 hasta el año 2014, adicionalmente obtuvo ingresos financieros e ingresos varios; entre los cuales se encuentran ingresos por diferencia cambiaria, por venta de activos fijos y por alquileres (sólo ejercicio 2008).

Esta Juzgadora, luego de un análisis minucioso del expediente, puede apreciar que dichas actividades no se muestran de manera habitual, tampoco son de aquellas enunciadas en el

objeto social, por lo que quedan igualmente excluidas como ingresos de naturaleza mercantil y por ende, no son gravables por el impuesto a las actividades económicas. Se declara.

Conforme a lo anterior se puede concluir, que la actividad desarrollada por la sociedad mercantil recurrente, se encuentra conteste con los parámetros establecidos por la Sala Constitucional en el fallo de fecha 03 de agosto de 2007, antes mencionado y que conforme a las facturas y contratos analizados en la experticia contable, por la prestación de sus servicios profesionales cobran honorarios profesionales, por los servicios de asesoría en materia de ingeniería a otras sociedades mercantiles y a profesionales en la materia.

Por lo tanto, el Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, erró en la interpretación de la norma, al incluir dentro de la materia gravada por la Ordenanza de Actividades Económicas las actividades realizadas por compañías anónimas cuyo objeto social es esencialmente civil, aspecto éste que no corresponde con el presupuesto de hecho del artículo 1 de la mencionada Ordenanza, la cual grava las actividades comerciales, industriales o de servicio de naturaleza comercial. Se declara.

Como consecuencia de lo anterior, no es una obligación para la sociedad recurrente la obtención de la Licencia de Actividades Económicas, cuando ejerce una actividad de naturaleza civil, al tratarse del ejercicio de una profesión liberal y, en consecuencia, ni se encuentra obligada al pago de Impuestos por Actividades Económicas ni a cumplir las formalidades del contribuyente de dicho impuesto, conforme a la Ordenanza de Actividades Económicas; siendo procedente la denuncia de la sociedad recurrente con respecto al vicio de falso supuesto. Así se declara.

ii) Como segundo aspecto, la sociedad recurrente alega que la Resolución impugnada se encuentra viciada de nulidad por violación al derecho a la defensa y al derecho a ser oído, conforme a lo previsto en el artículo 49 numeral 3 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y que la misma contraría lo previsto en el artículo 9, numerales 1 y 4 del artículo 19 y el artículo 62 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, al vulnerar la obligación que tiene la Administración Pública de motivar los actos administrativos y de analizar los argumentos y pruebas expuestas por los administrados.

Con relación a la denuncia planteada por la parte recurrente, la representación municipal sostiene que del acto administrativo impugnado se evidencia que fueron analizados tanto los certificados de solvencia emitidos por el Colegio de Ingenieros de Venezuela, con los cuales se demostraría que los accionistas de la empresa DEPROEX, C.A., son ingenieros; así como la prueba de experticia realizada a los libros de contabilidad y contratos de la empresa pero las mismas no lograron desvirtuar la legitimidad de las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria Municipal, quedando claro en el presente caso que el mismo no versa sobre la prestación de servicios por parte de personas naturales acreditadas para el ejercicio de una profesión, sino de una actividad económica de servicios ejercida por una sociedad mercantil.

Observa esta sentenciadora que la parte recurrente denuncia de manera simultánea la violación del orden constitucional al derecho a la defensa y al derecho a ser oído contenido en el artículo 49 numeral 3; y por otro lado, denuncia el vicio de nulidad por incurrir el acto impugnado en el vicio de inmotivación y prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente

establecido (artículo 9 y 19 numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos) y vulneración al principio de globalidad de las decisiones administrativas previsto en el artículo 62 eiusdem.

En cuanto a la violación al derecho a la defensa y el derecho a ser oído, la Sala Políticoadministrativa del Tribunal Supremo de Justicia, mediante la sentencia número 00349 de fecha 21 de marzo de 2018, sostuvo lo que a continuación se transcribe:

2.- De la apelación de la contribuyente.

a) De la violación del derecho a la defensa y al debido proceso.

