

**Ingresos brutos por operaciones con títulos de deuda pública  
y por diferencial cambiario no deben incluirse en la base imponible  
del impuesto a las actividades económicas**

0197

Asunto: N° AP41-U-2015-000018  
Sentencia: 2183  
Tribunal Superior Primero de lo Contencioso  
Tributario de la Circunscripción Judicial del  
Área Metropolitana de Caracas  
Fecha: 28/07/2016

Partes: BANCO ACTIVO C.A., BANCO UNIVERSAL («BANCO ACTIVO») vs. DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA ALCALDÍA DEL MUNICIPIO CHACAO DEL ESTADO MIRANDA.

Objeto: Recurso Contencioso Tributario contra la Resolución N° L/294.11/2014, dictada en fecha 19 de noviembre de 2014, por la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, a través de la cual confirmó el reparo fiscal por la cantidad de DIECINUEVE MILLONES CIENTO SETENTA Y OCHO MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CINCO BOLÍVARES CON SESENTA CÉNTIMOS (Bs. 19.178.855,60) por concepto de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (ISAE), correspondiente a los ejercicios fiscales 2010, 2011, 2012 y 2013, y e impuso multa por la cantidad de SEIS MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y SEIS BOLÍVARES CON VEINTE CÉNTIMOS (Bs. 6.938.636,20), la cual asciende a un monto total de VEINTISEIS MILLONES CIENTO DIECISIETE MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y UN BOLÍVARES CON OCHO CÉNTIMOS (Bs. 26.117.491,08).

Decisión: Declara **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad mercantil BANCO ACTIVO C.A, BANCO UNIVERSAL, contra la Resolución No. L/294.11/2014, emitida por la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao el 19 de noviembre de 2014, a través de la cual confirmó en su totalidad el Acta de Reparación N° D.A.T.-G-A-F:69-308-2014, emitida por la Auditora Fiscal adscrita a la Gerencia de Auditoría Fiscal de la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miran-

da, el 19 de julio de 2014. Se **ORDENA** a la Administración Tributaria, una vez firme el presente fallo, ajustar el reparo y sus accesorios impuestos y emitir nuevas planillas de liquidación, conforme a las motivaciones del presente fallo. No hay condenatoria en costas procesales a las partes, en virtud de no haber sido ninguna de ellas totalmente vencida en esta causa. Asimismo, conforme a lo previsto en el artículo 287 del Código Orgánico Tributario vigente, una vez firme el presente fallo, se fija un lapso de cinco (5) días continuos para que la contribuyente efectúe el cumplimiento voluntario del mismo.

Así se establece.  
SENTENCIA DEFINITIVA N° 2183  
FECHA 28/07/2016  
REPÚBLICA BOLIVARIANA DE  
VENEZUELA  
PODER JUDICIAL  
Tribunal Superior Primero de lo  
Contencioso Tributario de la  
Circunscripción Judicial del Área  
Metropolitana de Caracas  
205° y 156  
Asunto N° AP41-U-2015-000018  
En fecha 09 de enero de 2015, el  
abogado RAFAEL BADELL  
MADRID, venezolano, mayor de  
edad, titular de la Cédula de Identidad  
N° 5.530.274, inscrito en el Instituto  
de Previsión Social del Abogado bajo  
el N° 22.748, actuando en su carácter  
de apoderado judicial de la contribu-  
yente BANCO ACTIVO C.A.,  
BANCO UNIVERSAL («BANCO  
ACTIVO»), sociedad mercantil  
inscrita ante el Registro Mercantil de  
la Circunscripción Judicial del  
Estado Anzoátegui, el 11 de abril de  
1978, bajo el N° 73, Tomo A, bajo la  
denominación social de BANCO  
HIPOTECARIO ORIENTAL, C.A.,  
modificado posteriormente, a través  
de Acta de Asamblea General Extra-  
ordinaria de Accionista, celebrada el  
11 de marzo ante el Registro Mercan-  
til anteriormente identificado, el 16  
de marzo de 2005, bajo el N° 69,  
Tomo A-09, y así mismo se inscribió  
también ante el Registro Mercantil  
Cuarto de la Circunscripción Judicial  
del Distrito Capital y Estado Miranda,  
el 21 de abril de 2005, bajo el N° 25,  
Tomo 31-A-Cto, y refundidos en un  
solo texto sus Estatutos Sociales  
como consecuencia del proceso de  
transformación de BANCO CO-

MERCIAL a BANCO UNIVER-  
SAL, inscrita ante el mismo Registro  
Mercantil Cuarto supra identificado,  
el 19 de febrero de 2009, bajo el N°  
47, Tomo 24-A-Cto, la cual fue  
autorizada según Resolución N°  
344.08 de fecha 19 de diciembre de  
2008, por la Superintendencia de las  
Instituciones del Sector Bancario,  
publicada en Gaceta Oficial de la  
República Bolivariana de Venezuela  
bajo el N° 39.100 de fecha 16 de  
enero de 2009, modificados los  
Estatutos Sociales a través de  
Asamblea General Extraordinaria de  
Accionista celebrada el 15 de  
diciembre de 2011, e inscrita en el  
Registro Mercantil Cuarto de la  
Circunscripción Judicial del Distrito  
Capital y Estado Miranda, en fecha  
06 de julio de 2012, bajo el N° 38,  
Tomo 91-A, inscrita en el Registro  
de Información Fiscal (R.I.F.) bajo el  
N° J-08006622-7, y Licencias de  
Actividades Económicas bajo el N°  
OC 30100000876, interpuso Recurso  
Contencioso Tributario contra la  
Resolución N° L/294.11/2014,  
dictada en fecha 19 de noviembre de  
2014, por la Dirección de Adminis-  
tración Tributaria de la Alcaldía del  
Municipio Chacao del Estado  
Miranda, a través de la cual confirmó  
el reparo fiscal por la cantidad de  
DIECINUEVE MILLONES CIENTO  
SETENTA Y OCHO MIL OCHO-  
CIENTOS CINCUENTA Y CINCO  
BOLÍVARES CON SESENTA  
CÉN-TIMOS (Bs. 19.178.855,60)  
por concepto de Impuesto sobre  
Actividades Económicas de Industria,  
Comercio, Servi-cios o de Índole  
Similar (ISAE), correspondiente a los  
ejercicios fiscales 2010, 2011, 2012

y 2013, y e impuso multa por la cantidad de SEIS MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y SEIS BOLÍVARES CON VEINTE CÉNTIMOS (Bs. 6.938.636,20), la cual asciende a un monto total de VEINTISEIS MILLONES CIENTO DIECISIETE MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y UN BOLÍVARES CON OCHO CÉNTIMOS (Bs. 26.117.491,08). Por auto dictado en fecha 13 de enero de 2015, se le dio entrada a la presente causa, ordenándose librar boletas de notificación a los ciudadanos Alcalde, Síndico Procurador de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, Fiscal Décimo Sexto del Ministerio Público a Nivel Nacional con competencia en materia Contencioso Administrativa y Tributaria.

El día 14 de enero de 2016, el abogado RAFAEL BADELL MADRID, actuando en su carácter de apoderado judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL, sustituyo poder Apud-Acta a los abogados GUSTAVO J. REYNA, PEDRO PERERA, ALJANDRO DISILVESTRO, INÉS PARRA WALLIS, ARNOLDO TROCONIS, FULVIO ITALIANI, GERALDINE M., D'EMPAIRE, CARLOS OMAÑA, JOSÉ VALENTÍN GONZÁLEZ, ISABELLA REYNA, JOSÉ HUMBERTO FRÍAS, ALBERTO BENSIMOL, HUMBERTO ROMERO-MUCI, ALBERTO J. RUIZ BLANCO, DUBRASKA GALARRAGA PONCE, AIXA, AÑEZ PICHARDI, GREGORY RAMÍREZ, JOAQUÍN LASCURAIN, MARIANA ESPE-

RANZA URREIZTIETA, LILIANA LONGO GERODETTI, JOSÉ MANUEL VALECILLOS, JOAQUÍN DONGOROZ, ISABEL RADA LEÓN, MELISSA ELECHIGUERRA LABARCA, DANIEL BUSTOS NOVAK y ALEJANDRO BLANCO DOALLO, inscritos en el Inpreabogado bajo los Nos. 5.876, 21.061, 22.678, 34.463, 3.347, 45.828, 31.734, 48.466.42.249, 66.225, 56.331, 72.831, 58.813, 84.651, 82.916, 117.904, 117.122, 125.545, 129.881, 113.571, 122.659, 147.634, 144.742, 149.624, 127.074, 117.237, 178.196, 110.245, 221.823 y 219.490, respectivamente.

Mediante Sentencia Interlocutoria N° 27, dictada por este Órgano Jurisdiccional se admitió el presente recurso contencioso tributario y se declaró improcedente la pretensión de amparo cautelar adminiculada al recurso contencioso tributario, así mismo se dejó constancia que la presente causa quedo abierta a pruebas.

En fecha 13 de febrero de 2015, la abogada Isabel Rada León, actuando en su carácter de apoderada judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL, interpuso recurso de apelación contra la Sentencia Interlocutoria N° 27, a través de la cual declaró improcedente la medida cautelar.

A través de auto dictado en fecha 25 de febrero de 2015, se oyó el recurso de apelación en un solo efecto y en consecuencia se ordenó la remisión de las copias certificadas de las actuaciones que rielan en el presente recurso, a la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de

Justicia.

En fecha 25 y 26 de febrero de 2015, se recibieron los escritos de pruebas, presentados por los representantes judiciales que conforman la relación jurídica tributaria en la presente causa.

Por auto de fecha 02 de marzo de 2015, se agregaron los referidos escritos de pruebas.

Así mismo, en fecha 03 de marzo de 2015, el abogado Alejandro Tosta, inscrito en el Inpreabogado bajo el N° 178.130, actuando en su carácter de apoderado judicial del Municipio Chacao del Estado Miranda, se opuso a la prueba de exhibición del expediente administrativo solicitado por la representación judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL.

En este mismo orden de ideas, en fecha 04 de marzo de 2015, el abogado Alejandro Blanco Doallo, actuando en su carácter de apoderado judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL, consigno copia fotostática del expediente administrativo con ocasión al acto administrativo recurrido.

Por Sentencias Interlocutoria Nos. 36 y 37 dictadas por este Tribunal en fecha 09 de marzo de 2015, admitieron las pruebas promovidas por los representantes judiciales que conforman la relación jurídica tributaria en la presente causa.

A través de acto efectuado en fecha 11 de mayo de 2015, se procedió a nombrar a los expertos contables, quienes consignaron ese mismo acto la carta de aceptación, a los fines de realizar la experticia contable

promovida por la representación judicial de la contribuyente in comento.

Por acta de fecha 17 de marzo de 2015, se procedió a juramentar a los expertos contables y se les concedió un lapso de treinta (30) días de despacho, contados a partir de que los expertos contables designados informen a este Tribunal el inicio de la misma.

En fecha 13 de abril de 2015, la abogada Isabel Rada León, actuando en su carácter de apoderada judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL, solicitó una prórroga, para culminar con la evacuación de la prueba de experticia contable.

Y por auto de fecha 14 de abril de 2015, se acordó la referida prórroga de diez (10) días de despacho, los cuales empezaron a computarse a partir de la presente fecha, con el fin de que los expertos contables consigne el informe pericial en la presente causa.

En este sentido, en fecha 20 de abril de 2015, los Licenciados Luis Aguilera, Karenia Peralta y Juan Carlos Rodríguez, titulares de las Cédulas de Identidad Nos. V-12.396.855, V-10.775.263 y V-8.472.373, designados expertos contables en la presente causa, informaron sobre el inicio de la experticia contable.

Posteriormente, en fecha 27 de abril de 2015, la abogada Isabel Rada León, actuando en su carácter de apoderada judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL, solicitó nuevamente una prórroga del lapso de evacuación.

Por auto de fecha 28 de abril de 2015, se negó dicha prórroga, en virtud de que había transcurrido un lapso de seis (06) días de despacho de un total de treinta (30) otorgado a los expertos, a través de Sentencia Interlocutoria N° 37 anteriormente ut supra identificada.

En fecha 01 de junio de 2015, los expertos contables, solicitaron una prórroga de treinta (30) días de despacho, a los fines de consignar el informe pericial.

Por auto de fecha 02 de junio de 2015, se acordó la prenombrada prórroga, la cual se acordó computarse a partir del vencimiento de la primera.

En fecha 16 de julio de 2015, los ciudadanos Luis R. Aguilera, Karenia Peralta y Juan Carlos Rodríguez, en su carácter de expertos contables, solicitaron una prórroga de treinta (30) días de despacho, a los fines de consignar el dictamen pericial.

A través de auto dictado en fecha 20 de julio de 2015, se acordó la referida prórroga.

En fecha 06 de octubre de 2015, los expertos contables supra identificados, solicitaron nuevamente una prórroga de diez (10) días de despacho para consignar el informe pericial; y por auto de fecha 13 de octubre de 2016 se acordó la prenombrada prórroga.

Así mismo, en fecha 04 de noviembre de 2015 consignaron el dictamen pericial ordenándose agregar a los autos en fecha 05 de noviembre de 2015.

El día 02 de diciembre de 2015, fueron consignados los escrito de Informes, uno, por los ciudadanos Edgar Prado Acevedo y Jeaneycer

Subero Rodríguez, actuando en su carácter de apoderados judiciales del Municipio Chacao del Estado Miranda, y el otro, por los abogados Humberto Romero Muci e Isabel Rada León, actuando en su carácter de apoderado judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL.

En fechas 17 de diciembre de 2015 y 19 de enero de 2016, las partes que conforman la relación jurídica tributaria en la presente causa, consignaron los escritos de observaciones a los informes.

Por auto de fecha 20 de enero de 2016, se dijo «VISTOS» entrada la presente causa en estado de dictar sentencia.

En fecha 30 de junio de 2016, el abogado Alejandro Tosta Castillo, actuando en su carácter de apoderado judicial del Municipio Chacao del Estado Miranda, solicitó se dicte sentencia en la presente causa.

Y en fecha 07 de julio de 2016, la abogada Isabel Rada León, actuando en su carácter de apoderada judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL, solicitó sentencia en la presente causa.

Por auto 19 de julio de 2016, se aboco de la presente causa, la Juez Suplente y se ordenó librar Cartel de Notificación a las Puertas del Tribunal, a las partes que intervienen en la presente causa.

## II ANTECEDENTES

La Resolución N° 294.11 supra identificada, surge con ocasión al

Acta Fiscal No. D.A.T. –G.A.F. 69-308-2014, levantada en fecha 9 de julio de 2014, por la ciudadana Corinta López González, titular de la cédula de identidad N° 11.382.180, en su condición de Auditora Fiscal de la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, en la cual se formularon reparos a las Declaraciones de Ingresos Brutos presentadas por el recurrente para los períodos fiscales 2010, 2011, 2012 y 2013, que sirvieron de base para determinar el Impuesto a las Actividades Económicas de cada uno de los períodos fiscales mencionados. En dicha acta se determinó una diferencia de impuesto por la cantidad de DIECINUEVE MILLONES CIENTO SETENTA Y OCHO MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CINCO BOLÍVARES CON SESENTA CÉNTIMOS (Bs. 19.178.855,60), y se imputó la posible comisión del ilícito tributario de contravención, previsto en el artículo 101 de la Ordenanza Sobre Actividades Económicas Del Municipio Chacao Del Estado Miranda.

Por disconformidad del Acta Fiscal N° D.A.T. G-A-F: 69-308-2014, en fecha 10 de octubre de 2014, la recurrente presentó escritos de descargos contra el acta de reparo por supuestamente adolecer de vicios de nulidad absoluta. En el mencionado escrito de descargos se solicitó la apertura de un lapso probatorio.

En fecha 19 de noviembre de 2014, la Dirección de Administración Tributaria del Municipio Chacao dictó la Resolución No. L/294.11/2014, mediante la cual se confirmó el reparo fiscal por concepto de Impuesto Sobre Actividades Económicas durante los ejercicios fiscalizados y se imputó la supuesta comisión del ilícito tributario de contravención, previsto en el artículo 101 de la Ordenanza Sobre Actividades Económicas Del Municipio Chacao Del Estado Miranda, por un monto de SEIS MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y SEIS BOLÍVARES CON VEINTE CÉNTIMOS (Bs. 6.938.636,20), con la aplicación del concurso real de delitos previstos en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial No. 37.305 de fecha 17 de octubre 2001, cuerpo normativo vigente al momento de la imposición de la multa en referencia.

Por disconformidad de la prenombrada Resolución, la representación judicial de la contribuyente interpuso en fecha 09 de enero de 2015, recurso contencioso tributario, correspondiendo su conocimiento y decisión, previa distribución de la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos de los Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas (U.R.D.D.), a este Órgano Jurisdiccional quien a tales efectos observa:

**III  
ALEGATOS DE LA  
REPRESENTACIÓN JUDICIAL DE LA  
CONTRIBUYENTE VIOLACIÓN DEL  
DERECHO A LA DEFENSA AL  
OMITIRSE EN LA FISCALIZACIÓN  
FORMALIDADES ESENCIALES DEL  
PROCEDIMIENTO LEGALMENTE  
ESTABLECIDO PARA LA  
SUSTANCIACIÓN DEL SUMARIO  
ADMINISTRATIVO PREVISTO EN EL  
CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO**

Al respecto, la representación judicial del recurrente denunció la violación del artículo 189 del Código Orgánico Tributario que regula el procedimiento de fiscalización de las obligaciones tributarias por remisión del artículo 167 de la Ley del Poder Público Municipal. Concretamente, el recurrente señaló que «...las disposiciones mencionadas resultaron violentadas por la DAT al omitir la apertura y sustanciación del lapso de pruebas expresamente solicita por BANCO ACTIVO en su escrito de descargos, con base en las normas que regulan el inicio, sustanciación y terminación de la fase de sumario administrativo que debía abrirse con posterioridad a la presentación del escrito de descargos».

La representación judicial del recurrente mencionó que el correspondiente escrito de descargos fue presentado en fecha 10 de octubre de 2014 y la Resolución No. L/294.11/2014 fue notificada al recurrente en fecha 20 de noviembre de 2014, correspondiendo un plazo de 41 días continuos «...sin que mediara auto en el expediente administrativo que diera inicio y permitiera a mi representada evacuar las pruebas

pertinentes del caso». Tomando como base lo anterior, la representación judicial del recurrente arguyó la violación del debido procedimiento administrativo y solicitó en su escrito recursivo que sea declarada la nulidad absoluta del acto recurrido.

**FALSO SUPUESTO DE DERECHO AL CONSIDERAR QUE LOS INGRESOS BRUTOS PROVENIENTES DE OPERACIONES CON BONOS DE LA DEUDA PÚBLICA NACIONAL DEBEN SER INCLUIDOS EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS PARA LOS EJERCICIOS FISCALIZADOS.**

La representación judicial del recurrente alegó la existencia de un falso supuesto de derecho por la supuesta falta de aplicación de la norma consagrada en el artículo 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Expresó concretamente que dicha norma «...prohíbe la inclusión en la base imponible del ISAE de ingresos brutos que representen beneficios fiscales otorgados por el Poder Nacional». Resulta evidente, a la representación judicial del recurrente, que «...los ingresos brutos obtenidos por las operaciones realizadas por BANCO ACTIVO con títulos valores durante los ejercicios fiscalizados, registradas en las partidas contables N° 512 (ingresos por inversiones en títulos valores) y 538 (ganancia en inversiones en títulos valores), constituyen beneficios fiscales que deben ser excluidos de la base imponible del ISAE». En este sentido, la representación judicial del

recurrente arguyó que, en el caso concreto, el reparo formulado por concepto de intereses y ganancias de capital asociados a las transacciones con bonos de la deuda pública nacional emitidos por la República, y de otros títulos valores representativos de deuda pública, emitidos por entes descentralizados de la República y avalados por ésta, representan beneficios fiscales nacionales según el artículo 14 numeral 13 de la respectiva Ley de Impuesto Sobre La Renta y, por lo tanto, los ingresos brutos asociados a estas operaciones deben ser excluidas de la base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas en aplicación del artículo 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal precitada.

Así mismo, la representación judicial del recurrente alegó la infracción, por falta de aplicación, del artículo 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y solicitó en su escrito recursivo sea declarada la nulidad absoluta del acto recurrido.

**FALSO SUPUESTO DE DERECHO AL INCLUIR INDEBIDAMENTE INGRESOS BRUTOS PROVENIENTES DE GANANCIAS EN CAMBIO EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS PARA LOS EJERCICIO FISCALIZADOS.**

Con respecto a este punto, la representación judicial del recurrente alegó igualmente la supuesta existencia de un falso supuesto de derecho por falta de aplicación de la norma del artículo 214 numeral 3 de la Ley Orgánica del Poder Público Muni-

cipal. Expresó concretamente que dicha norma: «...prohíbe la inclusión en la base imponible del ISAE los ingresos brutos derivados por diferencial cambiario». Señalo el recurrente que el supuesto error denunciado llevo a la Administración Tributaria Municipal a incluir erróneamente «...ingresos brutos por diferencial cambiario registrados en la partida contable Cuenta N° 532 (...) cuando lo cierto es que los ingresos brutos provenientes de diferencia en cambio son meros ajuste contables, ordenados compulsivamente por las autoridades competentes a través de resoluciones y normas técnicas de información financiera, siendo los mismos ni líquidos, ni efectivamente percibidos...». Igualmente la representación judicial expresó que «...los ajustes meramente contables como son los provenientes del diferencial cambiario, deben ser excluidos de la base imponible del ISAE; ello en atención a que tales ingresos no son consecuencia del ejercicio de una actividad económica, sino por el contrario son el producto de la fluctuación de la paridad cambiaria de activos denominados en moneda extranjera en términos de la moneda de curso legal». Tomando como base lo anterior, la representación judicial del recurrente alegó la infracción, por falta de aplicación, del artículo 214 numeral 3 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y solicitó en su escrito recursivo sea declarada la nulidad absoluta del acto recurrido.

**FALSO SUPUESTO DE DERECHO, AL CONSIDERAR QUE EL RECURRENTE PUEDE SER SUJETO AGENTE DEL ILÍCITO**

**TIPIFICADO EN EL ARTÍCULO 101 DE LA ORDENANZA SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

La representación judicial del recurrente afirmó que al no existir ninguna omisión de ingresos tributarios por sus argumentos precedentes no tiene lugar el ilícito de contravención tipificado en el artículo 101 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao.