El Juzgado a quo indicó que la contribuyente '(...) no necesitaba ningún auto de admisión [del medio de impugnación incoado contra la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración] para consignar las pruebas, y dejó transcurrir el lapso de 8 días hábiles para hacerlo, no teniendo ningún impedimento, razones por las cuales el juez necesariamente declara que no hubo violación al debido proceso (...)'. (Añadido de esta Sala).

Por su parte, la representación judicial de la empresa BFC Banco Fondo Común, C.A., Banco Universal, en su escrito de apelación alegó que '(...) la Alcaldía (...) ocasionó que en el procedimiento administrativo no se abriera el lapso probatorio que le permitiera a [su] representada promover y evacuar las pruebas que considerare pertinentes para su defensa (...)'. (Agregado de esta Superioridad).

A los efectos de resolver tales denuncias, considera pertinente este Supremo Tribunal destacar que el derecho a la defensa y al debido proceso se encuentran consagrados en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual dispone:

'Artículo 49.- El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y, en consecuencia:

1. La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga; de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. (...)

2. Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario.

3. Toda persona tiene derecho a ser oída en cualquier clase de proceso, con las debidas garantías y dentro del plazo razonable determinado legalmente por un tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad.

4. Toda persona tiene derecho a ser juzgada por sus jueces naturales en las jurisdicciones ordinarias o especiales, con las garantías establecidas en esta Constitución y en la ley (...)'.

Sobre la referida norma constitucional, debe destacarse el criterio pacífico sostenido por esta Máxima Instancia referente a que los derechos a la defensa y al debido proceso comprenden, entre otros: 1) el derecho a ser oído, puesto que no podría hablarse de defensa alguna si el administrado no cuenta con esta posibilidad; 2) el derecho a ser notificado de la decisión administrativa a los efectos de que le sea posible al particular presentar los alegatos que en su defensa pueda aportar al procedimiento, más aún si se trata de un procedimiento que ha sido iniciado de oficio; 3) el derecho a tener acceso al expediente, con el propósito de examinar

en cualquier estado del procedimiento las actas que lo componen; 4) el derecho que tiene el administrado a presentar, controlar y contradecir pruebas en el procedimiento; 5) el derecho que tiene el particular a ser informado de los recursos y medios de defensa; y, 6) el derecho a recurrir la decisión que considere gravosa a sus intereses, todo esto conforme a lo previsto en el citado artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (Vid., sentencia de esta Sala Nro. 01678 del 25 de noviembre de 2009, caso: Manuel Rosales Guerrero, ratificada entre otros, en los fallos Nros. 00693, 00351, 00875 y 01147, de fechas 7 de julio de 2016, 22 de junio, 1º de agosto y 25 de octubre de 2017, casos: General Motors Venezolana, C.A.; Wonke Occidente, C.A.; Somury Diseños en Piel, C.A.; y Fivenca Casa de Bolsa, C.A., en ese orden)”.

De la sentencia parcialmente transcrita, se observa que el derecho a ser oído en el marco de la sustanciación de un procedimiento administrativo, constituye una manifestación esencial del ejercicio del derecho a la defensa, que a su vez, se encuentra conforme a lo dispuesto en el texto constitucional.

Por su parte, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en su artículo 19, numeral 4, establece:

“Artículo 19. Los actos de la Administración serán absolutamente nulos en los siguientes casos:

1. Cuando así esté expresamente determinado por una norma constitucional o legal;
2. (omissis)
3. (omissis)
4. Cuando hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido.” (Subrayado de este Tribunal).

En este sentido, vale la pena acotar que la violación de las formas procedimentales, pueden verificarse en dos supuestos: (i) violación de trámites y formalidades y (ii) la violación de los derechos de los particulares en el procedimiento. El primer supuesto consiste, en que la Administración viola una norma de procedimiento al momento de la formación del acto. Este vicio en principio, será convalidable, cuando la Administración pueda subsanar la falta cometida durante el procedimiento. Sin embargo, el segundo supuesto acarrea la nulidad absoluta del acto administrativo en virtud que, al verificarse la prescindencia total y absoluta de procedimiento, según lo dispuesto en el artículo 19 numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, la Administración incurre en violaciones a derechos fundamentales como el debido proceso y el derecho a la defensa.