Tomando como base lo anterior, la representación judicial del recurrente alegó un falso supuesto de derecho por cuanto supuestamente no se ha verificado el hecho típico y solicitó en su escrito recursivo sea declarada la nulidad absoluta del acto recurrido. **FALSO SUPUESTO DE HECHO, POR ESTIMAR ERRÓNEAMENTE QUE SE COMETIÓ INTENCIONALMENTE EL ILÍCITO TIPIFICADO EN EL ARTÍCULO 101 DE LA ORDENANZA.**

Afirmó la representación judicial del recurrente que al no existir intencionalidad probada que desvirtuaré la presunción de inocencia se incurrió en un falso supuesto de hecho al considerar verificado el ilícito cuando es necesario el elemento subjetivo de culpabilidad. Tomando como base lo anterior, la representación judicial del recurrente alegó un falso supuesto de hecho y solicitó en su escrito recursivo sea declarada la nulidad absoluta del acto recurrido.

**FALSO SUPUESTO DE DERECHO, AL CONSIDERAR SUPUESTAMENTE PUNIBLES LOS HECHOS COMETIDOS. AUSEN-**

**CIA DE CULPABILIDAD.**

Indicó la recurrente que el ilícito impuesto por la Alcaldía Chacao no le es imputable, en tanto dicha Alcaldía omitió que el ilícito dispuesto en el artículo 101 de la Ordenanza de Actividades Económicas del Municipio Chacao es un ilícito de naturaleza dolosa, y esa Alcaldía no demostró, más allá de cualquier duda razonable, la culpabilidad del recurrente. Tomando como base lo anterior, la representación judicial del recurrente alegó un falso supuesto de derecho y solicitó subsidiariamente en su escrito recursivo sea declarada la nulidad absoluta del acto recurrido.

**IMPROCEDENCIA DE LA MULTA IMPUESTA POR CUANTO EN EL PRESENTE CASO SUPUESTAMENTE APLICA LA EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD PENAL TRIBUTARIA RELATIVA AL ERROR DE DERECHO EXCUSABLE.**

Como argumento subsidiario, afirmó la representación judicial del recurrente que a los hechos imputables les es aplicable la eximente de responsabilidad penal tributaria relativa al error de derecho excusable al considerar que los ingresos reparados no eran objeto del Impuesto sobre Actividades Económicas. Se evidencia que la representación judicial del recurrente alegó la eximente de responsabilidad y solicitó subsidiariamente en su escrito recursivo sea declarada la nulidad parcial del acto recurrido sobre este punto.

IV

**ALEGATOS DE LA  
REPRESENTACIÓN JUDICIAL  
DEL MUNICIPIO CHACAO DEL  
ESTADO MIRANDA**

PROTECCIÓN DEL DERECHO A LA DEFENSA AL NO OMITIRSE EN LA FISCALIZACIÓN FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO LEGALMENTE ESTABLECIDO PARA LA SUSTANCIACIÓN DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO PREVISTO EN EL COT.

La representación judicial del Municipio Chacao alegó que la Dirección de Administración Tributaria actuó de conformidad con el ordenamiento jurídico al dictar la Resolución L/294.11/2014 que fue sustanciado un procedimiento administrativo con garantías al particular en todas sus fases, sino que el mismo se hizo sobre base cierta, con apoyo en los elementos aportados por la recurrente, definiendo los ingresos que deliberadamente fueron excluidos del gravamen municipal y estableciendo no solo la competencia en esta materia sino los motivos por los cuales la Administración considera que los ingresos excluidos deben ser incorporados dentro de la base de cálculo del impuesto local. La representación judicial del Municipio Chacao arguyó que no existió una violación al artículo 189 del Código Orgánico Tributario por no dictarse la apertura de un lapso de promoción de pruebas al existir esta oportunidad procesal que se computa de pleno derecho dentro de lo dispuesto en el artículo 188 eisdem.

Concretamente señala la representación judicial del Municipio en su escrito de informes: «A tales efectos, llama poderosamente la atención de esta representación municipal el hecho de que habiendo ejercido el contribuyente los descargos correspondientes pretenda el otorgamiento de un lapso probatorio que corre paralelamente a los 25 días previstos para presentación del escrito de descargos, lo cual es suficientemente desarrollado en el artículo 188 del Código Orgánico Tributario, y es allí precisamente donde radica la interpretación acomodaticia efectuada por el contribuyente al pretender la apertura de un lapso que probatorio que le es otorgado por el propio Código Orgánico Tributario en su artículo 188 de forma expresa y que transcurrió fatalmente sin que el contribuyente promoviera las pruebas respectivas...» Tomando como base lo anterior, la representación judicial del Municipio alegó la inexistencia de violaciones a formalidades esenciales del procedimiento establecido para la sustanciación del sumario administrativo y solicitó que así sea declarado.

**EN CUANTO A LAS ACTIVIDADES GRAVABLES CON EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y LA PROCEDENCIA DEL VICIO DEL FALSO SUPUESTO.**

Esta representación judicial del Municipio Chacao Alegó que los ingresos brutos del recurrente que son provenientes de las operaciones con bonos de la deuda pública son gravables con el Impuesto a las Actividades Económicas, según la Ordenanza de Actividades Econó-

micas del Municipio Chacao, al resultar subsumibles en las actividades determinadas en el Grupo XVII «Actividades de intermediación financiera y ramos conexos», con una alícuota del 1,77%. Igualmente, la representación judicial de Municipio Chacao señaló que dichos ingresos provienen de la actividad habitual del contribuyente según se desprende de su documento constitutivo y que dicha actividad es ejercida desde un establecimiento permanente en el Municipio Chacao. Sobre el carácter de la exención de las operaciones con títulos de deuda pública, se manifestó la representación judicial del Municipio: «Afirmar que el (sic) existe una contradicción en las exenciones otorgadas en materia de impuesto sobre la renta y la base imponible del impuesto sobre actividades económicas como mal pretende hacerlo valer el contribuyente, representaría una negación directa a la Constitución y, en consecuencia, a la autonomía que este mismo texto normativo otorgó a los entes locales, por lo que el hecho de que una determinada actividad se encuentre exenta de otros impuestos nacionales o estatales, no implica necesariamente que esa misma actividad no pueda ser gravada con impuestos municipales». Tomando como base lo anterior, la representación judicial del Municipio alegó la correcta aplicación de las disposiciones legales y solicitó así sea declarado.

**CONSIDERACIÓN AL INCLUIR INGRESOS BRUTOS PROVENIENTES DE GANANCIAS EN CAMBIO EN LA BASE IMPONIBLE DEL ISAE PARA LOS**

**EJERCICIO FISCALIZADOS.**

La representación judicial del Municipio Chacao alegó que, al provenir los ingresos de ganancias en cambio de una actividad económica gravable como la intermediación financiera, dichos ingresos son parte la base imponible del Impuesto Sobre Actividades Económicas. Concretamente estableció la representación judicial del Municipio: «...resulta claro para esta representación municipal y así lo hacemos ver ante ese Tribunal que contrario a lo que pretende sostener la representación de la recurrente, la actividad que ejerce su representada en jurisdicción del Municipio Chacao, consiste precisamente –entre otras actividades- en intermediación financiera, lo cual comprende la negociación, suscripción, compra, venta por cuenta propia o de terceros, recibir o dar en prenda, garantizar o no la colocación de acciones, cuotas de capital, obligaciones y derechos de sociedades, siendo que tales operaciones son catalogadas por el Código de Comercio como actos de comercio.» Advierte, que con base lo anterior, alegó la correcta interpretación de las disposiciones legales y solicitó así sea declarado.

**PROCEDENCIA DE LA MULTA IMPUESTA**

Alegó la representación judicial del Municipio Chacao que al verificarse una disminución de los ingresos tributarios causada por el contribuyente, dedujo la comisión del ilícito establecido en el artículo 101 de la Ordenanza de Actividades Económica del Municipio Chacao, por lo que procedió a la imposición de la

sanción establecida en la Ordenanza. Desechó igualmente la procedencia del supuesto error de derecho excusable por falta de prueba del recurrente. Tomando como base lo anterior, la representación judicial del Municipio alegó la procedencia de las sanciones establecidas y solicitó así sea declarado.

## V MOTIVACIÓN PARA DECIDIR

De la lectura efectuada a toda la documentación que corre inserta en el expediente judicial, se desprende que la controversia planteada en el presente caso se contrae a determinar la procedencia o no de los siguientes argumentos: (i) Violación del derecho a la defensa por cuanto a el recurrente no se le permitió aportar los medios probatorios para desvirtuar las determinaciones de diferencias realizadas, conforme a lo establecido en los artículos 156 y 158 del Código Orgánico Tributario del 2001, (ii) falso supuesto de derecho al considerar que los ingresos brutos provenientes de operaciones con bonos de la deuda pública nacional deben ser incluidas en la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas; (iii) falso supuesto de derecho al incluir ingresos brutos provenientes de ganancias en cambio dentro de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas; (iv) falso supuesto de hecho, por estimar erróneamente que se cometió intencionalmente el ilícito tipificado en el artículo 101 de la Ordenanza de Actividades Económica del Municipio Chacao; y (v) la procedencia de la eximente de

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

(i) Violación del derecho a la defensa  
El contribuyente manifestó la existencia de una violación de su derecho a la defensa debido a que no se manifestó, mediante ningún acto que constaré en el expediente, la apertura del lapso de promoción de pruebas solicitado para promover las pruebas que dieran sustento a sus defensas contra el Acta Reparó. Es ineludible la necesidad, en concordancia con las normas constitucionales que consagran el debido proceso y el derecho a la defensa, que en cualquier procedimiento administrativo exista la oportunidad para que los afectados por una actuación administrativa hagan valer las defensas que consideren necesarias. Sobre esta necesidad se ha expresado incontables veces nuestro máximo Tribunal en Sala Político Administrativa: La jurisprudencia de esta Sala ha venido manteniendo de forma pacífica el criterio de que los derechos a la defensa y al debido proceso denunciados comprenden: el derecho a ser oído, puesto que no podría hablarse de defensa alguna, si el administrado no cuenta con esta posibilidad; 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 éste ha sido iniciado de oficio; el derecho a tener acceso al expediente, con el propósito de examinar en cualquier estado del procedimiento las actas que lo componen; el derecho que tiene el administrado a presentar

pruebas que permitan desvirtuar los alegatos ofrecidos en su contra por la Administración; el derecho que tiene toda persona a ser informada de los recursos y medios de defensa y, finalmente, el derecho a recibir oportuna respuesta a sus solicitudes. Por su parte, el debido proceso constituye una garantía constitucional aplicable también a todas las actuaciones judiciales y administrativas, y definitivamente orientado a la protección jurídica de los particulares, proporcionándoles, entre otros, el acceso a la justicia y a los recursos legalmente establecidos, así como al derecho a un tribunal competente, a la presunción de inocencia y a la ejecución del procedimiento correspondiente. (Vid. Sentencia N° 01596 del 05 de noviembre de 2009, caso: Yousef Yammine Mahuat) (Resaltado de este Tribunal). Concretamente, la promoción y evacuación de pruebas es un pilar fundamental de tal necesidad ya que permite trasladar al proceso judicial o administrativo los hechos que puedan dar validez a sus alegatos y hace necesario que para ambas partes sea claro el lapso donde tengan lugar ambas actividades procesales, en concordancia con el principio de libertad probatoria y oportunidad de prueba. En el caso concreto del Sumario Administrativo consecuencia del procedimiento de fiscalización tributaria, son los artículos 188 y 189 del Código Orgánico Tributario los que consagran las normas que establecen las oportunidades procesales correspondientes para que tengan lugar los actos de promoción y evacuación de pruebas a que hayan lugar. El encabezado del artículo 188 del

Código Orgánico Tributario establece:

«Vencido el plazo establecido en el artículo 185 de este Código, sin que el contribuyente o responsable procediera de acuerdo con lo previsto en dicho artículo, se dará por iniciada la instrucción del Sumario teniendo el afectado un plazo de veinticinco (25) días hábiles 49 Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17/10/2001 para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. En caso que las objeciones contra el Acta de Reparación versaren sobre aspectos de mero derecho, no se abrirá el Sumario correspondiente, quedando abierta la vía jerárquica o judicial.» (Subrayado de este Tribunal).

Por otro lado, el artículo 189 del Código Orgánico Tributario, reza lo siguiente:

«Vencido el plazo dispuesto en el artículo anterior, siempre que el contribuyente o responsable hubiere formulado los descargos, y no se trate de un asunto de mero derecho, se abrirá un lapso para que el interesado evacue las pruebas promovidas, pudiendo la Administración Tributaria evacuar las que considere pertinentes. Dicho lapso será de quince (15) días hábiles, pudiéndose prorrogar por un período igual, cuando el anterior no fuere suficiente y siempre que medien razones que lo justifiquen, los cuales se harán constar en el expediente.» (Subrayado de este tribunal).

De los artículos in comento, se evidencia que, la oportunidad procesal para promover pruebas se encuentra conjunta al lapso de presentación del escrito de descargos,

que se reputa iniciado el día siguiente al vencimiento del lapso de emplazamiento para la rectificación de las declaraciones y el pago de la diferencia determinada en la fiscalización, según lo establecido en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario.

Sobre los lapsos que deben transcurrir ineludiblemente en el Sumario Administrativo, nuestro máximo tribunal en Sala Político Administrativa ha reseñado:

«...Ahora bien, observa esta Sala que el referido procedimiento de fiscalización y determinación seguido a la sociedad mercantil Escalante San Cristóbal, C.A., se encuentra previsto en la Sección Sexta del Capítulo III del Código Orgánico Tributario (2001), el cual se encuentra delimitado en sus artículos 185, 188, 189, 191 y 192, que disponen:

(...)

De la normativa parcialmente transcrita se observa que el referido procedimiento consagra que una vez levantada el acta fiscal los contribuyentes o responsables tienen un plazo de quince (15) días hábiles siguientes a la notificación, para consignar su declaración en caso de no haber sido presentada, corregir la que hubieren presentado o allanarse al pago de las cantidades reparadas; luego, una vez transcurridos estos quince (15) días hábiles, sin que se hubiere presentado la declaración omitida, rectificadas o se hubiere producido el pago, la Administración Tributaria dará por iniciado el respectivo sumario administrativo, concediendo a dichos contribuyentes o responsables un plazo de veinticinco (25) días hábiles

para que presenten los descargos. Asimismo, al vencimiento de estos veinticinco (25) días hábiles contará la Administración Tributaria con el plazo máximo de un (1) año dentro del cual deberá tomar su decisión y 26 notificarla, emitiendo de esta manera la Resolución Culminatoria del Sumario; por tales motivos, tanto la decisión como la notificación deben producirse dentro del indicado plazo máximo de un (1) año, computado por días calendarios o continuos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 10 numeral 1 del Código Orgánico Tributario de 2001, contándose, en consecuencia, desde el día siguiente a aquel en que vence el lapso para presentar el escrito de descargos (25 días hábiles) y terminando el mismo día del año calendario siguiente a aquél. Con base en lo expuesto, destaca esta Sala que son tres (3) los lapsos que deben computarse a objeto de verificar si la Resolución Culminatoria del Sumario administrativo fue dictada y válidamente notificada dentro del plazo máximo de un (1) año; a saber: i) el lapso de quince (15) días hábiles siguientes a la notificación del acta fiscal; ii) el de veinticinco (25) días hábiles contados a partir del vencimiento de los quince (15) anteriores, para presentar el escrito de descargos; y iii) el de un (1) año calendario o continuo, contado a partir del vencimiento de los veinticinco (25) días hábiles de los descargos. (Vid. Sentencia N° 00981 del 7 de octubre de 2010, caso: Escalante San Cristobal) (Resaltado de este Tribunal).

Quedando entonces evidente que el

recurrente disponía de la oportunidad procesal para la promoción de pruebas dentro de los veinticinco (25) días hábiles, establecidos en el artículo 188 eisdem.

En este sentido, la representación judicial del Municipio Chacao destacó lo siguiente:

«como podrá observar ese Tribunal de la revisión del expediente administrativo, la sociedad mercantil recurrente en uso de su derecho a la defensa presentó escrito de descargos contra la referida Acta Fiscal en fecha 10 de octubre de 2014, que riela desde el folio 43 hasta el folio 50 de la pieza marcada «B», demostrándose que en todo momento fue garantizada a la contribuyente la oportunidad procedimental de formular las argumentaciones que considerara necesarias para dar con la cifra exacta del impuesto realmente adeudado, todo de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del Código Orgánico Tributario. Ahora bien, no fue sino hasta la emisión de la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo impugnada que la Dirección de Administración Tributaria con base en las defensas y soportes contables aportados por la sociedad mercantil recurrente en el decurso del procedimiento, procedió a confirmar el acta fiscal e impuso a la contribuyente las sanciones de multa respectivas por la comisión del ilícito tributario de disminución indebida del ingreso tributario, toda vez que la accionante no desvirtuó la comisión del referido ilícito, motivo por el cual mal puede pretender la accionante que en el caso bajo estudio supuestamente no fueron atendidas

las formalidades esenciales que regulan el procedimiento de fiscalización y determinación del tributo referentes a la supuesta orden de inicio del lapso probatorio siguiendo a la oportunidad para ejercer descargos contra las actas fiscales, que supuestamente la Dirección de Administración Tributaria se encontraba obligada a dictar, no pudiendo invocarse una presunta violación del derecho a la defensa que reposa sobre la base de una interpretación acomodaticia a los intereses de la contribuyente que se aleja del espíritu propósito y razón de la normativa que regula la materia, tal y como en efecto veremos de seguida:

Ciudadana Juez debe indicar esta Representación Judicial que la Dirección de Administración Tributaria en ningún momento omitió otorgar el lapso probatorio a la contribuyente en el presente caso, puesto que en todo momento actuó de conformidad con lo previsto en los artículos 185 y siguientes del Código Orgánico Tributario que regulan la fase de descargos y promoción de pruebas del sumario administrativo, observándose con meridiana claridad que la Administración Tributaria no podría suprimir un lapso ope legis que se encuentra previsto en ese instrumento normativo, tal y como en efecto puede observarse de lo dispuesto en los artículos 185 al 188 del referido Código» (Resaltado de este Tribunal).

Es importante destacar que el párrafo único del artículo 189 del Código Orgánico Tributario, establece la no limitación de las facultades de la Administración

Tributaria para promover y evacuar en cualquier momento las pruebas que considere pertinentes. Sin embargo, se desprende de esta norma la falta de limitación de facultades como una potestad discrecional de la Administración Tributaria, y en ningún momento una obligación de dicha administración, en los casos que, a su juicio razonado, no considere suficientemente esclarecido un hecho para la decisión a tomarse en la Resolución Culminatoria del Sumario. En el caso concreto, el recurrente fue notificado el 15 de agosto de 2014, según el misma reconoce en su escrito recursivo, del Acta de Reparación resultado de la auditoría fiscal practicada el 19 de julio de 2014, así como consta en la Resolución N° L/294.11/2014 (curante en folio 2 vto, del escrito recursivo y folio 117 correspondiente a la Resolución, la cual riel en el presente expediente, primera pieza), siendo el día hábil siguiente a dicha fecha 18 de agosto de 2014, el momento en que comenzó a computarse el lapso de quince (15) días hábiles, dispuesto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario, para rectificar la declaración y realizar el pago de las diferencias determinadas en la fiscalización municipal. Una vez agotado el lapso establecido en el emplazamiento, se consideraba abierto de pleno derecho y por mandato de ley el lapso de veinticinco (25) días para presentar los descargos correspondientes, además de promover las pruebas que el recurrente considerará necesarias, establecido en el artículo 188 del Código Orgánico Tributario. Efectivamente, el 10 de octubre de

2014, último día hábil del lapso para presentar escrito de descargos y promover pruebas, el recurrente presentó escrito de descargos, que consta en autos desde el folio 198 al 215 del expediente judicial, donde solicitó dentro de su petitorio «Se abra un lapso de pruebas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 189 del Código Orgánico Tributario».

Se desprende de la solicitud anteriormente transcrita el error de interpretación de los artículos 188 y 189 del Código Orgánico Tributario en que incurrió el recurrente al solicitar la apertura de un lapso que ya se encontraba abierto. De hecho, al no promover ninguna prueba en la oportunidad procesal correspondiente hizo innecesario la apertura del lapso de evacuación de pruebas establecido en el artículo 189 del Código Orgánico Tributario y, de pleno derecho, se comenzó a computar el lapso de un (1) año para dictar la Resolución Culminatoria del Sumario, tal y como lo establece el artículo 192 del Código Orgánico Tributario.

Más allá, no existió además de tal solicitud ningún elemento que diera por entendido, o si quiera presumible, la intención de promover una prueba en concreto por parte del hoy recurrente al solo subsumirse en su escrito de descargos a alegar vicios correspondientes a falsos supuestos de derecho.

Por las razones antes expresadas, se verifica que no fue vulnerado el derecho a la defensa del recurrente al haber contado con una oportunidad procesal preestablecida por ley para promover las pruebas que creyera legales, conducentes y pertinentes,

siendo una potestad discrecional de la Administración Tributaria promover o evacuar cualquier otro elemento probatorio fuera de los lapsos establecidos, por lo que resulta forzoso para este Tribunal declarar la improcedencia de la denuncia formulada por el recurrente frente el particular. Así se declara.

(ii) Falso supuesto de derecho:

Considerar que los ingresos brutos provenientes de operaciones con bonos de la deuda pública nacional deben ser incluidos en la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

El recurrente denunció la existencia de un falso supuesto de derecho al considerar que la exoneración establecida en el artículo 14 numeral 13 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta para las operaciones con bonos de la deuda pública nacional son aplicables para el Impuesto sobre Actividades Económicas por mandato del artículo 214 numeral 2 de Ley del Poder Público Municipal. Las cantidades en discusión sobre este punto son aquellas reflejadas en el mayor analítico, durante los ejercicios fiscales de los años 2010, 2011, 2012 y 2013, de las partidas contables código No. 512, en la cual, de conformidad con el Manual de Contabilidad para Bancos, Otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo, «...se registran los ingresos financieros devengados en el ejercicio por concepto de intereses, comisiones y otros rendimientos financieros, generados por los activos incluidos en el grupo Inversiones en Títulos Valores... Los rendimientos generados por los títulos valores de

disponibilidad restringida se imputan a la subcuenta que corresponda, según el tipo de título transado. Los descuentos o primas en valores mantenidos hasta su vencimiento se incluyen en la subcuenta que corresponda...», por SEISCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL TRESCIENTOS TREINTA Y UN BOLÍVARES CON DEICISÉIS SÉNTIMOS (Bs. 666.254.331,16), y código No. 538, en la cual, de conformidad con el Manual de Contabilidad para Bancos, Otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo, «...se registra la ganancia realizada y las ganancias en venta de inversiones en títulos valores generadas por la diferencia entre el precio de venta y el valor en libros, así como los ingresos que se originen por la amortización de los descuentos de las inversiones en títulos valores mantenidas hasta su vencimiento...», por QUINIENOS NOVENTA Y DOS MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y UN MIL SEISCIENTOS SETENTA Y UN BOLÍVARES CON VEINTE CÉNTIMOS (Bs. 592.891.671,20).

Estima este Tribunal que el objeto de litigio en este punto en particular, es determinar si los ingresos brutos obtenidos por el recurrente durante los ejercicios fiscalizados, reflejados en las cuentas contables No. 512 y 538, correspondientes a rendimientos financieros obtenidos por la tenencia de títulos valores exentos o exonerados del Impuesto Sobre la Renta, y ganancias obtenidas por la negociación de títulos valores exentos o exonerados del Impuesto Sobre la

Renta, respectivamente, forman parte de la base imponible del impuesto a las actividades económicas, de acuerdo al acervo probatorio consignado por las partes en el presente proceso.

En este sentido, este Tribunal trae a colación el artículo 210 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, que establece lo siguiente:

«La base imponible del impuesto sobre actividades económicas está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta Ley o en los acuerdos o convenios celebrados a tales efectos.» (Resaltado de este Tribunal).

En congruencia con lo establecido en el artículo 210 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, el artículo 18 de la Ordenanza de Actividades Económicas del Municipio Chacao indica que:

«El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas está constituido por el ejercicio habitual en la jurisdicción del Municipio Chacao, de una o varias actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, ejercidas con fines de lucro.»

Puede desprenderse de los preceptos legales antes citados que la base imponible para determinar el Impuesto Sobre Actividades Económicas se refiere a aquellos ingresos brutos efectivamente percibidos (elemento objetivo) en el período impositivo

(elemento temporal), correspondiente a actividades desplegadas en la jurisdicción del Municipio (elemento espacial).

Al no resultar controvertido que los montos establecidos en las partidas contables No. 512 y No. 538 tienen el carácter de ingresos brutos es inoficioso pasar a realizar un análisis más profundo sobre dicho carácter.

Sin embargo, la actividad argumentativa del recurrente recayó ciertamente en la exclusión de estos ingresos brutos de la base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas, por gozar de beneficios fiscales otorgados por el Poder Público Nacional, sosteniendo como fundamento legal de sus alegatos el artículo 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, conjuntamente con el artículo 23 numeral 6 de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao, todos del siguiente tenor:

«Artículo 214. No forman parte de la base imponible:

1. El Impuesto al Valor Agregado o similar, ni sus reintegros cuando sean procedentes en virtud de la ley.
2. Los subsidios o beneficios fiscales similares obtenidos del Poder Nacional o Estatal.
3. Los ajustes meramente contables en el valor de los activos, que sean resultado de la aplicación de las normas de ajuste por inflación previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta o por aplicación de principios contables generalmente aceptados, siempre que no se hayan realizado o materializado como ganancia en el correspondiente ejercicio.
4. El producto de la enajenación de bienes integrantes del activo fijo de

las empresas.

5. El producto de la enajenación de un fondo de comercio de manera que haga cesar los negocios de su dueño.

6. Las cantidades recibidas de empresas de seguro o reaseguro como indemnización por siniestros.

7. El ingreso bruto atribuido a otros municipios en los cuales se desarrolle el mismo proceso económico del contribuyente, hasta el porcentaje que resulte de la aplicación de los Acuerdos previstos en esta Ley, cuando éstos hayan sido celebrados» (resaltado de este tribunal).

«Artículo 23 numeral 6: No forman parte de la base de cálculo los siguientes conceptos: (...) 6. Los demás conceptos excluidos por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal» (Resaltado de este Tribunal).

Por lo tanto, es necesario para esta juzgadora analizar las partidas contables No. 512 y No. 538 para dilucidar qué tipo de ingresos brutos reflejan y verificar si efectivamente cuentan con algún beneficio fiscal otorgado por la República, en los términos de los artículos precitados. Para ello, debe esta juzgadora pronunciarse sobre el valor probatorio de la prueba de experticia evacuada en el presente asunto, siendo aplicable el artículo 467 del Código de Procedimiento Civil, por remisión expresa que hace el artículo 332 del Código Orgánico Tributario: «Artículo 332: En todo lo no previsto en este Título, y en cuanto sea aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones del Código de Procedimiento Civil».

Según el artículo 467 del Código de Procedimiento Civil, el dictamen de los expertos debe cumplir los requisitos legales establecidos en el Código

Civil y contener el objeto de la experticia. Señala expresamente el artículo citado que:

«El dictamen de los expertos deberá rendirse por escrito ante el Juez de la causa o subcomisionado, en la forma indicada por el Código Civil. Se agregará inmediatamente a los autos y deberá contener por lo menos: descripción detallada de lo que fue objeto de la experticia, métodos o sistemas utilizados en el examen y las conclusiones a que han llegado los expertos» (Resaltado de este Tribunal).

Por su parte, los requisitos establecidos por el Código Civil se concretan en el artículo 1.425 del Código Civil, cuyo tenor es el siguiente:

«Artículo 1.425. El dictamen de la mayoría de los expertos se extenderá en un solo acto que suscribirán todos, y debe ser motivado, circunstancia sin la cual no tendrá ningún valor. Si no hubiere unanimidad, podrán indicarse las diferentes opiniones y sus fundamentos.»

Debe agregar este Tribunal que dicha motivación va más allá de un mero hilo argumentativo y debe estar respaldada, logrando así que, en conjunto con la aplicación de los conocimientos especializados de los designados expertos, sea posible analizar ciertos hechos bajo conocimientos técnicos y trasladar tales conclusiones al proceso para dilucidar hechos que puedan traer convencimiento al juez. En adición, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha sostenido que «del Informe presentado por los expertos contables no se observan apreciaciones desde el punto de vista jurídico, razón por la que está sufi-

cientemente razonado y motivado, toda vez que los elementos valorados y examinados por los peritos están ajustados a derecho (...), logrando así la sociedad (...) desvirtuar los reparos formulados por la Administración Tributaria relativos a los aspectos antes indicados; por tales motivos esta Máxima Instancia le otorga pleno valor probatorio al examen pericial» (Vid. sentencia N° 01359 de fecha 14 de noviembre de 2012, caso: Banco de Coro, C.A.). Adicionalmente, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia destacó que «...el valor probatorio que tiene un informe pericial dependerá de que los elementos revisados conjuntamente por los expertos arrojen un resultado razonable merecedor de credibilidad por parte del juzgador; de este modo, si el estudio llevado a cabo por los expertos se efectúa sobre la base de un cúmulo de documentos aportados por la sociedad, dejándose constancia de todos y cada uno de los aspectos formulados, el dictamen presentado por los expertos contables se encuentra suficientemente razonado y motivado y, además, cuenta con los criterios requeridos por la jurisprudencia para otorgarle pleno valor al dictamen pericial...» (Vid. Sentencia N° 00709, de fecha 19 de junio de 2012, caso: Laboratorios Leti, S.A.V) (Resaltado de este Tribunal).

Al respecto del informe de experticia, el Tribunal observa que como parte de las conclusiones del dictamen pericial consignado por la terna de expertos, destaca lo siguiente:

«De la revisión efectuada, en nuestro carácter de expertos, a los estados financieros, registros contables,

demás documentos e información contable relacionada con el objeto específico de la experticia, damos por reproducidas las conclusiones que aparecen en cada petitorio de la prueba de experticia contable. Es menester aclarar que emitir una respuesta relacionada con determinar si los ingresos registrados en las cuentas contables son exentos o exonerados de impuesto sobre la renta, la terna de expertos considera que en nuestro carácter de auxiliares de justicia no nos corresponde realizar juicios de valor y más aún cuando se trate de situaciones que están en discusión en un proceso judicial. En todo caso somos de la opinión que todas las respuestas dadas en este dictamen pericial contribuyen a esclarecer los hechos que se encuentran en discusión.»

Queda claro entonces que (i) los expertos tuvieron a su manos la información necesaria, suministrada por el contribuyente, para la realización del examen solicitado, (ii) que los expertos se ciñeron a dar opinión sobre todos los puntos que fueron sometidos a su consideración, (iii) que los expertos no pasaron a pronunciarse sobre el fondo de la presente controversia ni sobre temas de derecho y (iv) que el dictamen pericial fue firmado por la totalidad de la terna de expertos.

En razón de lo expuesto este Tribunal otorga pleno valor probatorio al informe de experticia evacuado en sede judicial, en virtud de que está debidamente conformado y motivado, lo que permite dar por ciertas las conclusiones de hecho a que arribaron los expertos. Este Tribunal en adelante usará la información brindada

por el dictamen pericial como apoyo a su argumentación en la resolución de la presente controversia. Según se estableció en el dictamen pericial, la partida contable No. 512 es aquella donde «se registran los ingresos financieros devengados en el ejercicio por concepto de intereses, comisiones y otros rendimientos financieros generados por los activos incluidos en el grupo Inversiones en Títulos Valores.» Prosiguió en su explicación el dictamen pericial, respecto a la partida contable No. 512: «Los rendimientos registrados no son

más que un interés periódico denominado cupón, generado por los títulos valores tales como: bonos y obligaciones, papeles comerciales, los sistemas de ahorros tales como depósitos a plazo y cuentas de ahorro, títulos de participación, entre otros. Los títulos valores de renta fija generan un rendimiento calculado a un cupón determinado (tasa de interés) sobre el valor nominal del título valor de que se trate, a título de ejemplo se calcula de la siguiente manera:

Cupón= 4,90%

Valor nominal del título= 27.517.599,74

Tiempo: 30 días transcurridos.

Rendimiento= Valor nominal x Cupón x Tiempo (días transcurridos)/360 días x 100.

Rendimiento= 27.517.599,74 x 4,90 x 30 /360 x 100

Rendimiento= 112.363,53

Igualmente, existen títulos valores de renta fija en los que el rendimiento se genera mediante una compra de un instrumento con descuento, donde su rentabilidad se obtiene de la diferencia entre su valor de adquisición y su valor nominal, tales como bonos y obligaciones cero cupón, letras del tesoro, papeles comerciales, entre otros.

La cuenta 512 Ingreso por Inversiones en Títulos Valores, tiene subcuentas, a saber:

512.01 Rendimientos de Inversiones en Títulos Valores para negociar.

512.02 Rendimientos de Inversiones en Títulos Valores disponibles para la venta.

512.03 Rendimientos por inversiones en títulos valores mantenidas hasta su vencimiento.

512.04 Rendimientos por colocaciones en el Banco Central de Venezuela y operaciones interbancarias.

512.06 Rendimientos por inversiones en otros títulos valores».

En vista de lo anterior, se reflejó que los ingresos reflejados en la partida contable No.512 y sus subcuentas se refieren a un rendimiento periódico y efectivo generado por la titularidad de títulos valores con base en su valor nominal.

De la misma manera se estableció en el dictamen pericial que la partida contable No. 538 es aquella donde el recurrente registra contablemente «...la ganancia realizada de las inversiones producto de la negociación de títulos valores, de conformidad con el Manual de Contabilidad antes identificado...». Prosiguió en su

explicación el dictamen pericial, respecto a la partida contable No. 538: «...en ésta cuenta se registra la ganancia realizada de las inversiones, dicha ganancia no es más que la diferencia entre el precio de compra pactado y

el precio de venta pactado, esa diferencia de precio que se origina al comercializar el título valor es lo que se registra en esta partida contable. A continuación presentamos un ejemplo práctico para ilustrar la operación:

Precio de Venta (PV): 98,70%

Precio de Compra (PC): 96,85%

Valor Nominal de Título Valor (VN): Bs. 10.800,00

Precio de Venta en Bs.= VN \* PV = 10.800,00 x 98,70% = 10.659,60

Precio de Compra en Bs.= VN \* PC = 10.800,00 x 96,85% = 10.459,80

Ganancia en Venta de títulos Valores = PV – PC =

Ganancia en Venta de títulos Valores = 10.659,60 – 10.459,80 = 199,80

Ganancia en Venta de títulos Valores = 199,80

Por otra parte, la cuenta 538 «Ganancia en Inversiones en Títulos Valores», tiene subcuentas, a saber:

538.03 Ganancia realizada de las inversiones en títulos valores para negociar.

538.04 Ganancia realizada de las inversiones en títulos valores mantenidas hasta su vencimiento.

538.05 Ganancia realizada de las inversiones en títulos valores disponibles para la venta.»

De este modo, se reflejó que los ingresos reflejados en la partida contable No. 538 y sus subcuentas se refieren a un rendimiento periódico y efectivo generado por la negociación de títulos valores y de la diferencia entre el precio de compra y venta.

La mencionada actividad de negociación y tenencia de dichos títulos valores puede perfectamente subsumirse como una actividad económica generadora de ingresos efectivos a sus titulares. En el caso concreto, la actividad de negociación y tenencia es realizada por el recurrente desde su establecimiento permanente localizado en la jurisdicción del Municipio Chacao.

Con respecto a la habitualidad de dicha actividad, necesaria para ser calificada como actividad económica

gravable, ésta se evidencia del artículo 3 del documento constitutivo estatutario del recurrente, promovido como prueba por la representación judicial del Municipio, en los siguientes términos: «...Banco Activo, C.A. Banco Universal, tendrá por objeto realizar operaciones de intermediación financiera que sean compatibles con su naturaleza...» Entonces, este Tribunal concluye que la actividad financiera realizada por el recurrente mediante las operaciones con títulos valores es una actividad económica susceptible de ser gravable por el Impuesto Sobre Actividades Económicas del municipio donde se realice dicha actividad. Sin embargo, la pretensión del recurrente no es la no gravabilidad de la actividad financiera destacada

previamente, sino la exclusión, de la base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas, de aquellos ingresos brutos que cuenten con beneficios fiscales otorgados por la República, que se deriven de la tenencia o negociación de títulos valores exentos o exonerados del Impuesto sobre la Renta. Este es el objeto de la pretensión del recurrente en lo que respecta a esta denuncia.

Llegado este punto, es clara entonces la necesidad de determinar si las exenciones realizadas en la Ley de Impuesto Sobre La Renta son subsumibles dentro de la categoría de beneficios fiscales otorgados por el Poder Nacional.

Es necesario recordar que, según el numeral 13 del artículo 156 de la Constitución Nacional, es competencia del Poder Público Nacional la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias. Dicha competencia es necesaria al existir la concepción constitucional del Estado Federal Descentralizado Cooperativo, consagrada en el artículo 4 de la Constitución Nacional que dispone que «La República Bolivariana de Venezuela es un estado federal descentralizado en los términos consagrados en esta Constitución, y se rige por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad».

Sobre la concepción y sus consecuencias jurídicas sobre las relaciones entre las entidades político-territoriales y las limitaciones que tal noción impone a los Estados y Municipios, nuestro máximo Tribunal en su Sala Constitucional estableció:

«(...)

Como lo anunciamos en el párrafo anterior, el Constituyente, tanto en lo general como en lo particular, se acercó, en cuanto a la estructura vertical de ejercicio del Poder Público, a un modelo de federación descentralizado cooperativo. En lo general, al propugnar como principios definidores de nuestro federalismo descentralizado los de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad (art. 4°); y en lo particular, al consagrar en su artículo 164.10 que el ejercicio de las competencias de los Estados en torno a los puertos de uso comercial, debía darse a través de un instrumento que garantizase la necesaria homogeneidad en la prestación de ese servicio.

(...)

Así, pues, los rasgos significativos que acompañan al término coordinación serían los de: integración (como objetivo a lograr), superioridad (como facultad del ente coordinante), direccionalidad (por parte del ente sujeto a la coordinación) y homogeneidad (como otro de los fines a ser alcanzados mediante este mecanismo). En resumen, y a los solos efectos de esta decisión, la tarea de coordinar supone una potestad superior atribuida a los órganos centrales de un Estado determinado, que tiene como propósito integrar las tareas que sobre una misma materia les ha sido encomendadas a diversos entes, con el fin de que las mismas confluyan en un objetivo común, cual sería la prestación homogénea de un servicio o bien público.

...omissis...

Según se desprende de las considera-

ciones que se han hecho sobre la naturaleza federal descentralizada de la estructura político-territorial del Estado venezolano, así como de la potestad de coordinación que al nivel nacional le está atribuida en relación a los niveles estatales y municipales de ejercicio del Poder Público, tanto en las materias de competencia concurrente como en aquéllas de competencia exclusiva nacional en que de alguna forma intervengan los Estados y los Municipios, esta Sala es del parecer que el argumento que trae a colación la parte solicitante, en el sentido de que los artículos 42, 43, 46 y 108.3 de la Ley General de Puertos son inconstitucionales porque someten a mecanismos de coordinación la ejecución de la potestad portuaria de los Estados, no es correcto. Es decir, una vez examinados tales artículos a la luz de las instituciones políticas y jurídicas que disciplinan las relaciones entre los entes centrales y los entes descentralizados, se concluye que no resultan contrarios a las normas que al respecto ha establecido la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

(...)

Ello es así, por cuanto si bien se ha reconocido anteriormente que la Federación es un nivel en el proceso de descentralización, pero que no llega al extremo de la absoluta separación entre los entes políticos-territoriales que integran el Estado de que se trate, no hay que olvidar tampoco que la descentralización y la distribución de competencias que de ella derivan, supone, al mismo tiempo, la prohibición de que, a través

de cualesquiera medios se impida, se obstaculice o se cercene el ejercicio de las potestades en que consista la competencia atribuida al ente descentralizado». (Vid. Sentencia N° 002495 del 19 de diciembre de 2006, caso: caso impugnación del Decreto 1436 con Fuerza de Ley General de Puertos) (Resaltado de este Tribunal). Se desprende del pacífico criterio de la Sala Constitucional que el Poder Nacional esta compelido, en ejercicio de una concepción de estado, a desarrollar la normativa tendiente a coordinar y armonizar la política del Estado. En adición, el numeral 21 del artículo 156 de la Constitución establece como una competencia también del Poder Público Nacional: «Las políticas macroeconómicas, financieras y fiscales de la República».

Con respecto al poder tributario, es el Poder Público Nacional aquel constitucionalmente habilitado para legislar en garantía de la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias de los diferentes niveles de gobierno, tal como se desprende expresamente del numeral 13 del artículo 156 de la Constitución Nacional citado supra, en orden de dar consistencia y sistematicidad al poder tributario nacional, estatal y municipal.

Es en ese sentido, surge evidente que el poder tributario, es también poder de eximir, de allí que el beneficio fiscal, esto es, las exoneraciones, exenciones y demás dispensas, constituyan algunos de los mecanismos de los que dispone el Estado para concretar el poder de dirección de las políticas macroeconómicas, financieras y fiscales. Es así como se

materializa el beneficio en un estímulo que dispensa la carga impositiva de ciertos contribuyentes en orden de promover su actividad en beneficio de los fines del Estado y como excepción al Principio de generalidad tributaria, contemplado en el artículo 133 de la Constitución.

Así, el artículo 14 numeral 13 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta aplicable en razón del tiempo establece que: «Artículo 14: Están exentos de impuesto: ... 13. Los enriquecimientos provenientes de los bonos de la deuda pública nacional y cualquier otra modalidad de título valor emitido por la Republica.» (Resaltado de este Tribunal).

Estima esta Juzgadora que, a raíz de la necesidad de armonización tributaria ordenada en la Constitución, conjuntamente con el ejercicio de la determinación de la política fiscal nacional desarrollada por el Poder Público Nacional, el legislador nacional, en el numeral 2 del artículo 214 de la Ley del Poder Público Municipal, ordenó la exclusión, de la base imponible del Impuesto Sobre Actividades Económicas, de «Los subsidios o beneficios fiscales similares obtenidos del Poder Nacional o Estatal.» Asimismo, el artículo 23, numeral 6 de la Ordenanza de Actividades Económicas del Municipio Chacao, hace remisión expresa al numeral 2 artículo 214 de la Ley del Poder Público Municipal, tal como se citó ut supra.

Nótese que la exclusión de los ingresos brutos que cuenten con beneficios fiscales obtenidos por el Poder Nacional (o Estatal) fue incluida por el legislador nacional

desde el momento de la sanción de la primera Ley del Poder Público Municipal, en fecha 17 de mayo de 2005 y publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.204 en fecha 08 de junio de 2005 y, en ese entonces, estaba regulada en el artículo 216 de la Ley, en los siguientes términos: «No forman parte de la base imponible: ...2. Los subsidios o beneficios fiscales similares obtenidos del Poder Nacional o Estatal». Finalmente, y en armonía con lo expuesto, el actual artículo 161 señala que:

«En la creación de sus tributos los municipios actuarán conforme a lo establecido en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República. En consecuencia, los tributos municipales no podrán tener efecto confiscatorio, ni permitir la múltiple imposición interjurisdiccional o convertirse en obstáculo para el normal desarrollo de las actividades económicas. Asimismo, los municipios ejercerán su poder tributario de conformidad con los principios, parámetros y limitaciones que se prevean en esta Ley, sin perjuicio de otras normas de armonización que con esos fines, dicte la Asamblea Nacional». Este artículo en referencia era el artículo 163 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal del 2005.

En consecuencia, en interpretación histórico-sistemática de las normas citadas con anterioridad, se concluye que la intención del legislador nacional, en el desarrollo de una política fiscal armonizadora, es que los ingresos brutos que gocen de

exenciones otorgadas por el ejecutivo Nacional, en razón del desarrollo de la política fiscal del Estado, debe ser excluida de la base imponible del Impuesto Sobre Actividades Económicas, en orden de mantener la coordinación entre los entes políticos territoriales, y no afectar, a través del poder tributario Municipal, la política fiscal de la Nación.