En este sentido, la Sala Políticoadministrativa del Tribunal Supremo de Justicia mediante sentencia número 01131 de fecha 24 de septiembre de 2002, a manera de clarificar el alcance de dicho vicio, estableció lo siguiente:

“(…) Esta Sala ha precisado que la prescindencia total y absoluta del procedimiento legal establecido, conforme al ordinal 4º del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, no se refiere a la violación de un trámite, requisito o formalidad o de varios de

ellos. El vicio denunciado sólo se justifica en los casos en los que no ha habido procedimiento alguno o han sido violadas fases del mismo que constituyen garantías esenciales del administrado (...)" (Subrayado agregado por este Tribunal).

De esta forma, la tendencia jurisprudencial señala que la configuración de tal vicio, sólo es posible cuando no se ha sustanciado el procedimiento, o en aquellos casos en que la fases omitidas inciden directamente sobre las garantías constitucionales al derecho a la defensa de los particulares.

Finalmente, con relación a la vulneración de lo previsto en el artículo 9 conjuntamente con el artículo

62 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, la misma se refiere al contenido del acto administrativo y la obligación por parte de la Administración Tributaria de resolver todos los asuntos planteados por los particulares.

En este sentido, el artículo 9 de la Ley, antes mencionada, establece:

"Artículo 9: Los actos administrativos de carácter particular deberán ser motivados, excepto los de simple trámite, o salvo disposición expresa de la Ley, A tal efecto, deberán hacer referencia a los hechos y a los fundamentos del acto."

Por su parte, el artículo 62 eiusdem, prevé:

"Artículo 62: El acto administrativo que decida el asunto resolverá todas las cuestiones que hubieren sido planteadas, tanto inicialmente como durante la tramitación."

Ahora bien, analizando el caso concreto, todas las denuncias esgrimidas por la sociedad recurrente, se fundamentan en la falta de valoración de las pruebas promovidas las cuales tenían por objeto demostrar que las actividades celebradas por la sociedad mercantil, son de índole civil y no mercantil, como lo indicó la Administración Tributaria Municipal y, por ende, no es susceptible del pago de impuestos municipales ni de la tramitación de la licencia de actividades económicas. Siendo ello así, no se evidencia un menoscabo de los derechos denunciados, sino la errónea interpretación por parte de la Administración Tributaria Municipal de las pruebas promovidas por la parte recurrente, que configuran el vicio en la causa, decidido en el punto anterior del presente fallo.

En el presente caso, la denuncia esencial presentada por la parte recurrente versa en torno a la falta de valoración de las pruebas presentadas en el marco de la sustanciación del procedimiento administrativo, por parte de la Administración Tributaria Municipal, por lo tanto se procede a analizar la denuncia ya no como una violación al derecho a la defensa y al derecho a ser oído, sino como el resultado del silencio de pruebas que genera indefectiblemente el vicio en la causa, el cual a su vez es contradictorio con el vicio de inmotivación en el presente caso.

Es importante señalar que la prueba de experticia evacuada en sede administrativa, concluyó que la sociedad mercantil se dedica a la prestación de servicios profesionales en el campo de la ingeniería en un porcentaje de noventa y ocho con cuarenta y tres por ciento (98,43%) de las operaciones realizadas por la sociedad recurrente.