Esta Juzgadora estima necesario aclarar que la exclusión en mención no guarda relación con el nacimiento o no del hecho imponible que causa el Impuesto a las Actividades Económicas, sino con qué ingresos brutos, como elemento objetivo del impuesto, deben ser incluidos o no dentro de la base imponible del impuesto municipal a las actividades económicas. Por lo tanto, es criterio de este Tribunal que la exclusión de los ingresos brutos referidos no implica ni significa negación del poder tributario del Municipio, sino la interpretación sistemática y congruente del sistema tributario venezolano, en tanto, siempre que los ingresos brutos derivados de la negociación y tenencia de títulos valores no cuenten con beneficios fiscales otorgados por la República o sus Estados, deberán ser incluidos en la base imponible del impuesto municipal a las actividades económicas, antigua patente de industria y comercio. Así se declara.

En el caso en concreto, la exención establecida en el numeral 13 del artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, persigue incentivar la actividad de negociación de los títulos valores emitidos por la República, de tal forma que se configure

en una inversión atractiva, a partir de la cual el Estado pueda captar fondos para la realización de sus fines.

En este punto es menester destacar que es criterio de este Tribunal que detrás de la emisión de un título valor que representa una deuda pública existe una operación de crédito público en los términos del numeral 1 del artículo 80 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (anteriormente, su artículo 76), el cual especifica que: «Artículo 80. Son operaciones de crédito público: 1. La emisión y colocación de títulos valores, incluidas las letras del Tesoro, constitutivos de empréstitos o de operaciones de tesorería, exceptuando los destinados al reintegro de tributos».

Lo expuesto se ve reforzado por lo establecido en la Ley de Endeudamiento Público Anual publicada en Gaceta Oficial de la República Nros. 6.088 Extraordinaria, de fecha 11 de diciembre de 2012; 6.064 Extraordinaria de fecha 19 de diciembre de 2011, 6.005 Extraordinaria de fecha 14 de diciembre de 2010 y 5.944 Extraordinaria de fecha 15 de diciembre de 2009, en las cuales, en términos prácticamente idénticos, ha ordenado que: «El capital, los intereses y demás costos asociados a las operaciones de crédito público autorizadas en esta Ley estarán exentas de tributos nacionales, inclusive los establecidos en la Ley de Timbre Fiscal». Los ingresos brutos provenientes de la negociación y tenencia de títulos valores emitidos directamente por la República fueron referidos por la terna de expertos en su dictamen pericial, cuyo valor probatorio ya fue resuelto por este

Tribunal *ut supra*, y al efecto se citan de seguidas, no sin antes destacar que los expertos, al momento de identificar cada título valor cuyo ingreso fue reflejado en las cuentas contables a referir, señalaron que:

«A continuación presentamos cuadro resumen, preparado por la terna de expertos, contenido de los títulos valores que componen cada una de las cuentas contables de ingreso, solicitadas en los petitorios 1, 2, 3 y 4, inmediatamente anteriores, cabe señalar que en los casos donde no aparezca información relacionada con el decreto de Exoneración, se debe a que la terna de experto no observó tal decreto para ese título específico. El código ISIN es el único estándar reconocido internacionalmente para la identificación de valores e instrumentos financieros. Se utiliza principalmente en los procesos de liquidación y custodia de valores, tanto a nivel local como internacional. Los dos primeros caracteres corresponden al código país según el estándar ISO 3166 de la Agencia Nacional de Codificación que asigna el código. El código asignado para Venezuela es VE. Se usa un código especial 'XS' para títulos internacionales efectivos en sistemas de compensación pan-europeos como Euroclear y CEDEL. El uso del recibo depositario ISIN es único en tanto que el código de país para el título es el del emisor del recibo, no el del título subyacente. De acuerdo con el estándar ISO 6166 en vigor, los códigos ISIN que empiezan por XS son asignados por los Depositarios Centrales de Valores Internacionales: Clearstream y

Euroclear. Ambos depositarios también son agencias de codificación miembros de ANNA. Es menester aclarar que a aquellos títulos que comienzan el código ISIN por la iniciales VE se les revisó el Decreto de Emisión publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, no obstante, aquellos títulos cuyo código ISIN comienza por XS o US se les revisaron los prospectos de emisión» (ver página 64 del informe pericial).

En tal sentido, en criterio de este Tribunal, el recurrente demostró que los ingresos brutos que se citan de seguidas tuvieron como origen la negociación y tenencia de títulos valores emitidos directamente por la República y que, como tales, gozan del beneficio fiscal de exención establecido en el artículo 14 numeral 13 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Por lo tanto, es necesario concluir que los ingresos brutos obtenidos por la realización de operaciones con títulos valores emitidos directamente por la República no se deben ser incluidos en la base imponible del impuesto municipal a las actividades económicas, en tanto gozan del beneficio fiscal de exención estipulado en el artículo 14 numeral 13 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y, por lo tanto, deben excluirse de la base imponible del impuesto municipal a las actividades económicas, en congruente aplicación de los artículos 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y 23 numeral 6 de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao:

EJERCICIO FISCAL 2010:

ENTE EMISOR: REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
CUENTA CONTABLE DESCRIPCIÓN CUENTA INGRESOS BRUTOS  
CAUSADOS (EN BS)

5120110300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 222.278,77  
5120120302 BONOS Y OBLIGACIONES DPN GO 51.182,73  
5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SO 401.023,93  
5120120301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 951.169,11  
5120210300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 119.541,82  
5120210301 BONOS Y OBLIGACIONES VEBONOS 4.371.677,76  
5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN T 6.303.652,29  
5120220302 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO EN USD 305.867,70  
5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 2.402.498,52  
51203103010 BONOS Y OBLIGACIONES DPN V 6.728.875,57  
5120320300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 2.332,09  
5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN T 35.349,42  
5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 19.589,48  
TOTAL EJERCICIO 2010 BONOS EMITIDOS POR LA REPÚBLICA  
22.515.039,19

EJERCICIO FISCAL 2011

ENTE EMISOR: REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

5120110300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 6.440.370,02  
5120110301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 8.632.217,90  
5120120301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 1.000.836,07  
5120120302 BONOS Y OBLIGACIONES DPN GOBIERNO 260.031,96  
5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 1.303.956,42  
5120210301 BONOS Y OBLIGA C. VEBONOS 31.011.190,81  
5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICCS 2.151.542,76  
5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 1.186.150,66  
5120310301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN VEBONOS 6.341.737,39  
5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICCS 956.709,71  
5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBER 94.717,23  
TOTAL EJERCICIO 2011 59.379.460,92

EJERCICIO FISCAL 2012

ENTE EMISOR: REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

5120110301 BONOS Y OBLIGA-CIONES DE LA DEUDA PUBLICA  
NACIONAL 1.370.344,47  
5120120302 BONOS Y OBLIGACIONES DPN GOBIERNO 330.570,72  
5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 1.414.140,85  
5120210301 BONOS Y OBLIGAC. VEBONOS 133.058.702,68  
5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICCS 3.864.169,74  
5120220302 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 171.800,00  
5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 16.246.185,96  
5120310301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN VEBONOS 5.836.704,41  
5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICC 1.053.234,10

5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBER 111.717,34  
TOTAL EJERCICIO 2012 163.457.570,28  
EJERCICIO FISCAL 2013  
ENTE EMISOR: REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
5120110301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 205.778,58  
5120120302 BONOS Y OBLIGACIONES DPN GOBIERNO 15.464,61  
5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 242.028,03  
5120210301 BONOS Y OBLIGAC. VEBONOS 315.846.801,64  
5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICC 4.693.066,01  
5120220302 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 158.099,67  
5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 6.896.777,16  
5120310301 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 4.740.129,79  
5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 1.414.727,48  
5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 119.695,61  
TOTAL EJERCICIO 2013 359.994.581,64

Adicionalmente, estima necesario esta Juzgadora analizar la naturaleza de aquellos títulos valores que son emitidos por empresas y/o entidades distintas a la República. Lo indicado, en tanto el recurrente denunció que, en su criterio, también procedía la exclusión de la base imponible del impuesto municipal a las actividades económicas, de aquellos ingresos brutos que gozaran del beneficio fiscal de exoneración, también otorgado por el Poder Público Nacional y que se diferencia de la exención tributaria, en tanto es la dispensa total o parcial del pago la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la ley, de conformidad con lo estipulado en el artículo 73 del Código Orgánico Tributario. En tal sentido, el recurrente aludió a operaciones de negociación y tenencia, durante los ejercicios fiscalizados, de títulos valores emitidos por empresas del estado, a saber: Petróleos de Venezuela, S.A.; el Fondo Simón Bolívar para la Reconstrucción, creado a través de

Ley Orgánica de Creación del Fondo Simón Bolívar para la Reconstrucción, posteriormente reformado por el Decreto No. 8.863, mediante el cual se dictó el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Creación del Fondo Simón Bolívar para la Reconstrucción; el Fondo de Desarrollo Nacional FONDEN S.A., Decreto N° 3.854, mediante el cual se autoriza al Ministro de Finanzas para que proceda a la creación de una empresa bajo la forma de sociedad anónima, que estará bajo su control accionario y estatutario, la cual se denominará Fondo de Desarrollo Nacional FONDEN S.A., en Gaceta Oficial N° 38.261 de fecha 30 de agosto de 2005; y decreto N° 1.350, mediante el cual se instruye al Ministro del Poder Popular de Economía, Finanzas y Banca Pública proceda a la modificación de los estatutos sociales de la Empresa Pública Fondo de Desarrollo Nacional, FONDEN. S.A.; el Banco de Desarrollo Económico y Social de

Venezuela (BANDES), creado a través de la Ley del Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela (BANDES), en Gaceta Oficial No. 39.429 de fecha 21 de mayo de 2010, que reformó parcialmente al Decreto No. 6.214 con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela (BANDES), en Gaceta Oficial No. 5.890 Extraordinario, de fecha 31 de julio de 2008; y el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH=, creado mediante Gaceta Oficial No. 39.945, de fecha 15 de junio de 2012. Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. Todas ellas, con innegable naturaleza de Empresa del Estado, en tanto, al momento de su creación, se cumplió con lo establecido en los artículos 103, 104, 105 y 106 del Decreto Ley con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública, los cuales se citan de seguidas:

«Artículo 103. Las Empresas del Estado son personas jurídicas de derecho público constituidas de acuerdo a las normas de derecho privado, en las cuales la República, los estados, los distritos metropolitanos y los municipios, o alguno de los entes descentralizados funcionalmente a los que se refiere el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica, solos o conjuntamente, tengan una participación mayor al cincuenta por ciento del capital social».

«Artículo 104. La creación de las empresas del Estado será autorizada

por la Presidenta o el Presidente de la República en Consejo de Ministros, las gobernadoras o gobernadores, las alcaldesas o alcaldes, según corresponda, mediante Decreto de conformidad con la ley. Adquieren la personalidad jurídica con la protocolización de su acta constitutiva en el registro correspondiente a su domicilio, donde se archivará un ejemplar auténtico de sus estatutos y de la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela o del medio de publicación oficial correspondiente, donde aparezca publicado el Decreto que autorice su creación. Los trámites de registro de los documentos referidos a las empresas del Estado, estarán exentos del pago de aranceles y otras tasas previstas en la legislación que regula la actividad notarial y registral».

«Artículo 105. Todos los documentos relacionados con las empresas del Estado que, conforme al ordenamiento jurídico vigente deben ser objeto de publicación, se publicarán en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela o en el medio de publicación oficial correspondiente».

«Artículo 106. Las empresas del Estado podrán crearse con un único accionista y los derechos societarios podrán ser ejercidos, según sea el caso, por la República, los estados, los distritos metropolitanos, los municipios o los entes a que se refiere el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica, que sea titular de la totalidad de las acciones, sin que ello implique el incumplimiento de las disposiciones establecidas en la ley».

En tal sentido, las empresas del estado referidas pueden endeudarse en los términos y propósitos del instrumento legal de su creación, tal como se evidencia en cada una de las Gacetas Oficiales previamente referidas por esta Juzgadora. Lo señalado, siguiendo los lineamientos legales establecidos en los artículos 36, 80 y 81 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, en concordancia con los artículos 5, 21 y 51 de la Ley de Instituciones del Sector Bancario, cuando se trate de operaciones de negociación que realicen las instituciones financiera con títulos valores emitidos o avalados por la República o por empresas del Estado. Los artículos mencionados por esta Juzgadora se citan en su integridad:

Artículo 36. «No se podrá destinar específicamente el producto de ningún ramo de ingreso con el fin de atender el pago de determinados gastos, ni predeterminarse asignaciones presupuestarios para atender gastos de entes o funciones estatales específicas, salvo las afectaciones constitucionales. No obstante y sin que ello constituya la posibilidad de realizar gastos extrapresupuestarios, podrán ser afectados para fines específicos los siguientes ingresos:

1. Los provenientes de donaciones, herencias o legados a favor de la República o sus entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales, con destino específico.
2. Los recursos provenientes de operaciones de crédito público.
3. Los que resulten de la gestión de los servicios desconcentrados sin personalidad jurídica.
4. El producto de las contribuciones

especiales» (Destacado nuestro).

Artículo 80. «Son operaciones de crédito público:

1. La emisión y colocación de títulos valores, incluidas las letras del Tesoro, constitutivos de empréstitos o de operaciones de tesorería, exceptuando los destinados al reintegro de tributos.
2. La apertura de créditos de cualquier naturaleza.
3. El financiamiento de obras, servicios o adquisiciones, cuyo pago total o parcial se estipule realizar en el transcurso de uno o más ejercicios, posteriores a aquel en que se haya causado el objeto del contrato.
4. El otorgamiento de garantías.
5. La consolidación, conversión, unificación o cualquier forma de refinanciamiento o reestructuración de deuda pública existente.
6. Las demás operaciones destinadas a obtener recursos que impliquen financiamiento reembolsable».

Artículo 81. «Las operaciones de crédito público tendrán por objeto arbitrar recursos para realizar inversiones reproductivas, atender casos de evidente necesidad o de conveniencia nacional y cubrir necesidades transitorias de tesorería».

Artículo 5. «Se entiende por intermediación financiera a la actividad que realizan las instituciones bancarias y que consiste en la captación de fondos bajo cualquier modalidad y su colocación en créditos o en inversiones en títulos valores emitidos o avalados por la Nación o empresas del Estado», mediante la realización de las operaciones permitidas por las leyes de la República» (Destacado nuestro).

Artículo 21. «El importe del capital

social inicial sólo podrá ser utilizado durante la etapa de organización, para:

1. Cobertura de los gastos que dicho proceso demande.
2. Compra o construcción de inmuebles para uso de la institución.
3. Compra del mobiliario, equipo y máquinas requeridos para el funcionamiento de la institución.
4. Contratación de servicios necesarios para dar inicio a las operaciones.

El resto del capital inicial deberá ser invertido en títulos valores emitidos o avalados por la Nación, empresas del Estado, obligaciones del Banco Central de Venezuela, o depositado en otra institución bancaria del país» (Destacado nuestro).

Artículo 51. «Las modalidades y condiciones de los depósitos, en moneda nacional o en divisas, el crédito, el fideicomiso, las estipulaciones contractuales, las inversiones en títulos valores y cualquier otra modalidad de intermediación propias de la actividad bancaria así como los servicios prestados al usuario o usuaria, serán establecidas y reguladas en la normativa prudencial que la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario dicte al efecto y en las normas que determine el Órgano Superior del Sistema Financiero Nacional. Las instituciones bancarias que mantengan posiciones en títulos o valores emitidos o avalados por la Nación o empresas del Estado, propios, los pertenecientes a terceros y que se encuentren en custodia del banco, los pertenecientes a los fideicomisos y los recibidos en garantía, bien sea en moneda nacional o extranjera los

mantendrán en custodia del Banco Central de Venezuela» (Resaltado de este Tribunal).

Los títulos valores emitidos por las empresas del estado mencionadas cuentan con el aval del cien por ciento (100%) por parte de la República, de acuerdo con los instrumentos normativos de su creación, por lo que, a criterio de esta Juzgadora, constituyen operaciones con bonos de la deuda pública de manera indirecta y, en consecuencia, sólo queda por analizar si los ingresos obtenidos por la venta o tenencia de estos títulos valores, al ser emitidos por empresas del estado, cuentan con los correspondientes decretos de exoneración por parte del Poder Público Nacional. Ciertamente, es criterio de este Tribunal que aquellos ingresos brutos títulos valores emitidos por empresas privadas o que, aun siendo emitidas por empresas del estado no cuenten con el decreto de exoneración correspondiente, deberán ser incluidos en la base imponible del impuesto a las actividades económicas causado en la jurisdicción del Municipio Chacao pues, como se señaló ut supra, no está en discusión en este asunto si se realiza o no la actividad de intermediación financiera relativa a la tenencia y negociación de títulos valores, que sí ocurre, sino cuáles ingresos brutos deben ser incluidos por el contribuyente recurrente en su base imponible anual.

En tal sentido, y recordando el valor probatorio que otorgó este Tribunal al dictamen pericial consignado por la terna de expertos, dicha terna indicó, respecto a la partida 512 (inversiones en títulos valores), en su

conclusión al Petitorio No. 5 del escrito de promoción de pruebas, un listado de todos los títulos registrados en la mencionada partida, ente emisor, denominación, número de

identificación de cada título y decretos de emisión y exoneración aplicables. Dicho listado se agrupa a continuación:

CUENTA CONTABLE DESCRIPCIÓN CUENTA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA PDVSA ELECTRICIDAD DE CARACAS FONDO SIMON BOLIVAR FONDEN BANDES BANAVIH NO IDENTIFICADO TOTAL EJERCICIO FISCAL 2010  
5120110300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 222.278,77 - 35.485,02 257.763,79  
5120110600 BONOS Y OBLIGACIONES ADM 292,38 -0,38 292,00  
5120120302 BONOS Y OBLIGACIONES DPN GO 51.182,73 - -507,21 50.675,52  
5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SO 401.023,93 - -7.314,41 393.709,52  
5120120600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON 366.797,93 -7.053,95 359.743,98  
5120120301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 951.169,11 - 0,02 951.169,13  
5120210300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 119.541,82 - 119.541,82  
5120210301 BONOS Y OBLIGACIONES VEBONOS 4.371.677,76 902.385,46 -16.897,82 5.257.165,40  
5120211000 OBLIGACIONES EMITIDAS INST - 1.263.582,22 1.263.582,22  
5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN T 6.303.652,29 - 107.227,69 6.410.879,98  
5120220302 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO EN USD 305.867,70 - 18.320,12 324.187,82  
5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 2.402.498,52 - 65.490,13 2.467.988,65  
5120220600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON DESC 3.338.853,10 - 58.091,54 3.280.761,56  
51203103010 BONOS Y OBLIGACIONES DPN V 6.728.875,57 80.893,75 548.473,22 7.358.242,54  
5120320300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 2.332,09 - 803,69 3.135,78  
5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN T 635.349,42 - 4.905,27 640.254,69  
5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 19.589,48 - 245.124,48 264.713,96  
5120320600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON 730.637,22 730.637,22  
TOTAL EJERCICIO 2010 22.515.039,19 5.419.859,85 1.263.582,22 935.964,33 30.134.445,59  
EJERCICIO FISCAL 2011  
5120110300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 6.440.370,02 49.441,39 6.489.811,41

5120110301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 8.632.217,90 -138.173,50  
 8.494.044,40  
 5120120301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 1.000.836,07 -2.898,22  
 997.937,85  
 5120120302 BONOS Y OBLIGACIONES DPN GOBIERNO 260.031,96  
 2.487,80 262.519,76  
 5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 1.303.956,42  
 60.317,58 1.364.274,00  
 5120120600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON DESCENTR 1.677.722,42  
 104.489,72 1.782.212,14  
 5120210301 BONOS Y OBLIGAC. VEBONOS 31.011.190,81 149.518,28  
 31.160.709,09  
 5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICCS 2.151.542,76 25.402,26  
 2.176.945,02  
 5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 1.186.150,66  
 77.469,71 -8.897,87 1.254.722,51  
 5120220600 BONOS Y OBLIGAC. ADMON DESCENTRALIZA  
 2.584.626,21 -12.062,03 2.572.564,18  
 5120310301 BONOS Y OBLIGA-CIONES DPN VEBONOS 6.341.737,39  
 4.988,12 6.346.725,51  
 5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICCS 956.709,71 2.355,76  
 959.065,47  
 5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBER 94.717,23 -753,43  
 93.963,80  
 5120320600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON DESCENTR 3.062.306,12  
 -24.982,43 3.037.323,69  
 TOTAL EJERCICIO 2011 59.379.460,92 7.402.124,47 211.233,43  
 66.992.818,82  
 EJERCICIO FISCAL 2012  
 5120110301 BONOS Y OBLIGACIONES DE LA DEUDA PUBLICA  
 NACIONAL 1.370.344,47 0,01 1.370.344,48  
 5120120302 BONOS Y OBLIGACIONES DPN GOBIERNO 330.570,72  
 172,76 330.743,48  
 5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 1.414.140,85  
 -27.519,25 1.386.621,60  
 5120120600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON DESCENTR -  
 1.301.547,77 1.970,25 1.303.518,02  
 5120210301 BONOS Y OBLIGAC. VEBONOS 133.058.702,68 35.435,55  
 133.094.138,23  
 5120212100 BONOS AGRICOLAS - 11.375,00 11.375,00  
 5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICCS 3.864.169,74 4,45  
 3.864.174,19  
 5120220302 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 171.800,00  
 3.461,84 175.261,84  
 5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 16.246.185,96

21.121,47 16.267.307,43  
5120220600 BONOS Y OBLIGAC. ADMON DESCENTRALIZA  
10.007.829,19 3.995,73 10.011.824,92  
5120310301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN VEBONOS 5.836.704,41  
20.800,00 5.857.504,41  
5120310800 OTROS TITULOS VAL. EMIT. AVAL NACI - 272.684,30  
272.684,30  
5120311300 OBLIGACIONES EMIT. EMP. PUBLIC. NO FINANC -  
676.182,56 676.182,56  
5120312100 OBLIGACIONES FONDEN - 16.510,68 1.702.545,30 3.991,84  
1.723.047,82  
5120312200 BONOS AGRICOLAS PDVSA - 46.844,26 46.844,26  
5120320300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN - 0,64 0,64  
5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICC 1.053.234,10 1.770,21  
1.055.004,31  
5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBER 111.717,34 310,32  
112.027,66  
5120320600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON DESCENTR - 439.254,95  
106.466,94 545.721,89  
5120610202 VALORES BOLIVA-RIANOS VIVIENDA - 1.522.629,72  
1.522.629,72  
TOTAL EJERCICIO 2012 163.457.570,28 11.823.361,86 1.795.314,02  
2.378.727,86 171.982,76 179.626.956,78  
EJERCICIO FISCAL 2013  
5120110301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 205.778,58 205.778,58  
5120120302 BONOS Y OBLIGA-CIONES DPN GOBIERNO 15.464,61  
15.464,61  
5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 242.028,03  
242.028,03  
5120120600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON DESCENTR 70.033,15  
70.033,15  
5120210301 BONOS Y OBLIGAC. VEBONOS 315.819.051,64 27.750,00  
315.846.801,64  
5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICC 4.693.066,01  
4.693.066,01  
5120220302 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 156.475,29  
1.624,38 158.099,67  
5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 6.896.118,94  
658,22 6.896.777,16  
5120220600 BONOS Y OBLIGAC.ADMON DESCEN-TRALIZA  
4.520.515,61 -3.019,06 4.517.496,55  
5120310301 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 4.740.129,79  
4.740.129,79  
5120310800 OTROS TITULOS VAL. EMIT. AVAL. NACI 3.894.758,45  
3.894.758,45

5120312100 BONOS AGRICOLAS PDVSA 4.004.252,78 4.004.252,78  
 5120312200 BONOS AGRICOLAS PDVSA 140.148,82 140.148,82  
 5120320300 1.021,17 1.021,17  
 5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 1.414.727,48  
 1.414.727,48  
 5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 119.695,61  
 11.038,57 130.734,18  
 5120410100 COLOCACIONES EN EL BCV 2.158.049,50 2.158.049,50  
 5120610101 CERTIFICADOS DE PARTICIPACIÓN DESMATE-  
 RIALIZADOS DE BANDES 0614 1.809.677,64 143.275,23 1.952.952,87  
 5120610201 OTRAS OBLIGACIONES CÉDULAS HIPOTECA 649.119,97  
 649.119,97  
 5120610202 VALORES BOLIVARIANOS VIVIENDA 8.176.055,71 87.085,52  
 8.263.141,23  
 334.302.535,98 4.730.697,58 12.070.814,16 4.004.252,78 1.809.677,64  
 649.119,97 285.970,09 359.994.581,64

Finalmente, en tanto este Tribunal observó la existencia de (i) ingresos brutos cuyo origen no fue no identificado; y de (ii) ingresos brutos provenientes de operaciones con títulos valores emitidos por empresas privadas, registrados en la partida contable No. 512 (ingresos por inversiones en títulos valores), dichos ingresos brutos deben ser incluidos de la base imponible del impuesto a las actividades económicas causado en jurisdicción del Municipio Chacao durante los ejercicios reparados, de acuerdo con los montos señalados en el dictamen pericial.

Sin embargo, existiendo los ingresos brutos causados en jurisdicción del Municipio Chacao durante los ejercicios fiscalizados, por operaciones con títulos valores emitidos por empresas del estado y avalados en su totalidad por la República, y que a su vez gozan del beneficio fiscal de

exoneración, tal como se reflejó en el cuadro ut supra, y los cuales fueron reflejados en la partida contable No. 512, resulta forzoso para este Tribunal que dichos ingresos deben ser excluidos de la base imponible del impuesto a las actividades económicas, en estricta aplicación, del artículo 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Nacional y del artículo numeral 6 de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao. En consecuencia, es necesario para esta Juzgadora destacar qué ingresos del recurrente derivan de rendimientos obtenidos por la tenencia de títulos valores que cuentan con beneficio fiscal nacional de exención o de exoneración del impuesto sobre la renta, los cuales fueron debidamente demostrados por el recurrente a través de la prueba de experticia contable:

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA PDVSA FONDO SIMON  
 BOLIVAR FONDEN BANDES BANAVIH  
 2010 22.515.039,19 5.419.859,85  
 2011 59.379.460,92 7.402.124,47

2012 163.457.570,28 11.823.361,86 1.795.314,02 2.378.727,86  
2013 334.302.535,98 4.730.697,58 12.070.814,16 4.004.252,78 1.809.677,64  
649.119,97  
TOTAL 631.738.556,56

Concretamente, los ingresos brutos derivados de rendimientos obtenidos por títulos valores exentos o exonerados serían aquellos reseñados en el cuadro citado supra a los emisores «REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA», «PDVSA», «FONDO SIMÓN BOLIVAR», «FONDEN», «BANDES» y «BANAVIH». Dichos ingresos ascienden a un total de SEISCIENTOS TREINTA Y UN MILLONES SETECIENTOS TREINTA Y OCHO MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y SEIS BOLIVARES CON CINCUENTA Y SEIS CENTIMOS (Bs.631.738.556,56), monto que debe excluirse de la base imponible del Impuesto Sobre Actividades Económicas causado en jurisdicción del Municipio Chacao durante los ejercicios fiscalizados y, por lo tanto, resulta nulo el reparo formulado por la Alcaldía Chacao por este particular. Así se establece.

Del mismo modo, al no haber sido probado por la contribuyente que el resto de los ingresos, tales como aquellos provenientes de empresas privadas o aquellos no identificados por la experticia, se encuentran de alguna forma excluidos, exentos o exonerados de impuesto, y en virtud de la presunción de legalidad de la cual gozan los actos administrativos,

es forzoso para este tribunal ratificar el reparo formulado por la Alcaldía Chacao, durante los ejercicios fiscalizados, correspondiente a la diferencia resultante al excluir los ingresos exentos o exonerados sobre este punto de CINCO MILLONES DIEZ MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y SEIS BOLIVARES CON TREINTA Y DOS CENTIMOS (Bs.5.010.246,32). Así se establece. Ahora bien, tomando como punto de partida el análisis jurídico realizado respecto a la exclusión o no de los ingresos brutos reflejados en la cuenta contable No. 512, y estimando necesario este Tribunal dilucidar cuáles ingresos brutos reflejados en la partida 538 (ganancia en inversiones en títulos valores) deben ser incluidos o no por el recurrente en la base imponible del impuesto municipal a las actividades económicas, es criterio de este Tribunal que el dictamen pericial es lo suficientemente diáfano en su conclusión al Petitorio No. 10 del escrito de promoción de pruebas del recurrente, en el cual formula un listado de todos los títulos valores registrados en la mencionada partida, ente emisor, denominación, número de identificación de cada título y decretos de emisión y exoneración aplicables. Dicho listado se agrupa en:

CUENTA CONTABLE DESCRIPCIÓN REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA PDVSA BANCO CENTRAL DE VENEZUELA REPUBLICA DE ARGENTINA EMPRESAS PRIVADAS NO IDENTIFICADO TOTAL EJERCICIO FISCAL 2010

5380310100 GANANCIA EN VEN-TA INV. P/NEGOCIAR 173.296,21  
 2.946,67 176.242,88  
 5380310200 GANANCIA REALI-ZADA INV. P/NEGOCIAR 104.753,30  
 104.753,30  
 5380320100 GCIA. EN VENTA INV P NEGOCIAR 3.071.148,49 6.928.018,65  
 191.985,49 10.191.152,63  
 5380320200 GCIA. REALIZADA INV P NEGOCIAR 36.138.998,00  
 2.596.438,64 38.735.436,64  
 5380420100 AMORT. INV. MANT. HASTA VENTA 1.359,75 789.703,95  
 9.228,05 800.291,75  
 5380510100 GCIA. EN VENTA INV. DISP. VENTA 3.177.296,92 194.338,42  
 352.025,16 -5.010,78 3.718.649,72  
 5380520100 GCIA. EN VENTA INV. DISP. VTA TICCS 57.945.817,48  
 2.590.750,00 - 60.536.567,48  
 5380520300 GCIA. EN VENTA INV. DISP. VTA USD 3.156.911,66 103.252,36  
 3.260.164,02  
 TOTAL EJERCICIO 2010 100.507.916,85 11.068.972,68 2.942.775,16  
 3.003.593,73 117.523.258,42  
 EJERCICIO FISCAL 2011  
 5380310100 GANANCIA EN VENTA INV. P/NEGOCIAR 5.152.192,31  
 710.796,90 65.775,16 5.928.764,37  
 5380310200 GANANCIA REALI-ZADA INV. P/NEGOCIAR 3.732.707,27  
 3.732.707,27  
 5380320100 GANANCIA EN VENTA INV. P/NEGOCIAR 26.133.020,05  
 19.250.042,54 107,23 950.250,35 46.333.420,17  
 5380320200 GCIA. REALIZADA INV P NEGOCIAR 10.152.752,96  
 4.785.860,84 151.737,26 15.090.351,06  
 5380410200 OTRAS GANANCIAS EN INV. MANT. VENCIM 3.220,01  
 3.220,01  
 5380420100 AMORT. INV. MANT. HASTA VENCIMIENTO 16.640,35  
 3.235.791,29 3.252.431,64  
 5380510100 GCIA EN VENTA INV. DISP. VENTA DPNS 1.978.979,83  
 41.274,75 2.020.254,58  
 5380520100 GCIA EN VENTA INV. DISPON. VENTA 831.227,20 831.227,20  
 5380520300 GCIA EN VENTA INV. DISP. VENTA US\$ 269.472,15 23.058,59  
 292.530,74  
 TOTAL EJERCICIO 2011 47.997.519,97 28.251.963,72 107,23 41.274,75  
 1.194.041,37 77.484.907,05  
 EJERCICIO FISCAL 2012  
 5380310100 GANANCIA EN VEN-TA INV. P/NEGOCIAR 2.277.529,63  
 310.290,99 2.587.820,62  
 5380310200 GANANCIA REALI-ZADA INV. P/NEGOCIAR 379.014,86  
 379.014,86  
 5380320100 GANANCIA EN VENTA INV. P/NEGOCIAR 46.119.181,55  
 28.138.381,22 8.421,49 74.265.984,26

5380320200 GCIA. REALIZADA INV P NEGOCIAR 191.041,68 612.401,06  
3.257,54 806.700,28  
5380410200 OTRAS GANANCIAS EN INV. MANT. VENCIM 3.049,97  
3.049,97  
5380410201 GANANCIA EN VENTA DE INV. MANT. VENCIM 1.011.061,06  
1.011.061,06  
5380420100 AMORT. INV. MANT. HASTA VENCIMIENTO 27.968,82  
328.796,84 383.372,62 740.138,29  
5380510100 GCIA EN VENTA INV. DISP. VENTA DPNS 8.502.335,66  
8.502.335,66  
5380520100 GCIA EN VENTA INV. DISPON. VENTA 22.261.442,41  
22.261.442,41  
5380520300 GCIA EN VENTA INV. DISP. VENTA US\$ 53.526.982,19  
53.526.982,19  
TOTAL EJERCICIO 2012 79.758.514,61 82.606.561,31 310.290,99  
1.409.162,68 164.084.529,59  
EJERCICIO FISCAL 2013  
5380310100 GANANCIA EN VENTA INV. P/NEGOCIAR 133.268,30  
133.268,30  
5380320100 GANANCIA EN VENTA INV. P/NEGOC 4.012.397,88  
1.760.950,08 5.773.347,96  
5380320200 GCIA. REALIZADA INV P NEGOCIAR 848,53 848,53  
5380410200 OTRAS GANANCIAS EN INV. MANT. VENCIM 1.602,91  
1.602,91  
5380420100 AMORT. INV. MANT. HASTA VENCIMIENTO 45.524,91  
45.524,91  
5380510100 GCIA EN VENTA INV. DISP. VENTA DPNS 151.064.984,19  
151.064.984,19  
5380520100 GCIA EN VENTA INV. DISP. VENTA 63.545.456,84  
63.545.456,84  
5380520300 GCIA EN VENTA INV. DISP. VENTA US\$ 11.901.072,33  
11.901.072,33  
TOTAL EJERCICIO 2013 218.801.632,12 13.662.022,41 2.451,44  
232.466.105,97

Finalmente, en tanto este Tribunal observó la existencia de (i) ingresos brutos cuyo origen no fue no identificado; y de (ii) ingresos brutos provenientes de operaciones con títulos valores emitidos por empresas privadas, registrados en la partida contable No. 538 (ganancia en inversiones en títulos valores), dichos ingresos brutos deben ser incluidos

de la base imponible del impuesto a las actividades económicas causado en jurisdicción del Municipio Chacao durante los ejercicios reparados, de acuerdo con los montos señalados en el dictamen pericial. Sin embargo, existiendo los ingresos brutos causados en jurisdicción del Municipio Chacao durante los ejercicios fiscalizados, por opera-

ciones con títulos valores emitidos directamente por la República y, por lo tanto gozar del beneficio fiscal de exención estipulado en el artículo 14 numeral 13 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta; y emitidos por empresas del estado y avalados en su totalidad por la República, y que a su vez gozan del beneficio fiscal de exoneración, tal como se reflejó en el cuadro ut supra, y los cuales fueron reflejados en la partida contable No. 538, resulta forzoso para este Tribunal que dichos ingresos deben ser excluidos de la base imponible del impuesto a las actividades econó-

micas, en estricta aplicación, del artículo 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Nacional y del artículo numeral 6 de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao. En consecuencia, es necesario para esta Juzgadora destacar qué ingresos del recurrente derivan de ganancias de capital obtenidas por la comercialización de títulos valores que cuentan con beneficio fiscal nacional de exención o de exoneración del impuesto sobre la renta, los cuales fueron debidamente demostrados por el recurrente a través de la prueba de

experticia contable:

EJERCICIO REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA PDVSA  
BANCO CENTRAL DE VENEZUELA

2010 100.507.916,85 11.068.972,68

2011 47.997.519,97 28.251.963,72

2012 79.758.514,61 82.606.561,31 310.290,99

2013 218.801.632,12 13.662.022,41

TOTAL 582.965.394,66

Concretamente, los ingresos brutos derivados de rendimientos obtenidos por títulos valores exentos o exonerados serían aquellos reseñados en el cuadro citado supra a los emisores «REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA», «PDVSA» y «BANCO CENTRAL DE VENEZUELA». Dichos ingresos ascienden a un total de QUINIEN- TOS OCHENTA Y DOS MILLO- NES NOVECIENTOS SESENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y CUATRO CON SESENTA Y SEIS CENTIMOS, monto que debe excluirse de la base imponible del Impuesto Sobre Actividades Económicas causado en jurisdicción del Municipio Chacao

durante los ejercicios fiscalizados y, por lo tanto, resulta nulo el reparo formulado por la Alcaldía Chacao por este particular. Así se establece.

Del mismo modo, al no haber sido probado por la contribuyente que el resto de los ingresos, tales como aquellos provenientes de empresas privadas o aquellos no identificados por la experticia, se encuentran de alguna forma excluidos, exentos o exonerados de impuesto, y en virtud de la presunción de legalidad de la cual gozan los actos administrativos, es forzoso para este tribunal ratificar el reparo formulado por la diferencia resultante al excluir los ingresos exentos o exonerados sobre este punto de OCHO MILLONES QUINIEN- TOS NOVENTA Y TRES

MIL CUATROCIENTOS SEIS BOLIVARES CON TREINTA Y SIETE CENTIMOS (Bs. 8.593.406,37). Así se establece.

En tal sentido, a juicio de este Tribunal el dictamen presentado por los expertos contables se encuentra suficientemente razonado y motivado, sin observarse apreciaciones desde el punto de vista jurídico, por lo que los elementos valorados y examinados por los peritos están ajustados a derecho, acordes con el criterio reiterado de la Sala Político-Administrativa, logrando el recurrente desvirtuar parcialmente el reparo formulado por la Administración Tributaria Municipal relativo al aspecto antes señalado; razón por la cual esta Instancia le otorga pleno valor probatorio al examen pericial. En consecuencia, se ordena a la Administración Tributaria Municipal modificar el reparo impuesto al recurrente, excluyendo de la base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas aquellos ingresos brutos que gozan de beneficios fiscales nacionales de exención o de exoneración del Impuesto Sobre la Renta, en los términos previamente señalados. Así se establece.

(iv) Falso supuesto de derecho al incluir ingresos brutos provenientes de ganancias en cambio dentro de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

El recurrente denunció la existencia de un falso supuesto de derecho al considerar que los ingresos brutos reflejados en la Cuenta No. 532 (ingresos por diferencias en cambio y operaciones con derivados), por Bs. 64.504.465,63, deben ser excluidos de la base imponible del Impuesto

Sobre Actividades Económicas al tratarse de ingresos brutos derivados por diferencial cambiario. El diferencial cambiario es una situación contable vinculada a la fluctuación que tiene el valor de una moneda con respecto a otras divisas a lo largo del tiempo. En el caso concreto de Venezuela, esta variación se refleja por la variación a través del tiempo del tipo de tasa oficial establecida por los distintos regímenes cambiarios que han existido en el país. Estos ajustes deben ser reflejados en la contabilidad del recurrente según lo establece las normas de contabilidad especiales emitidas por la Superintendencia del Sector Bancario (SUDEBAN), como ente regulador en funciones de policía administrativa, en su Manual de Contabilidad para Bancos, Otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo, descripción, el cual señala que en la cuenta contable N° 532: «se registran los ingresos generados por las diferencias en cambio y por operaciones de cambio y arbitraje de moneda extranjera, ya sea al contado o a futuro. Igualmente se incluyen en estos ingresos las diferencias en cambio que resulten de la traducción de los estados financieros de operaciones en el extranjero de las Sucursales que son parte integrante de las operaciones de la matriz, cuando se efectúa la integración lineal (consolidación), de acuerdo a lo señalado en la Declaración de Principios de Contabilidad No. 12 «Tratamiento Contable de las Transacciones en Moneda Extranjera y Traducción o Conversión a Moneda Nacional de operaciones en el Extranjero».

Tiene las siguientes Subcuentas:  
532.01 Ganancias por arbitraje en moneda extranjera  
532.97 Diferencias de cambio originadas por las cuentas del activo  
532.98 Diferencias de cambio originadas por las cuentas del pasivo»  
Aclarado el concepto, es importante observar la norma que se desprende del artículo 214 numeral 3 de La Ley Orgánica del Poder Público Municipal:

«Artículo 214. No forman parte de la base imponible:

(...)

3. Los ajustes meramente contables en el valor de los activos, que sean resultado de la aplicación de las normas de ajuste por inflación previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta o por aplicación de principios contables generalmente aceptados, siempre que no se hayan realizado o materializado como ganancia en el correspondiente ejercicio». (Resaltado de este tribunal). El ajuste contable realizado con respecto a un activo o pasivo y el diferencial causado por la variación de la moneda en la que esta denominada la obligación no es más que un acto de reconocimiento de una situación que bajo ningún concepto es imputable al contribuyente, por lo que, en criterio de esta Juzgadora, a exclusión de la base imponible que realiza la norma comentada anteriormente se encuentra plenamente justificada. El activo en sí mismo no ha cambiado en forma cierta sino que la moneda utilizada para reflejar su valor tiene una relación distinta, una tasa de cambio distinta, con respecto a la moneda en la cual esta originalmente denominada la operación. De

hecho, el valor en la moneda que le sirve de sustento no ha variado.

Frente el particular, la Sala Político Administrativa ha establecido al respecto:

«Derivado de lo anterior, encuentra esta Sala que en esta diferencia en cambio que se produjo al convertir el valor de los bonos a moneda de curso legal, en nada intervino la voluntad del contribuyente, sino que se produjo como resultado de las propias políticas monetarias y financieras asumidas por el Estado venezolano; motivo por el cual, aun cuando eventualmente se materializó un ingreso para el contribuyente, el mismo sólo puede reputarse a título de devolución de la cantidad dada en préstamo a la República mediante la colocación de los precitados bonos de la deuda pública nacional, siendo improcedente en consecuencia, incluir la cantidad de Bs. 5.149.433.500,00 dentro de la declaración jurada de ingresos brutos del Banco Industrial de Venezuela, C.A., correspondiente al ejercicio fiscal del año 1989. Ello así, resultaba improcedente el reparo formulado el contribuyente por tal concepto. Así se declara. (Vid. Sentencia N° 03385 del 26 de mayo de 2005, caso: Banco Industrial De Venezuela C.A.)» (Resaltado de este Tribunal) El criterio de la sentencia parcialmente transcrita es ratificado por la misma Sala en sentencia del 14 de julio de 2010, numero 00693 (caso: Arrendadora Mercantil, C.A.).

Sobre la Partida Contable No. 532 (ingresos por diferencias en cambio y operaciones con derivados), estableció el dictamen pericial en el pronunciamiento sobre los petitorios

Nros. 11, 12, 13 y, 14 con respecto a cada uno de los ejercicios fiscalizados, que (i) los ingresos reflejados en dichas cuentas se refieren a diferencias en cambio ocurridas por devaluación de la moneda en operaciones de negociación de títulos valores y (ii) que dichos ingresos corresponden con los ingresos brutos considerados por la Administración Tributaria como parte de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao.

Así, y con respecto al reparo formulado sobre los ingresos brutos reflejados en la partida No. 532 (ingresos por diferencias en cambio y operaciones con derivados), establece el dictamen pericial un listado de todos los títulos registrados en la mencionada partida, ente emisor, denominación, número de identificación de cada título y decretos de emisión y exoneración aplicables. Dicho listado se relaciona a continuación:

1. En la subsubcuenta 532.97.2.01.00 «Diferencia en Cambio Disponibilidad» con un saldo según libros de Bs. 3.608.908,35 correspondiente al segundo semestre del ejercicio fiscal 2010 (1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2010), se registran los ingresos generados por las diferencias en cambio ocurridas por la compra venta de divisas y la devaluación de la moneda.

2. En la subsubcuenta 532.97.2.02.00 «Diferencia en Cambio Inv. Títulos» con un saldo según libros de Bs. 1.344.780,46 correspondiente al segundo semestre del ejercicio fiscal 2010 (1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2010), se registran los ingresos generados por las diferencias

en cambio ocurridas por la devaluación de la moneda en operaciones de negociación de títulos valores.