No obstante a lo anterior, al observar el contenido del acto administrativo recurrido, el órgano superior jerárquico sostuvo que:

“De dicha experticia se puede observar que la sociedad mercantil DEPROEX, C.A., lleva su propia contabilidad, y que los ingresos son por el ejercicio de servicios de ingeniería, que como lo menciona la experta serían ‘servicios profesionales’, pero no entiende la recurrente que aún cuando los servicios sean prestados por personas graduadas de la carrera de ingeniería, esto no afecta en nada la responsabilidad de DEPROEX, C.A., respecto de la municipalidad, pues los servicios son prestados por persona jurídica debidamente constituida, no por los profesionales que de manera unilateral realizan las labores que corresponda, o en su defecto por una asociación profesional, este no es el caso de autos, los servicios son prestados por la sociedad mercantil DEPROEX, C.A., y se reflejan en la contabilidad de dicha sociedad, no en la contabilidad de cada uno de los profesionales de la ingeniería que por honorarios se le asigne por la realización de los servicios.

De igual forma, se percata ese Superior Jerarca, que muchos de los contratos son realizados a empresas del estado, y que de conformidad con las normas de contratación pública, la misma por la forma en que se refleja en la experticia contable, debió ser contratada entre la empresa contratante y DEPROEX, C.A., esto se observa de forma muy clara en el texto de la experticia contable de la manera siguiente:

‘Contrato Elecnor de Venezuela, S.A.: En este contrato DEPROEX, C.A., funge como subcontratista para realizar trabajos de Ingeniería de Detalle Civil Electromecánica y funcional de Servicio (sic) Auxiliares para la construcción de la S/E (...)’ (resaltado de este Superior Jerarca).

De todo lo anterior, este Superior Jerárquico, no puede sino apuntalar todo lo decidido precedentemente, siendo que la empresa DEPROEX, C.A., no logra desvirtuar la legitimidad de las actuaciones de la Administración Tributaria Municipal”.

De la cita parcial del acto administrativo impugnado, se observa que la Administración Tributaria Municipal no apreció los fallos que ha dictado la máxima instancia judicial con respecto a la materia, tendencia que ha concluido que las sociedades mercantiles pueden ejercer perfectamente las denominadas profesiones liberales, por cuanto, ciertamente, la persona jurídica per sé no puede desempeñarla, correspondiéndole a las personas naturales que las constituyen y representan el aplicar sus conocimientos en cumplimiento del objeto social, siendo éstos quienes generan los ingresos de la sociedad mercantil.

Asimismo, reconoce la Administración Municipal que la experticia califica la actividad desarrollada por la recurrente como servicios profesionales, sin embargo, le otorgó un alcance y un razonamiento que se aparta de lo previsto tanto en el ordenamiento jurídico como en los distintos análisis jurisprudenciales emanados tanto de la Sala Constitucional como de la Sala Politicoadministrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

Además de lo anterior, la Administración Municipal se encuentra obligada a analizar el objeto social y las actividades desarrolladas por la sociedad mercantil, más allá de su forma societaria, lo cual no hizo. Sobre el particular la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia de fecha 23 de mayo de 2012, estableció lo siguiente:

“(Omissis)

Ocurre así el abandono del cariz civil que le es propio a la gestión profesional, ya que se asume como objeto principal de la asociación la explotación de actos inherentes a la

materia comercial e industrial (artículo 2 del Código de Comercio), positivamente denominados actos objetivos de comercio, lo cual evidencia, que el parámetro delimitador de la naturaleza (civil o mercantil) de la actividad desarrollada es material y formal, pero no subjetivo, pues los denominados profesionales libres pueden asociarse incluso en formulas organizativas de carácter mercantil y, aun así, ejercer esencialmente su profesión manteniendo el rasgo civil de su actividad o, por el contrario, pueden actuar bajo formulas societarias civiles que fungen de mampara para el desarrollo de actos de comercio.

De tal manera, que a partir de la publicación de este fallo se establece con carácter vinculante que la calificación de la naturaleza de la actividad económica desarrollada por asociaciones de profesionales liberales, se encuentra determinada por el campo de actuación principal de la asociación (independientemente de su fórmula societaria), con lo cual, tendrán carácter civil sólo aquellas que se concentran en el ejercicio profesional, sin asumir de manera dominante un desempeño comercial que le otorgue beneficios económicos mayores y distintos a los honorarios.