3. En la subsubcuenta 532.97.2.01.00 «Diferencia en Cambio Disponibilidad» con un saldo según libros para el segundo semestre del ejercicio fiscal 2011 (1° de julio al 31 de diciembre) de Bs. 14.070.675,74, se registran los ingresos generados por las diferencias en cambio ocurridas por la compra venta de divisas y la devaluación de la moneda.

4. Los expertos evidenciamos y constatamos que los ingresos financieros registrados en la partida contable 532 denominada «Ingresos por Diferencia en Cambio y Operaciones con Derivados» coincide el saldo de la subsubcuenta contable 532.97.2.02.00 «Diferencia en Cambio Inv. Títulos» por la cantidad de Bs. 2.490.448,35 (Bs. 2.323.557,72 + Bs. 166.890,63) con los ingresos brutos considerados por la Dirección de Administración Tributaria (DAT) de la Alcaldía del Municipio Chacao como parte de la base imponible del Impuesto a las actividades económicas, no obstante, la subcuenta contable 532.97.2.01.00 «Diferencia en Cambio Disponibilidad» no coincide el monto considerado por la Alcaldía del Municipio Chacao con el monto solicitado en el petitorio, debido a que la Alcaldía antes identificada considero el saldo según libros del ejercicio fiscal 2011 que comprende primer y segundo semestre (desde el 1° de enero hasta el 31 de diciembre de 2011) y en el petitorio sólo se está solicitando el primer semestre que comprende las operaciones registradas desde el 1° de enero hasta el 30 de junio de 2011.

5. En la subsubcuenta 532.97.2.02.00 «Diferencia en Cambio Inv. Títulos» con un saldo según libros de Bs. 32.970.467,33 (Bs. 32.966.940,84 + Bs. 3.526,49) correspondiente al ejercicio fiscal 2012 (1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2012), se registran los ingresos generados por las diferencias en cambio ocurridas por la devaluación de la moneda en operaciones de negociación de títulos valores.
- 224.045,15 (Bs. 191.433,68 + Bs. 32.611,47) correspondiente al ejercicio fiscal 2013 (1 de enero hasta el 31 de diciembre), se registran los ingresos generados por las diferencias en cambio ocurridas por la devaluación de la moneda en operaciones de negociación de títulos valores.
6. En la subsubcuenta 532.97.2.02.00 «Diferencia en Cambio Inv. Títulos» con un saldo según libros de Bs.
- El dictamen pericial reseñó estas diferencias en las conclusiones de los petitorios 10, 11, 12, 13, en relación con los años 2010, 2011, 2012 y 2013, respectivamente, tal como se muestra a continuación:

CUENTA CONTABLE DESCRIP-CIÓN 2do Semestre del año 2010  
 (1º julio al 31 de diciembre) Monto según Escrito de Promoción de Pruebas y Balance de Comprobación Monto según DAT Alcaldía Municipio Chacao  
 5329720100 DIF. EN CAMBIO DISPONIBILIDAD 3.608.908,35 3.608.908,35  
 5329720200 DIF. EN CAMBIO INV. TITULOS 1.344.780,46 1.344.780,46  
 1.344.780,46  
 TOTAL 532 EJERCICIO 2010 4.953.688,81 4.953.688,81 4.953.688,81

CUENTA CONTABLE DESCRIP-CIÓN 1er Semestre al 30-06-2011 2do Semestre al 31-12-2011 Monto según Escrito de Promoción de Pruebas y Balance de Comprobación Monto según DAT Alcaldía Municipio Chacao Diferencia  
 5329720100 DIF. EN CAMBIO DISPONIBILIDAD 14.070.675,74 14.070.675,74  
 16.040.893,56 1.970.217,82  
 5329720200 DIF. EN CAMBIO INV. TITULOS 2.323.557,72 166.890,63  
 2.490.448,35 2.490.448,35 0,00  
 TOTAL 532 EJERCICIO 2011 16.394.233,46 166.890,63 16.561.124,09  
 18.531.341,91 1.970.217,82

CUENTA CONTABLE DESCRIP-CIÓN 1er Semestre al 30-06-2012 2do Semestre al 31-12-2012 Monto según Escrito de Promoción de Pruebas y Balance de Comprobación Monto según DAT Alcaldía Municipio Chacao  
 5329720200000000 DIF. EN CAMBIO INV. TITULOS VALORES 32.966.940,84 3.526,49 32.970.467,33 32.970.467,33

CUENTA CONTABLE DESCRIP-CIÓN 1er Semestre al 30-06-2013 2do Semestre al 31-12-2013 Monto según Escrito de Promoción de Pruebas y Balance de Comprobación Monto según DAT Alcaldía Municipio Chacao  
 5329720200 DIF. EN CAMBIO INV. TITULOS VALORES 191.433,68  
 32.611,47 224.045,15 224.045,15

Dichos montos se resumirían de la siguiente manera:

Ejercicio Fiscal Diferencia en Cambio Diferencia no identificada en la experticia  
2010 4.953.688,81  
2011 16.561.124,09  
1.970.217,82  
2012 32.970.467,33  
2013 224.045,15

Total 54.709.325,38 1.970.217,82

Al quedar evidenciado que el Municipio incluyó en la base imponible del impuesto a las actividades económicas las diferencias en cambio y ser estas de necesaria exclusión por mandato de la Ley del Poder Público Municipal, resulta forzoso determinar que su inclusión constituye una infracción, por falta de aplicación de la ley, concretamente de la prohibición contenida en el artículo 214 numeral 3 de la Ley Orgánica del Poder Público Nacional y en el artículo 23 numeral 6 de la Ordenanza de Actividades Económicas del Municipio Chacao, por lo que este Tribunal declara procedente la denuncia formulada por el recurrente frente a este particular, por los ingresos brutos demostrados por la experticia contable como correspondientes a meros ajustes contables por diferencial cambiario, y en consecuencia debe excluirse de la base imponible por no formar parte de los ingresos brutos de BANCO ACTIVO C.A., BANCO UNIVERSAL correspondiente a los ejercicios fiscales 2010, 2011, 2012 y 2013, la cantidad de CINCUENTA Y CUATRO MILLONES SETECIENTOS NUEVE MIL TRESCIENTOS VEINTICINCO BOLIVARES CON TREINTA Y OCHO CENTIMOS (Bs. 54.709.325,38), como se desprende de resumen ut

supra señalado y así se decide.

Así mismo, al haberse constado una diferencia sobre la cual la contribuyente no demostró su exclusión, exención o exoneración del Impuesto Sobre Actividades Económicas, y en virtud de la presunción de legalidad de la cual gozan los actos administrativos, es forzoso para este Tribunal ratificar el reparo formulado por la diferencia resultante al excluir los ingresos no identificados por la terna de expertos, equivalentes a UN MILLON NOVECIENTOS SETENTA MIL DOSCIENTOS DIECISIETE BOLIVARES CON OCHENTA Y DOS CENTIMOS (Bs. 1.970.217.82). Así se decide.

Con respecto a la multa impuesta a la sociedad recurrente, el Tribunal observa que en el presente caso, la Administración Tributaria afirmó deducir el incumplimiento de la obligación de declarar y pagar el impuesto municipal a las actividades económicas causado y no pagado en la jurisdicción del municipio Chacao para los ejercicios fiscales 2010, 2011, 2012 y 2013, por lo cual procedió a imponerle la multa prevista en el artículo 101 de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao.

Al respecto, la recurrente alega que la multa debe ser anulada, pues no hubo disminución de ingresos tributarios ni la Alcaldía Chacao no

logró demostrar el elemento «intencionalidad» al momento de la comisión del ilícito de contravención. Sobre este particular, el Tribunal debe transcribir el contenido de la norma en la cual se fundamenta la Administración Tributaria Municipal para sancionar a la recurrente, la cual es del tenor siguiente:

«Artículo 101: «El contribuyente que mediante acción u omisión cause una disminución de los ingresos tributarios será sancionado con multa que oscilará entre veinticinco por ciento (25%) y setenta y cinco por ciento (75%) del tributo omitido (omissis)».

Se observa de la norma transcrita, que la misma prevé que quien cause una disminución de los ingresos tributarios será sancionado con el 25% al 75% del tributo omitido. Con respecto al presente caso, el Tribunal aprecia que en tanto se declaró parcialmente procedente la denuncia de la sociedad recurrente, al haber demostrado que existen ingresos brutos que, por un lado, deben ser excluidos de la base imponible del impuesto a las actividades económicas por ser resultado de operaciones económicas que cuentan con beneficios fiscales otorgados por el Poder Nacional (exención y exoneración del Impuesto Sobre la Renta), de conformidad con el artículo 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, y por otro lado, deben ser excluidos por constituir meros ajustes contables, de conformidad con el artículo 214 numeral 3 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, lo cierto es que la recurrente no cumplió con su obligación de declarar

y pagar aquellos ingresos brutos reparados por el municipio Chacao durante los ejercicios fiscalizados, que corresponden a aquellos ingresos no identificados por la terna de expertos; y a ingresos provenientes de operaciones con títulos valores emitidos por empresas privadas, registrados en las partidas contables No. 512, 538 y 532.

Ahora bien, respecto a que no hubo dolo en la actuación del recurrente, este Tribunal advierte que la circunstancia alegada no es procedente, pues, por el solo hecho de haber cometido una infracción, se produce la sanción que se trasmuta en una multa tal como lo consagra el artículo 101 de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao. En razón de lo expuesto precedentemente, toda infracción tributaria que representa el quebrantamiento de las leyes por la disminución de los ingresos fiscales configura el delito de contravención. En consecuencia, este tribunal declara improcedente la denuncia formulada por el recurrente. Así se declara.

Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal debe declarar procedente la multa impuesta a la sociedad recurrente sobre las cantidades correspondientes al reparo confirmado parcialmente por este Tribunal, de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao, al ser un hecho cierto, reconocido por la propia recurrente, que la misma no cumplió con su obligación de declarar y pagar los ingresos brutos no identificados por la terna de expertos; y a ingresos provenientes de operaciones con títulos valores emitidos por empresas privadas, registrados en las partidas contables No. 512, 538 y

532. Así se declara.

Error de derecho excusable

Invoca la recurrente, a su favor, la eximente de responsabilidad penal tributaria «error de derecho excusable», contenida en el Artículo 85 Numeral 4 del Código Orgánico Tributario, los cuales son del tenor siguiente:

«Artículo 85: Son circunstancias que eximen de responsabilidad por ilícitos tributarios:

1. El hecho de no haber cumplido 18 años.
2. La incapacidad mental debidamente comprobada.
3. El caso fortuito y la fuerza mayor.
4. El error de hecho y de derecho excusable.
5. La obediencia legítima y debida.
6. Cualquier otra circunstancia prevista en las leyes y aplicables a los ilícitos tributarios». (Destacado de este Tribunal Superior)

Ahora bien, el artículo 85 transcrito alude como eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios, el error de hecho y derecho excusable y es preciso saber su significado para determinar si tales errores están presentes en el caso de autos.

En este orden de ideas, la doctrina penal ha señalado: «El error...es el falso conocimiento de algo, una noción falsa sobre algo... En relación al error propio que afecta o tiene influencia en el conocimiento o voluntad, tradicionalmente se ha hecho referencia a la distinción entre el error de hecho y el error de derecho.» («Derecho Penal Venezolano», Parte General, 3ra edición, Dr. Alberto Arteaga Sánchez, Pág. 1295). En tal sentido, la doctrina penal define el error de hecho como: «la

equivocada noción que se puede tener con relación a los acontecimientos que ocurren en la vida real, y éste constituye causa de inculpabilidad sólo en aquellos casos en que sean invencibles y esenciales.» (Mendoza Troconis, José Rafael. «Curso de Derecho Penal Venezolano». Tomo II, Pág. 251. Caracas, 1987).

De lo anterior se infiere, que la recurrente no puede desconocer que el hecho jamás ocurrió, por cuanto, la misma afirma que «...la aportante no incluye lo pagado a accionistas y miembros de la Junta Directiva ..., es por esa causa que se le imputa el incumplimiento del pago de diferencias de las contribuciones en los Trimestres Reparados...». (Folio 31 del Expediente).

En cuanto al error de derecho excusable, la doctrina lo ha definido de la siguiente manera: «Hay error de derecho cuando se conocen bien las condiciones de hecho, pero se yerra con respecto a la ley prohibitiva de ese hecho;...Omissis...» (Mendoza Troconis, José Rafael. «Curso de Derecho Penal Venezolano». Tomo II, Pág. 251. Caracas, 1987).

En este orden de ideas se desprende, del contenido del expediente, que la recurrente tenía pleno conocimiento de las disposiciones de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao, y de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal; en consecuencia, no puede alegar el desconocimiento de la norma jurídica aplicable. Así las cosas, este Tribunal considera que en el presente caso, no existe error de hecho, ya que la recurrente tuvo noción del acontecimiento, ni tampoco error de derecho, por cuanto la misma tenía conoci-

miento sobre la aplicación de las normas legales, vale decir, Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao, y de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y sobre la obligación de cumplir con lo que allí se estipula. Además, para ello se requiere que exista la causa de inculpabilidad así como que tal circunstancia esté debidamente probada.

En este sentido, si se alega como eximente de responsabilidad el error de hecho y de derecho excusable, es preciso probarlo, tal como ya se explicó, pues recordemos que la carga de la prueba tendiente a demostrar el error recae sobre el afectado. La Jurisprudencia de nuestro máximo Tribunal lo expresa así:

«Tratándose de un error de hecho alegado por la contribuyente, correspondía a ella demostrar no sólo los hechos que comprobaran la verdad de su dicho para así desvirtuar el reparo fiscal, sino que incurrió en el mismo de buena fe. En este sentido la Jurisprudencia ha sostenido de manera reiterada que cuando el error de hecho que pueda alegar un contribuyente para destruir la fuerza probatoria de su declaración jurada (...) corresponde a dicho contribuyente no solo demostrar por medios idóneos la existencia de su error sino que incurrió en el mismo de buena fe, es decir que los elementos de que disponía lo

introdujeron a dicho error ya que de lo contrario no se trataría de un error sino, de una falsedad consistente cometida que ni el legislador ni los jueces pueden amparar.» (Vid. Sentencia N° 254, de fecha 17-04-96, Caso: Adminis-tradora los Sauces.)

Visto de esta forma, no cabe duda que en el presente caso no existe ni error de hecho ni de derecho excusable que exima de responsabilidad a la recurrente, pues de las actas procesales no se desprende prueba alguna que sustente lo esgrimido por la recurrente. Así se declara.

De las consideraciones previamente establecidas resulta forzoso declarar **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario intentado por el recurrente contra la Resolución No. L/294.11/2014, al existir vicios de nulidad absoluta en parte de la determinación de la base imponible realizada por la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao, con respecto a las partidas contables Nros. 512 (ingresos por inversiones en títulos valores), 538 (ganancia en inversiones en títulos valores) y 532 (ingresos por diferencias de cambio y operaciones con derivados). Así se decide.

Se expresan las cantidades anuladas y confirmadas por esta sentencia de la siguiente manera:

Concepto	Anulado	Confirmado
Partida 512	631,738,556.56	5,010,246.32
Partida 538	582,965,394.66	8,593,406.37
Partida 532	54,709,325.38	1,970,217.82

TOTAL 1,269,413,276.60 15,573,870.51

**V  
DECISIÓN**

En virtud de los razonamientos precedentemente expuestos, este Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad mercantil BANCO ACTIVO C.A, BANCO UNIVERSAL, contra la Resolución No. L/294.11/2014, emitida por la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao el 19 de noviembre de 2014, a través de la cual confirmó en su totalidad el Acta de Reparación N° D.A.T.-G-A-F:69-308-2014, emitida por la Auditora Fiscal adscrita a la Gerencia de Auditoría Fiscal de la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, el 19 de julio de 2014. Se **ORDENA** a la Administración Tributaria, una vez firme el presente fallo, ajustar el reparo y sus accesorios impuestos y emitir nuevas planillas de liquidación, conforme a las motivaciones del presente fallo. No hay condenatoria en costas procesales a las partes, en virtud de

no haber sido ninguna de ellas totalmente vencida en esta causa.

Asimismo, conforme a lo previsto en el artículo 287 del Código Orgánico Tributario vigente, una vez firme el presente fallo, se fija un lapso de cinco (5) días continuos para que la contribuyente efectúe el cumplimiento voluntario del mismo. Así se establece.

La presente decisión tiene apelación, por cuanto su cuantía excede de las quinientas Unidades Tributarias (500 U.T.), de acuerdo con lo establecido en el artículo 285 del vigente Código Orgánico Tributario.

Dada, firmada y sellada en la Sala de Despacho del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, en Caracas, a los veintiocho (28) días del mes de julio de 2016. Años 205° de la Independencia y 156° de la Federación.-

La Jueza Suplente,

Abg. Yuleima Milagros Bastidas Alviarez.

La Secretaria,

Abg. Marlyn Malavé Godoy.

La anterior sentencia se publicó en el día de hoy veintiocho (28) de julio de 2016, siendo las tres y veinticinco de la tarde (03:25 P.m.).

La Secretaria,

Abg. Marlyn Malavé Godoy.

Asunto N° AP41-U-2015-000018

YMB/MMG

**Es una obligación de la Administración Tributaria realizar un análisis previo a la admisión del recurso jerárquico según las causales establecidas en el Código Orgánico Tributario sin que ello represente un límite al derecho fundamental al libre acceso a la justicia**

0198

Expediente: 2013-1630  
Sentencia: 00220  
Tribunal Supremo de Justicia  
Sala Político-Administrativa  
Magistrado Ponente: MARCO ANTONIO  
MEDINA SALAS  
Fecha: 23/03/2017

Partes: OPERACIONES DE PRODUCCIÓN Y EXPLORACIÓN NACIONALES (OPEN), S.A. vs. SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT).

Objeto: recurso de apelación ejercido por OPERACIONES DE PRODUCCIÓN Y EXPLORACIÓN NACIONALES (OPEN), S.A. FYT 2006, C.A. contra la sentencia definitiva número 036/2013 dictada por el el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 26 de junio de 2013, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente el 9 de mayo de 2012.

Decisión: 1.- **CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por el apoderado y la apoderada judicial de la sociedad mercantil **OPERACIONES DE PRODUCCIÓN Y EXPLORACIÓN NACIONALES (OPEN), S.A.**, contra la sentencia definitiva número 036/2013 del 26 de junio de 2013, dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario incoado por la accionante; en consecuencia, **ANULA** el fallo de instancia. 2.- **SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por la prenombrada sociedad contra la *Resolución* signada con las letras y números *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2011-0954*, del 23 de diciembre de 2011, emitida por la **GERENCIA GENERAL DE SERVICIOS JURÍDICOS DEL SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que declaró inadmisibile por -falta de calidad- el recurso jerárquico interpuesto el 21 de junio de 2007 contra la *Resolución (Sumario Administrativo)* identificada con el alfanumérico *GRTI/RNO/DSA/2007/022/002290* del 7 de mayo de 2007, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del aludido Servicio, por lo que los actos impugnados quedan **FIRMES**. Se **CONDENA EN COSTAS PROCESALES** a la recurrente, en los términos expuestos en este fallo.

«(Omissis...)

V  
**CONSIDERACIONES PARA  
 DECIDIR**

(...)

Vistos los términos en que fue dictado el fallo recurrido y examinadas como han sido las alegaciones formuladas en su contra por el apoderado y la apoderada judicial de la accionante, así como las defensas formuladas por la representación judicial del Fisco Nacional, observa esta alzada que la controversia planteada en el caso de autos se contrae a decidir si la sentencia apelada incurrió en el **vicio de incongruencia negativa**.

Delimitada la *Litis* en los términos expuestos, pasa esta Máxima Instancia a decidir respecto a lo cual observa:

Sobre el **vicio de incongruencia negativa**, el apoderado y la apoderada judicial de la contribuyente afirman que el sentenciador incurrió en falta de pronunciamiento, al no entrar a examinar los alegatos de nulidad planteados por su representada, limitándose a «*decretar*» la procedencia de la causal de inadmisibilidad del recurso contencioso tributario sin que fuera demostrada por la Administración Tributaria.

También, sostienen que el tribunal de mérito se circunscribió a confirmar y reproducir la inadmisibilidad declarada por el órgano recaudador, sobre la base de una presunción de «*falta de cualidad*» que ni siquiera fue demostrada en su oportunidad.

De igual forma, aprecian que la falta de acción del juez o la jueza en

indagar la procedencia o no de los argumentos y defensas de fondo, genera la nulidad de la decisión apelada, «*al no velar por la tutela subjetiva de derechos e intereses legítimos de nuestra representada*», por cuanto la *Resolución* que decidió el recurso jerárquico, transgrede los artículos 154 del Código Orgánico Tributario de 2001, 53 y 54 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Para decidir, la Sala observa que conforme a las directrices previstas por la legislación procesal, toda sentencia debe contener decisión expresa, positiva y precisa con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia (ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil).

Así, una decisión judicial debe carecer de expresiones o declaratorias sobreentendidas, su contenido debe expresarse en forma perceptible, cierta, verdadera y efectiva, que no genere lugar a dudas, incertidumbres, insuficiencias, contradicciones o ambigüedades; debiendo para ello ser exhaustiva, es decir, pronunciarse sobre todos los pedimentos formulados en el debate y, de esa manera, dirimir el conflicto de intereses planteados en la controversia.

Por su parte, la jurisprudencia ha clasificado estos requisitos de la sentencia, en tres grupos, a saber: el deber de pronunciamiento, la congruencia y la prohibición de absolver la instancia.

Respecto a la congruencia, dispone el artículo 243 (ordinal 5° )

del Código de Procedimiento Civil que la decisión debe dictarse «*con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas*»; por ende, cuando no existe la debida correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, se produce el vicio de incongruencia, el cual se manifiesta cuando el juez o la jueza con su decisión modifica la controversia judicial debatida, bien porque no se limita a resolver sólo lo pretendido por las partes, o bien porque no resuelve sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio. (Vid., fallos números 00354 de fecha 1° de marzo de 2007, caso: *Del Sur, Banco Universal, C.A.*, 01637, de fecha 30 de noviembre de 2011, caso: *Repuestos Medina, C.A.* y 00725 del 20 de junio de 2012, caso: *Inversiones Monsanto Belloirín, C.A.*).

Ahora bien, respecto a la falta de aplicación por parte de la sentenciadora del principio de tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 26 de la Constitución Bolivariana de Venezuela, al no haberse pronunciado sobre los demás alegatos de fondo planteados por la representación judicial de la contribuyente en su escrito de recurso contencioso tributario del 9 de mayo de 2012; este Alto Tribunal observa lo siguiente:

Esta alzada considera pertinente traer a colación el criterio sentado por la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal en la sentencia número 164 de fecha 23 de marzo de 2010, caso: *Policlínica Metropolitana*, donde estableció lo que a continuación se transcribe:

«(...) la sentencia objeto de

*revisión obvió alegatos que formaron parte del thema decidendum, que debieron ser resueltos para la estimación o desestimación del recurso contencioso tributario; sin embargo, el fallo cuestionado sólo procedió a analizar el referido aspecto objetivo del acto con respecto a uno solo de los aspectos expuestos por la sociedad mercantil recurrente, como fue, la solicitud de aplicación de control difuso sobre las causales de admisibilidad del recurso contencioso tributario, sin considerar los otros argumentos indicados al inicio del presente fallo y que se relacionan con la vulneración de la supuesta condición de no ser contribuyente frente a esta modalidad de tributo, la indebida aplicación de las normas de derecho para la exigencia de las contribuciones especiales, y la impugnación de la multa, la cual, también debió ser objeto de pronunciamiento por parte de la decisión por cuanto comprende un acto administrativo que también fue objeto de impugnación.*

*El fallo objeto de revisión, a pesar de declarar sin lugar el recurso contencioso tributario, equiparó la falta de asistencia de abogado en vía administrativa como una especie de causal de inadmisibilidad del recurso contencioso tributario, asimilable a la falta de agotamiento de la vía administrativa no prevista en la ley, sin adentrarse a considerar los demás alegatos de fondo presentados por el recurrente en sede jurisdiccional y obviando todos los fundamentos por los cuales se solicitó la nulidad de los actos que conformaron el procedimiento de determinación*

tributaria, incluyendo la multa impuesta al recurrente.

*Esta Sala observa que la decisión administrativa que versó sobre el recurso jerárquico no se pronunció sobre el fondo del asunto, por lo que en este caso el contribuyente disponía, dada la negativa de la Administración, de una mayor amplitud de la pretensión para la tutela de sus derechos subjetivos en vía judicial como sujeto pasivo de la relación tributaria; medio judicial que puede interponerse sin que se agote la vía administrativa y sin sujetarse a lo decidido por ésta, dadas las disposiciones del Código Orgánico Tributario y de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia que eliminaron el agotamiento de la vía gubernativa como un presupuesto necesario para la admisión de la pretensión contencioso administrativa de nulidad contra actos administrativos de efectos particulares, normas expresamente invocadas por la jurisprudencia de esa Sala Político Administrativa (S.P.A. núms. 786/2004; 944/2004 y 1609/2004). De forma tal, el jurisdicente puede acudir a cualquier vía, sin que los alegatos presentados en los recursos administrativos constriñan la amplitud de control por parte de la jurisdicción (vid. s.S.C. núm. 957 del 9 de mayo de 2006; caso: Luis Eduardo Moncada Izquierdo) (...)).* (Destacado de la Sala Político-Administrativa).

Al ser así, en el caso concreto, concluye esta Máxima Instancia que el *a quo* incurrió en el vicio de omisión de pronunciamiento, en el sentido que -tal como lo denunciaron

el apoderado y la apoderada de la contribuyente- no resolvió el resto de los alegatos argüidos por la recurrente, con lo cual violó el derecho constitucional a una tutela judicial efectiva y a la defensa, conforme a lo establecido en los artículos 26 y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, razón por la que se declara con lugar la apelación interpuesta por la recurrente y se anula el fallo de instancia. Así se decide.

Con fundamento en los parámetros fijados en la sentencia parcialmente transcrita, surge la necesidad de cumplir con las exigencias impuestas por la legislación adjetiva en cuanto al deber del sentenciador o la sentenciadora de decidir cada alegación realizada en el recurso contencioso tributario hasta resolver la pretensión procesal deducida en juicio; con el objeto de dar cabida al principio de exhaustividad exigido por el ordinal 5 del artículo 243 Código de Procedimiento Civil.

Declarada como ha sido la nulidad de la decisión objeto de apelación, correspondería enviar el expediente al tribunal de origen por ser el juez natural -tal como lo solicitó la representación judicial del Fisco Nacional en la contestación a los fundamentos de la apelación de la contribuyente-; sin embargo, en atención a lo establecido en el artículo 209 del Código de Procedimiento Civil, actuando comoalzada de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, esta Sala entra a conocer y decidir el fondo del asunto debatido, referente a los alegatos esgrimidos por la recurrente en el recurso contencioso tributario

presentado el 9 de mayo de 2012, en los términos siguientes:

Así, esta máxima instancia observa que la controversia planteada en el caso concreto se circunscribe a decidir: *i)* sobre la *nulidad de la Resolución decisoria del recurso jerárquico*, por transgredir los artículos 154 del Código Orgánico Tributario, 53 y 54 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos *ii)* si el Factor de Valorización (FDV) o Bono de Licitación es un activo ajustable por inflación; *iii)* si el reparo por el ajuste al Factor de Valorización (FDV) violó normas del cálculo del patrimonio neto; *iv)* sobre la improcedencia de las exclusiones al cálculo del patrimonio neto del ejercicio fiscal de 2001, de las presuntas cuentas por cobrar con empresas relacionadas; *v)* si la aplicación de la tarifa número 3 viola los principios constitucionales de la capacidad contributiva y la progresividad del impuesto sobre la renta.

En este sentido, se aduce:

*i)* El apoderado y la apoderada judicial de la recurrente alegaron la ***nulidad de la Resolución decisoria del recurso jerárquico***, por transgredir los artículos 154 del Código Orgánico Tributario, 53 y 54 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, pues era obligación de la Administración Tributaria pronunciarse sobre todos los asuntos sometidos a su consideración; señalaron que el órgano tributario se limitó a inadmitir el recurso sobre una presunción de falta de cualidad que ni siquiera fue demostrada; y que

dicha presunción no puede ser suficiente para desestimar el conocimiento de un recurso o defensa del administrado o administrada sino que, en el mejor de los casos, ha debido ser corroborada mediante la revisión de los documentos que demostrasen que, efectivamente, la persona suscriptora del recurso carecía de cualidad para representar a la empresa recurrente.

Por su parte, la *Resolución* signada con el alfanumérico *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2011-0954* del 23 de diciembre de 2011, señaló lo siguiente:

«(...)

#### IV DE LA ADMISIBILIDAD DEL RECURSO

*Una vez analizado el contenido del acto administrativo impugnado, el argumento expresado por el contribuyente, así como los documentos que conforman el expediente administrativo, esta Gerencia de Recursos advierte aspectos de hecho que ameritan un pronunciamiento expreso sobre la admisibilidad del recurso interpuesto.*

(...)

*Por su parte, el artículo 49 (ordinal 2) y 86 de la Ley Orgánica de procedimientos Administrativos, disponen:*

**‘Artículo 49.-** Cuando el procedimiento se inicie por solicitud de persona interesada, en el escrito se deberá hacer constar:

1. El organismo al cual está dirigido.

2. La identificación del interesado, y en su caso, de la persona que actúe como su representante con

*expresión de los nombres y apellidos, domicilio, nacionalidad, estado civil, profesión y número de la cédula de identidad o pasaporte (...)*. (Subrayado nuestro)

**‘Artículo 86.- (...)**

*El recurso que no llenare los requisitos exigidos, no será admitido.*

*(...)*

*De las normas previamente transcritas, se infiere que el representante de la recurrente debe ser una persona concreta, plenamente identificada en el escrito recursorio, la cual debe indicar además el carácter con el cual actúa y las facultades que le han sido conferidas mediante un documento idóneo, para poder impugnar el acto que se trate.* (Subrayado de la Sala)

*En el caso que nos ocupa, el ciudadano Rafael Ernesto Ramírez Ruíz, titular de la cédula de identidad N° 3.843.604, en su escrito (...) se identifica como Director Principal de la contribuyente (...), carácter éste que no le otorga la cualidad para actuar en nombre y representación de la sociedad mercantil antes indicada, así se evidencia del Documento Constitutivo y Estatutos Sociales (...).*

*El referido documento en el artículo 20 de las Facultades de la Junta Directiva, establece:*

*‘La Junta Directiva tendrá las más amplias facultades de dirección, administración y disposición de los bienes y negocios de la compañía (...)*

*10) Representar a la compañía dentro y fuera de la República de Venezuela, en todos los asuntos*

*legales y ante toda clase de personas, sociedades, institutos autónomos y semiautónomos, compañías, el gobierno de Venezuela (...) la Administración de impuesto sobre la Renta (...)*

**‘Artículo 16**

**JUNTA DIRECTIVA**

*Sin perjuicio de las facultades que este documento le confiere al Comité Ejecutivo, la administración, disposición y dirección de los negocios y bienes de la compañía estará a cargo de una Junta Directiva integrada por siete (7) Directores principales y siete (7) Directores Suplentes, uno de los cuales ejercerá el cargo de Presidente (...)*

*Mediante Acta de Asamblea de Accionistas, celebrada el 10 de enero de 2002, en su Punto Único, expresa: ‘Habiendo sido ampliamente deliberado este Punto (...), se decidió (...) autorizar al ciudadano **JOSE FIGUEROA RODRIGUEZ**, (...) para que solicite cualquier tipo de Inspección Judicial por ante los Tribunales competentes, así como también pueda realizar cualquier trámite y/o solicitud por ante cualquier ministerio, pudiendo darse por citado y/o notificado’.*

*Asimismo, se desprende que los **representantes legales** de la recurrente son Acciones Clase ‘B’ **Directores principales:** Víctor J. Vargas (...), José Luis Feaugas M. (...), Pedro Rendón Oropeza (...). **Directores Suplentes:** Cándido Rodríguez (...), María Auxiliadora Muratty (...), Pedro Almoguera (...). **Presidente:** Víctor J. Vargas (...). **Acciones Clase ‘A’ Directores Principales:** Edgar Arrieta Alvarado*

(...), Paul J. Smyth D. (...), Oscar Antonio Leal Hernández (...), Roger Nava Nava (...), Directores Suplentes: Jean Mare Rieffel (...), Jovito Gotera (...), José Luis Montero (...), Humberto Nava (...), **Presidente: Edgar Arrieta Alvarado** (...).

De tal manera que al suscribir el ciudadano Rafael Ernesto Ramírez Ruiz, el escrito contentivo del Recurso Jerárquico sin acompañar Documento Poder, a través del cual pruebe su titularidad e interés legítimo para intentar el mencionado recurso, incurrió en el supuesto de inadmisibilidad a que antes se hizo referencia.

En vista de lo anteriormente expuesto, cabe dejar establecido, que si bien es una característica del procedimiento administrativo la flexibilidad de las formas, ello no autoriza a la Administración Tributaria a suplir el desinterés y la falta de diligencia de un contribuyente; así, no habiéndose acreditado en forma alguna la representación de la persona que ha intervenido en el presente procedimiento, el Recurso interpuesto es inadmisibile de conformidad con lo dispuesto en los artículos 49 (ordinal 2) y 86 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, aplicables supletoriamente de conformidad con lo previsto en el artículo 7 del Código Orgánico Tributario. **Así se declara.** (Destacado de esta alzada)

En vista de la decisión anterior y tomando en cuenta que el escrito recursorio fue admitido según AUTO (...) y considerando que no fueron tomadas en cuentas las causales de inadmisibilidad establecidas en el

artículo 250 del Código Orgánico Tributario, esta Alzada Administrativa procede a revocar el auto de admisión (...), todo de conformidad a lo previsto en el artículo 237 del Código Orgánico Tributario vigente. **Así se declara.**

## V

### Decisión Administrativa

Por las razones expuestas, quien suscribe, Gerente de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos (...), declara **INADMISIBLE POR FALTA DE CUALIDAD**, el Recurso Jerárquico interpuesto (...). (Destacado del acto)

En este sentido, esta Máxima Instancia observa que los artículos 242 y 243 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicables *ratione temporis*, prevén que el recurso jerárquico debe interponerse mediante escrito, por quien tenga interés legítimo, personal y directo, en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en que se fundamenta.

Asimismo, la Sala advierte que el artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, establece lo siguiente:

#### «Artículo 250

**Son causales de inadmisibilidad del recurso:**

(...)

3. **Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye, o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente.**

4. **Falta de asistencia o representación de abogado.**

*La resolución que declare la inadmisibilidad del recurso jerárquico será motivada, y contra la misma podrá ejercerse el recurso contencioso tributario previsto en este Código». (Destacado de esta Máxima Instancia).*

La normativa antes señalada dispone la obligación a cargo de la Administración Tributaria de realizar un análisis previo relativo a la «juridicidad» de la pretensión, así como su adecuación al orden público y a las buenas costumbres, cuya interposición mediante la acción y su posterior admisión constituyen el inicio formal de todo proceso instaurado en sede administrativa una vez verificada la reclamación del obligado o la obligada (*Vid.*, decisión de esta Sala Político-Administrativa número 01415 del 28 de noviembre de 2012, caso: *Servicios Generales Veneasistencia, C.A.*).

También es preciso enfatizar que el mecanismo de admisión del recurso jerárquico en vía administrativa, representa el límite al derecho fundamental al libre acceso a la justicia, en el entendido que sólo la Ley determina y regula los extremos básicos que apuntalan la viabilidad del proceso (*Vid.*, sentencia de esta alzada número 00929 del 13 de julio de 2011, caso: *Banacci Casa De Bolsa, C.A.*).

De manera que las previsiones contenidas en los mencionados artículos del Código Orgánico Tributario de 2001, constituyen las exigencias legales para la interposición del recurso jerárquico y, de ningún modo, contravienen el espíritu de la Constitución de la República

Bolivariana de Venezuela, ya que cuando en su artículo 49 se establece el alcance del derecho al debido proceso en los ámbitos judicial y administrativo, también consagra en su numeral 1º, el derecho a la defensa como derecho inviolable en todo estado y grado de la investigación y del proceso, así como el reconocimiento de excepciones, tanto constitucionales como legales, respecto al derecho para recurrir de la decisión. (*Vid.*, fallo de esta máxima instancia número 00019 del 18 de enero de 2012, caso: *Eduardo Alberto Mérida Liscano*).

Precisado lo anterior, de las actas procesales la Sala observa a los folios 65 al 87 de la pieza anexo número 4 del expediente judicial, copia del «Documento Constitutivo de Operaciones de Producción y Exploración Nacionales, OPEN, S.A.», que forma parte del expediente administrativo, en donde se evidencia en el artículo 34 del referido Estatuto Social, que el ciudadano Rafael Ernesto Ramírez Ruíz, antes identificado, no aparece mencionado como Director Principal de la mencionada empresa y tampoco consta que tenga participación accionaria, de la cual se pudiera desprender alguna facultad para ejercer recurso en representación de la empresa.

Por lo que, aún cuando la Administración Tributaria erró al calificar la causal de inadmisibilidad al referirse como «*la falta de cualidad*», los elementos fácticos y la base legal utilizada expresamente aluden a la aptitud para representar a la accionante, vale decir, a los artículos 49 (numeral 2) y 86 de la Ley

Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Aunado a que los alegatos planteados por la representación judicial de la contribuyente en el escrito de recurso contencioso tributario (folio 5 de la pieza número 1 del expediente judicial), apuntan a la carencia de «*cualidad para representar a la contribuyente*».

De allí que, en armonía con los amplios poderes de los juzgadores y las juzgadas de la jurisdicción contenciosa tributaria, para «*analizar cuestiones de derecho no planteadas expresamente por las partes, e indagar hechos con relevancia jurídica para asegurar la protección -bajo la debida ponderación- de los intereses públicos que subyacen en esta categoría de controversias*»; esta Máxima instancia aprecia que la empresa accionante conoció y comprendió los fundamentos de hecho y de derecho del acto administrativo de segundo grado, vale decir, la Resolución que decidió el recurso jerárquico ejercido, reseña y precisa que se trata de la «*ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir*», conforme al numeral 3 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Igualmente, esta alzada advierte que el apoderado y la apoderada judicial de la contribuyente en el curso del proceso, en primera y segunda instancia, no demostraron la legitimidad del aludido ciudadano para actuar, en el caso concreto al momento de la interposición del recurso jerárquico.

En consecuencia, esta Máxima Instancia considera ajustado a derecho el pronunciamiento emitido por el órgano recaudador respecto a la inadmisibilidad del recurso jerárquico declarada en la *Resolución* identificada con las letras y números *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2011/0954* de fecha 23 de diciembre de 2011, pero con fundamento en el numeral 3 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001. Así se declara.

Por consiguiente, al haberse declarado inadmisibile el recurso jerárquico resultaba improcedente conocer el resto de los alegatos planteados por el contribuyente en su escrito de recurso jerárquico; razón por la cual, la Sala desestima el fundamento expuesto por la accionante. Así se decide.

(...)

## VI DECISIÓN

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

1.- **CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por el apoderado y la apoderada judicial de la sociedad mercantil **OPERACIONES DE PRODUCCIÓN Y EXPLORACIÓN NACIONALES (OPEN), S.A.**, contra la sentencia definitiva número 036/2013 del 26 de junio de 2013, dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción

Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario incoado por la accionante; en consecuencia, **ANULA** el fallo de instancia.

2.- **SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por la prenombrada sociedad contra la *Resolución* signada con las letras y números *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2011-0954* del 23 de diciembre de 2011, emitida por la **GERENCIA GENERAL DE SERVICIOS JURÍDICOS DEL SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que declaró inadmisibles por -falta de cualidad- el recurso jerárquico interpuesto el 21 de junio de 2007 contra la *Resolución (Sumario Administrativo)* identificada con el alfanumérico *GRTI/RNO/DSA/2007/022/002290* del 7 de mayo de 2007, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de

la Región

Nor-Oriental del aludido Servicio, por lo que los actos impugnados quedan **FIRMES**.

Se **CONDENA EN COSTAS PROCESALES** a la recurrente, en los términos expuestos en este fallo.

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

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los veintidós (22) días del mes de marzo del año dos mil diecisiete (2017). Años 206° de la Independencia y 158° de la Federación.

(...)

En fecha veintitrés de marzo del año dos mil diecisiete, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00220.

(...)

**El abono en cuenta consiste en la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica, independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir**

0199

Expediente: 2010-0397  
Sentencia: 00500  
Tribunal Supremo de Justicia  
Sala Político-Administrativa  
Magistrado Ponente: BÁRBARA  
GABRIELA CÉSAR SIERO  
Fecha: 09/05/2017

Partes: FISCO NACIONAL vs. INSECTICIDAS INTERNACIONALES, C.A. (INICA).

Objeto: apelación ejercida por el Fisco Nacional contra la **sentencia definitiva N° 0669** dictada por el el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la

Región Central el **27 de julio de 2009**, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos el 27 de octubre de 2005, por la sociedad de comercio **INSECTICIDAS INTERNACIONALES, C.A. (INICA)** contra la Resolución signada con el alfanumérico GRTI-RCE-JT-ARA-2005-75 de fecha 5 de septiembre de 2005, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que declaró sin lugar el recurso jerárquico presentado el 3 de septiembre de 2004 por la referida contribuyente, y en consecuencia, confirmó la Resolución de Imposición de Multa identificada con la nomenclatura GRTI-RCE-DFD-2003-07-FCE-0546 del 21 de agosto de 2003.

Decisión: **1.- FIRMES** por no haber sido objeto de apelación por parte de la contribuyente y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos del Tribunal de la causa relativos: *i)* la ocurrencia de las infracciones cometidas por la contribuyente en los ejercicios fiscales investigados «(...) *al no retener el impuesto sobre la renta en el momento del abono en cuenta (...)*» y *ii)* la procedencia de los intereses moratorios «(...) *contenidos en la Resolución N° GRTI-RCE-JT-ARA-2005-75 del 05 de septiembre de 2005 a cargo de INSECTICIDAS INTERNACIONALES, C.A. (INICA) (...)*» por la cantidad de tres mil doscientos diecinueve bolívares con un céntimo (Bs. 3.219,01). **2.- SIN LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL** contra la sentencia definitiva N° 0669 dictada el 27 de julio de 2009 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central; fallo que se **CONFIRMA**. **3.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de

efectos por la sociedad de comercio **INSECTICIDAS INTERNACIONALES, C.A. (INICA)**, contra la Resolución signada con el alfanumérico GRTI-RCE-JT-ARA-2005-75 de fecha 5 de septiembre de 2005, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, mediante la cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido por la referida contribuyente contra la Resolución de Imposición de Multa identificada con la nomenclatura GRTI-RCE-DFG-2003-07-RCE-0546 del 21 de agosto de 2003. En consecuencia, queda **FIRME** el acto administrativo impugnado, salvo lo referido a las sanciones de multa derivadas del incumplimiento de deberes materiales por la cantidad total expresada en moneda actual de cincuenta y tres mil cuatrocientos seis bolívares con treinta y ocho céntimos (Bs. 53.406,38), las cuales se **ANULAN**. **NO PROCEDE** la condenatoria en costas procesales a las partes.

«(Omissis...)»

**V  
CONSIDERACIONES PARA  
DECIDIR**

«(Omissis...)

Delimitada como ha quedado la *litis*, pasa esta Sala a decidir y, al efecto, observa:

La representación judicial del Fisco Nacional invocó en su apelación contra la sentencia de instancia el vicio de falso supuesto de derecho, por errónea aplicación de las normas referidas a la eximente de responsabilidad penal tributaria contenidas en el Código Orgánico Tributario (1994 y 2001), considerando que «(...) si bien existían dudas en cuanto al concepto de abono en cuenta, no era menos cierto que el artículo 5 de la ley de impuesto sobre la renta era muy claro en señalar que es abono en cuenta, todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acrediten en sus registros contables, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento, por lo que no solamente puede alegarse un error de derecho, dicha circunstancia debe ser probada, ya que el artículo de la ley es muy claro». (Sic).