Por las consideraciones anteriores, resulta esencial, sin menoscabo del principio de libertad de pruebas, el análisis concatenado de la razón social de la persona jurídica societaria, así como de sus estados contables y cualquier otro instrumento del cual se pueda desprender que, sus beneficios económicos derivan fundamentalmente de la actividad comercial que despliega y que la evidencian como una organización con actividad preponderantemente mercantil, lo cual, a todo evento, debe ser demostrado por la Administración cuando pretenda imputarle a una asociación profesional el desarrollo de una actividad mercantil que en principio no le es propia, pero que podría colocarla en una situación impositiva propia de las sociedades de comercio.

Por ende, cuando se pretenda someter a las asociaciones profesionales a cargas parafiscales u obligaciones tributarias, corresponderá a la Administración develar que sus negocios jurídicos exceden su ámbito civil y que realizan actividades comerciales que producen los ingresos más importantes de su gestión económica.

En el marco de las observaciones anteriores, se observa, que la Sala Político Administrativa de este Alto Tribunal sustentó su decisión, en que la parte solicitante sí es sujeto pasivo de la contribución prevista en los ordinales 1º y 2º del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa, en virtud de su forma mercantil. Es decir, que la sentencia bajo análisis, se limitó a establecer que la forma jurídica de la accionante determinaba su condición de contribuyente, sin advertir que tal circunstancia, no constituye el parámetro que determina la procedencia del acto impugnado.

Antes bien, la referida sentencia debió entrar a analizar si el objeto social de TECNOCONSULT, S.A., se circunscribe al desarrollo de actividades inherentes a la profesión de ingeniería, en cuyo caso, sus servicios son realizados con motivo del ejercicio de profesiones liberales y, en consecuencia, su actividad económica es de naturaleza civil o, si, adicionalmente, dichas actividades sirven de puntal para un despliegue industrial o comercial, de evidente carácter mercantil, que a su vez representa su mayor fuente de ingresos.

Así las cosas, se observa que el citado criterio contradice la doctrina que esta Sala (vid. sentencias Nos. 3241 y 781, dictadas el 12 de diciembre de 2002, en el caso: COVEIN y, 6 de abril de 2006, correspondiente al caso: Humberto Bauder) ha desarrollado respecto a la naturaleza civil del ejercicio de profesiones liberales como la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras.

En consecuencia, a fin de garantizar la uniformidad en la interpretación de normas y principios constitucionales, y, en ejercicio de las potestades que tiene atribuidas en materia de revisión, declara ha lugar la revisión solicitada y, en consecuencia, anula la sentencia que dictó, el 23 de noviembre de 2006, la Sala Político Administrativa de este Máximo Tribunal y, se ordena, a la referida Sala, que decida el asunto, tomando en consideración la doctrina establecida en la presente decisión. Así se declara.”

De la sentencia parcialmente citada se puede apreciar, que la Administración Tributaria Municipal tenía la obligación de analizar lo alegado por la parte recurrente en cuanto a la actividad desarrollada; sin embargo, procedió a desestimar el contenido de la experticia contable, cuando la misma, cónsona con el fallo citado, estableció que el noventa y ocho con cuarenta y tres por ciento (98,43%) de los ingresos percibidos por la sociedad mercantil recurrente, derivan del desarrollo de servicios profesionales.

Como consecuencia de lo anterior, este Tribunal debe declarar la nulidad de la Resolución número 062/2014 de fecha 20 de noviembre de 2014, dictada por el Alcalde del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, por incurrir en el vicio en la causa, al no generarse el hecho imponible conforme a la Ordenanza, en razón de las actividades esencialmente civiles que realiza la sociedad recurrente, las cuales no pueden conforme a los criterios antes expuestos, ser objeto de gravamen por parte de las autoridades municipales. Así se declara.

En consecuencia, la actividad realizada por la sociedad recurrente debe considerarse civil, en virtud de la naturaleza de su objeto y, por lo tanto, no está obligada a solicitar ni mantener licencia de actividades económicas en razón de las actividades esencialmente civiles que realiza, conforme a los criterios antes expuestos. Así se declara. (...)”.