En el mismo sentido, arguyó que «(...) parece contradictorio afirmar que por el hecho de la confusión surgida a raíz de la jurisprudencia contradictoria sobre el concepto de abono en cuenta, aún cuando hay normas muy claras sobre dicho concepto se declare que el contribuyente incurrió en un error de hecho o de derecho excusable que exima de la responsabilidad penal establecida en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario [2001]».

(Interpolado de esta Alzada).

Sobre el particular planteado, observa esta Sala que el fallo de instancia declaró procedente «la eximente de error de derecho excusable» al observar que «(...) los abonos en cuenta investigados se refieren a los ejercicios fiscales 2000, 2001 y 2002 cuando el criterio de nuestro Máximo Tribunal sobre el abono en cuenta difería del criterio expuesto en esta motiva en jurisprudencia posterior. (...) La contribuyente invocó en su defensa las eximentes de responsabilidad penal tributaria (...) en lo que respecta a los reparos formulados, derivados de la falta de retención de los impuestos correspondientes, cuando dichos reparos se originaron en la diferencia de criterio en cuanto a la naturaleza en la apreciación que hizo la fiscalización del 'abono en cuenta', en cuyo caso no se debe originar multa alguna porque en tales casos favorece a la contribuyente la eximente de error de derecho excusable».

En cuanto a dicha argumentación, estima esta Máxima Instancia conveniente referirse a la norma prevista en el artículo 79 (literal c) del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo a los ejercicios fiscales 2000 y 2001, la cual dispone que:

**«Artículo 79**

*Son circunstancias que eximen de responsabilidad penal tributaria:*

(...)

**c) El error de hecho y de derecho excusable.**

(...))».

En similares términos se expresa el artículo 85 (numeral 4) del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente para el ejercicio fiscal 2002, el cual es del tenor siguiente:

**«Artículo 85**

*Son circunstancias que eximen de responsabilidad por ilícitos tributarios:*

(...)

**4. El error de hecho y de derecho excusable.**

(...))».

En lo atinente a la aludida eximente, esta Sala ha considerado en múltiples oportunidades que la misma consiste en la errada aplicación o interpretación de la ley, o en errores de su apreciación que traen como consecuencia la posibilidad de cometer faltas con carácter excusable al momento de aplicar la ley tributaria. (*Vid.*, sentencias Nos. 00794 y 00082 del 28 de julio de 2010 y 26 de enero de 2011, casos: *C.A. Editora El Nacional* y *Hay Group Venezuela, S.A.*, entre otras).

Circunscribiendo lo expuesto al caso de autos, aprecia esta Superioridad que en la Resolución de Imposición de Multa identificada con la nomenclatura GRTI-RCE-DFD-2003-07-FCE-0546 del 21 de agosto de 2003, la Administración Tributaria impuso sanciones pecuniarias a la recurrente al verificar que no había practicado «(...) *la retención del impuesto a que estaba obligada por la cantidad de Bs. 105.045. 839,67 en el momento del abono en cuenta (...)*», siendo ratificado tal pronunciamiento en la Resolución alfanumérico GRTI-RCE-JT-ARA-2005-75 del 5 de septiembre de 2005,

que decidió el recurso jerárquico ejercido, donde se estableció que «(...) *es suficiente para que se configure el abono en cuenta la realización del asiento nominal a favor del acreedor en la contabilidad del deudor, sin que sea necesario que las cantidades estén a disposición de este (...)*».

Así, considera pertinente esta Alzada traer a colación lo proferido en su sentencia N° 00025 del 14 de enero de enero de 2003, caso: *SURAL, C.A.*, respecto a lo que debe ser entendido como «*abono en cuenta*» a los efectos tributarios, para lo cual se transcribe lo siguiente:

**«(...) Abono en cuenta en materia de retención de impuesto.**

*En materia de retenciones, el artículo 1° de los Decretos Reglamentarios Nos. 987 y 1506, de fechas 15-01-86 y 01-04-87, publicados en las Gacetas Oficiales Nos. 3682 Extraordinario y 33.704 de fechas 16-01-86 y 24-04-87, respectivamente, esencialmente con la misma redacción, aplicables en razón del tiempo; establece que:*

*‘Artículo 1.- Están obligados a practicar **la retención del impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta** y a enterarlo en una oficina receptora de fondos nacionales dentro de los plazos, condiciones y formas reglamentarias aquí establecidas, **los deudores o pagadores** de los siguientes enriquecimientos netos o ingresos brutos:’.*

*Ahora bien, a los efectos controvertidos en el presente caso, a saber, la procedencia o no de la respectiva retención, se debe*

definir el término 'abono en cuenta', para lo cual se juzgó conveniente consultar las acepciones, contenida en el Diccionario de Lengua Española de la Real Academia Española, Vigésima Segunda edición 2001:

'**ABONAR**:...// 6. Tomar en cuenta un pago.// 7. **pagar** (// dar o satisfacer lo que se debe) // 8. **Pagar** (// dar derechos los géneros).// 9. Asentar en las cuentas corrientes las partidas que corresponden al haber'.

En el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo I, - A-B, 15ta. Edición, Editorial Heliasta SRL, de G. Cabanellas y L. Alcalá-Zamora:

'**ABONO**: Aseguramiento de algo. // Admisión en cuenta de una cantidad ...

**ABONO EN CUENTA**: Asiento o anotación que se efectúa en una cuenta por las partidas o cantidades que se le acreditan al titular.'

Así como en el Diccionario Enciclopédico El Pequeño LAROUSSE ilustrado, 1998, en color:

'**ABONO**: ...// 6. **CONTAB.** Anotación registrada en el haber de una cuenta.'

Luego, de la norma transcrita supra se desprende que la obligación de practicar la retención por parte del deudor del gasto, nace cuando efectúa el pago o el abono en cuenta. En este sentido y conforme con las definiciones que anteceden, interpreta esta Sala que el reglamentista sometió la oportunidad para practicar la retención, a dos supuestos de tiempo, al momento del pago o del abono en

cuenta. Así, la doctrina ha interpretado que el pago de una obligación dineraria es el que se hace mediante la entrega en efectivo o a través de la transferencia de un valor representativo de un crédito a la vista en un banco o institución financiera. Ahora bien, toca a esta Sala interpretar lo que debe entenderse por **abono en cuenta**, y a tal efecto, estima que consiste en la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre de una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica, independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir. En conclusión, el abono en cuenta debe entenderse tal y como se concibe en materia contable.

**Así se declara.**

En razón de lo antes expuesto y del resultado de la investigación fiscal, al expresar que la contribuyente había abonado a las cuentas por pagar nominadas, así: 'Cuentas por pagar Semántica', a 'Cuentas por pagar afiliadas Noral Asistencia Técnica' y a la 'Cuentas por pagar' afiliadas Nora', resulta improcedente la defensa de la contribuyente al sostener la omisión de la retención porque no había efectuado tal pago, cuando abonó en cuenta al acreditar la deuda en sus asientos contables. **Conforme a lo expuesto, la Sala se aparta del criterio sostenido en la sentencia No. 2.388 del 30 de octubre de 2001, caso: Empresas de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A. Así también se decide.**

Siendo esto así, debe la Sala pronunciarse acerca del supuesto

*pago que dice haber hecho la contribuyente el 31 de diciembre de 1987, con fundamento en el artículo 74 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1968; lo cual de ser probado, dispensaría la pérdida de la deducción del gasto. En este sentido se observa, que se promovieron pruebas documentales en el lapso procesal de instancia, las cuales fueron calificadas de insuficientes por el a quo, ya que no consta que haya sido la contribuyente Sural, C.A. la que efectuó el depósito y tampoco existe constancia del concepto del mismo que pudiera administrarse con los comprobantes de retención consignados, negándoseles valor probatorio.*

*Así, revisados los autos, pudo esta Sala constatar que efectivamente se trata de copias simples, de comprobantes privados (depósito y relación de retención), realizados por la propia contribuyente, donde tampoco esta Sala pudo apreciar la relación de causalidad entre la planilla de depósito y el pago que se dice haber efectuado, reflejado en la mencionada relación. Por tal razón, esta Sala confirma la decisión del juzgador de instancia, sobre el citado particular. Así se declara.* (Subrayado de esta Alzada).

Destaca esta Máxima Instancia de la sentencia parcialmente citada que el «abono en cuenta» consiste en «(...) la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre de una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica,

*independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir (...)*», apartándose así del criterio jurisprudencial vigente hasta esa fecha expuesto en la sentencia de esta misma Sala N° 2.388 del 30 de octubre de 2001, caso: *Empresas de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A.*, la cual había dejado sentado que:

*«(...) En efecto, el hecho de que hubiese acreditado la suma de intereses adeudada a la acreedora al final de su ejercicio de 1986, lo único que le permitió a la contribuyente fue registrar en su contabilidad como egresos de ese ejercicio, 'sus gastos por intereses causados y no pagado', pero en modo alguno esta simple acreditación implica abono en cuenta como se debe entender en la legislación tributaria. Para la contabilidad los términos 'acreditar una determinada cantidad a una cuenta' es ciertamente sinónimo de 'abonar en cuenta esa misma cantidad'. Pero fiscalmente los términos se han diferenciado; para que haya verdaderamente un 'abono en cuenta', considerado como pago, es necesario que la suma abonada haya salido del patrimonio del deudor y que se encuentre enteramente a disposición del acreedor, aun cuando éste no haya recibido físicamente el pago; es decir, que la suma abonada se haya puesto efectivamente a su orden y ello no puede hacerse a menos que el deudor tenga disponibilidad en caja o banco. A tal efecto es necesario que haya un verdadero 'abono en cuenta' a favor del acreedor contra las cuentas de*

**caja o banco del deudor y no basta, en consecuencia, que la cantidad simplemente se le haya acreditado en la contabilidad del deudor.** De modo que para esta Sala no hay duda de que la contribuyente no pagó los intereses que registró como egresos en 1986, simplemente acreditándolo a la cuenta por pagar del acreedor, que fue lo que hizo, por lo que es forzoso concluir que dichos intereses no se pagaron en ese ejercicio. Por otra parte la fiscalización igualmente comprobó que dichos intereses tampoco se pagaron en el ejercicio reparado (1987), a través de la revisión que hizo ese año en la contabilidad de la contribuyente. Por el contrario, la misma contribuyente trajo a los autos documentos privados legalizados, donde se observa que dicho pago se hizo el 22 de agosto de 1988, por lo que, en consecuencia, la cantidad objetada de Bs. 31.923.368,75, ha debido registrarse como ingreso en el ejercicio siguiente, de 1987, tal y como lo prevé el artículo 46 la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986, aunque posteriormente en el ejercicio de 1988, se registre como egreso causado en 1986 y pagado en 1988, de conformidad con el último aparte de este mismo artículo, si ese fuera el caso. Por tal razón procede cabalmente el reparo fiscal formulado por el órgano contralor. Así se declara». (Destacado de esta Máxima Instancia).

De lo anterior se colige que no fue sino hasta el 14 de enero de 2003, con ocasión de la sentencia N° 00025 dictada en el caso: *SURAL, C.A.*, cuando esta Sala Político-Administra-

tiva del Tribunal Supremo de Justicia estableció que con el asiento contable por concepto de «abono en cuenta» nacía la obligación de retener el impuesto sobre la renta correspondiente por parte del agente de retención, sin necesidad que esté materializado económicamente el pago a disposición del acreedor, debiéndose apreciar como disponibles jurídicamente las cantidades expresadas, modificando así el criterio jurisprudencial vigente hasta ese momento contenido en la sentencia N° 2.388 del 30 de octubre de 2001, caso: *Empresas de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A.*, el cual establecía que sólo se consideraría como «abono en cuenta» para efectos tributarios, la disponibilidad económica del acreedor de las cantidades abonadas.

Ahora bien, considera pertinente esta Alzada resaltar que la normativa aplicable a los ejercicios fiscales 2000 y 2001 era el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.390 Extraordinario del 22 de octubre de 1999) y para el año 2002 la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.557 Extraordinario, del 13 de noviembre de 2001), cuyo artículo 5, del mismo tenor en ambos instrumentos normativos, dispone lo siguiente:

**«Artículo 5**

*Los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, incluidos los derivados de regalías*

*y demás participaciones análogas y los dividendos, los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles, la enajenación de bienes inmuebles y las ganancias fortuitas, se considerarán disponibles en el momento en que son pagados. Los enriquecimientos que no estén comprendidos en la enumeración anterior, se considerarán disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda. **En todos los casos a los que se refiere este artículo, los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario.*** (Destacado de esta Sala).

Así, el transcrito artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario, es decir, que exista prueba suficiente que determine que el referido abono en cuenta no constituya un pago.

El problema que surgió en su momento con respecto al abono en cuenta devenía del hecho que este presenta dos etapas diferenciadas, el asiento contable y la disponibilidad económica de las cantidades asentadas por parte del acreedor, cuestión que no quedaba del todo clara en el referido artículo 5 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, lo cual ameritó los aludidos pronuncia-

mientos de esta Sala Político-Administrativa (*vid.* Sentencias Nos. 2.388 y 00025 del 30 de octubre de 2001 y 14 de enero de enero de 2003, casos: *Empresas de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A.* y *SURAL, C.A.*, respectivamente) a objeto de aclarar el concepto de «abono en cuenta» a los fines tributarios.

De lo expresado surge que para los ejercicios fiscales 2000, 2001 y 2002 el criterio jurisprudencial vigente sobre el «abono en cuenta», que resulta necesario seguir a los efectos de la retención del impuesto sobre la renta, era el citado en la sentencia N° 2.388 del 30 de octubre de 2001, caso: *Empresas de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A.*, según la cual no bastaba la sola verificación del asiento contable para que naciera la obligación de retener por parte del agente de retención del tributo correspondiente, sino que debía existir la disponibilidad económica a favor del acreedor de las cantidades abonadas.

En razón de lo dicho, considera esta Máxima Instancia que la contribuyente Insecticidas Internacionales, C.A. (INICA) pudo incurrir en una errada interpretación del artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta [1999 y 2001] en lo referente al «abono en cuenta», o en errores de su apreciación, ocasionando el retardo en el enteramiento de las cantidades retenidas por dicho concepto, situación ésta de carácter excusable, lo cual permite llegar a la conclusión que le es aplicable la circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria contenida en los artículos 79 (literal c) y 85 (numeral 4) del Código Orgánico

Tributario de 1994 y 2001, respectivamente, vigentes en razón del tiempo, de allí que se considere ajustada a derecho la decisión del *a quo* sobre este particular. Por tanto, se desestima la denuncia de falso supuesto de derecho por errónea aplicación formulada por la representación fiscal. **Así se determina.**

En consecuencia, se declara sin lugar la apelación ejercida por la representante judicial del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva N° 0669 dictada el 27 de julio de 2009 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, la cual se confirma con respecto al particular analizado. **Así se decide.**

En consecuencia, deviene parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, y por ende, queda firme la Resolución identificada con la nomenclatura GRTI-RCE-JT-ARA-2005-75 del 5 de septiembre de 2005, emanada del órgano exactor, salvo lo referido a las sanciones de multa impuestas por la cantidad total (expresada en moneda actual) de cincuenta y tres mil cuatrocientos seis bolívares con treinta y ocho céntimos (Bs. 53.406,38), por concepto de incumplimiento de deberes materiales, las cuales se anulan en aplicación de la circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria por error excusable de derecho excusable contemplada en los artículos 79 (literal c) y 85 (numeral 4) de los Códigos Orgánicos Tributarios de 1994 y 2001, respectivamente, vigentes en razón del tiempo. **Así se declara.**

Por último, no procede la condenatoria en costas procesales a las partes en razón de no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así finalmente se declara.**

## VI DECISIÓN

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

**1.- FIRMES** por no haber sido objeto de apelación por parte de la contribuyente y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos del Tribunal de la causa relativos: *i*) la ocurrencia de las infracciones cometidas por la contribuyente en los ejercicios fiscales investigados «(...) *al no retener el impuesto sobre la renta en el momento del abono en cuenta (...)*» y *ii*) la procedencia de los intereses moratorios «(...) *contenidos en la Resolución N° GRTI-RCE-JT-ARA-2005-75 del 05 de septiembre de 2005 a cargo de INSECTICIDAS INTERNACIONALES, C.A. (INICA) (...)*» por la cantidad de tres mil doscientos diecinueve bolívares con un céntimo (Bs. 3.219,01).

**2.- SIN LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL** contra la sentencia definitiva N° 0669 dictada el 27 de julio de 2009 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región

Central; fallo que se **CONFIRMA**.

**3.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad de comercio **INSECTICIDAS INTERNACIONALES, C.A. (INICA)**, contra la Resolución signada con el alfanumérico **GRTI-RCE-JT-ARA-2005-75** de fecha 5 de septiembre de 2005, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, mediante la cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido por la referida contribuyente contra la Resolución de Imposición de Multa identificada con la nomenclatura **GRTI-RCE-DFG-2003-07-RCE-0546** del 21 de agosto de 2003. En consecuencia, queda **FIRME** el acto administrativo impugnado, salvo lo referido a las sanciones de multa derivadas del incumplimiento de

deberes materiales por la cantidad total expresada en moneda actual de cincuenta y tres mil cuatrocientos seis bolívares con treinta y ocho céntimos (Bs. 53.406,38), las cuales se **ANULAN**.

**NO PROCEDE** la condenatoria en costas procesales a las partes.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese al Procurador General de la República. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los nueve (09) días del mes de mayo del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

(...)

En fecha nueve (09) de mayo del año dos mil diecisiete, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00500.

(...)

**En la figura de la responsabilidad solidaria regulada especialmente tanto en el Código Orgánico Tributario, como en el Código Civil, el obligado solidariamente lo está al lado o junto al contribuyente, de manera que la Administración puede legítimamente exigir el cumplimiento de la misma al uno o al otro de manera disyuntiva, o mejor, indistintamente a cualquiera de los dos obligados**

0199

Expediente: 2013-1732  
 Sentencia: 00220  
 Tribunal Supremo de Justicia  
 Sala Político-Administrativa  
 Magistrado Ponente: MARCO ANTONIO  
 MEDINA SALAS  
 Fecha: 01/08/2017

Partes: **FISCO NACIONAL vs. DISTRIBUIDORA REVEIN, C.A.**

Objeto: recurso de apelación ejercido por el Fisco Nacional contra sentencia

definitiva número 035/2013 dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 20 de junio de 2013, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por las apoderadas judiciales de la sociedad de comercio **DISTRIBUIDORA REVEIN, C.A.**

Decisión: 1.- **FIRMES** por no haber sido apelados por la recurrente y tampoco desfavorecer los intereses de la República, los pronunciamientos dictados por el Tribunal de mérito relativos a: **i)** la improcedencia de la prescripción invocada; **ii)** la desestimación del vicio de incompetencia por usurpación y extralimitación de funciones alegado por la contribuyente; **iii)** la conformidad a derecho del rechazo de los créditos fiscales por: **a)** no estar respaldados por facturas o documento equivalente alguno; **b)** no presentar soportes de importación ni documentación aduanera; **c)** estar amparados en facturas rechazadas «*por diversos motivos*»; **d)** aparecer registrados en los libros y no en físico; y **iv)** la confirmatoria de la sanción impuesta por ilícitos formales. 2.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**; en consecuencia, se **CONFIRMA** la sentencia definitiva número 035/2013 dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 20 de junio de 2013, a excepción de la declaratoria de improcedencia de la responsabilidad solidaria, la cual se **REVOCA**. 3.- **PROCEDE LA CONSULTA** de la sentencia apelada. 4.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil **DISTRIBUI-**

**DORA REVEIN, C.A.**, contra la *Resolución (Sumario Administrativo)* identificada con letras y números «*SAT/GRTI/RC/DSA//99-I-000577*» de fecha 8 de octubre de 1999, notificada el 21 del mismo mes y año, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del hoy Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT); acto administrativo que queda **FIRME**, a excepción del rechazo de los créditos fiscales por los montos actuales de: **i)** cinco mil cuatrocientos siete bolívares con treinta y nueve céntimos (Bs. 5.407,39) amparados en facturas originales; **ii)** un mil trescientos cincuenta y cinco bolívares con quince céntimos (Bs. 1.355,15) soportados en facturas que no cumplen con el requisito previsto en el literal a) del artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1994, aplicable en razón de su vigencia temporal; y **iii)** dieciséis mil quinientos noventa y dos bolívares con cuarenta céntimos (Bs. 16.592,40) amparados en factura original que avala el pago del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, reparos éstos que se **ANULAN**. 5.- Se **ORDENA** a la Administración Tributaria recalcular la sanción de multa impuesta conforme con lo previsto en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, en sujeción a la motiva de

este fallo. **NO PROCEDE** la condenatoria en costas procesales a las partes en razón de no haber resultado totalmente vencidas en este juicio.

«(Omissis...)

#### V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva número 035/2013 dictada en fecha 20 de junio de 2013, por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por las apoderadas judiciales de la sociedad mercantil Distribuidora Revein, C.A.

Vistos los términos en los que fue dictado el fallo apelado, y examinadas las alegaciones expuestas en su contra por la representante judicial del Fisco Nacional, así como las defensas opuestas por la empresa contribuyente, esta Máxima Instancia constata que en el caso concreto la controversia se circunscribe a decidir acerca del vicio de falso supuesto de derecho por: **i)** errónea interpretación de los artículos 33 y 35 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor; **ii)** errónea interpretación del artículo 28 *eiusdem*; y **iii)** errónea interpretación de la figura de la responsabilidad solidaria.

Preliminarmente, esta alzada declara **firmes** por no haber sido

apelados por la recurrente y tampoco desfavorecer los intereses de la República, los pronunciamientos dictados por el Tribunal de mérito relativos a: **i)** la improcedencia de la prescripción invocada; **ii)** la desestimación del vicio de incompetencia por usurpación y extralimitación de funciones alegado por la contribuyente; **iii)** la conformidad a derecho del rechazo de los créditos fiscales por: **a)** no estar respaldados por facturas o documento equivalente alguno; **b)** no presentar soportes de importación ni documentación aduanera; **c)** estar amparados en facturas rechazadas «*por diversos motivos*»; **d)** aparecer registrados en los libros y no en físico; y **iv)** la confirmatoria de la sanción impuesta por ilícitos formales.

Delimitada así la *litis*, pasa esta Máxima Instancia a decidir, y a tal efecto observa:

(...)

#### ***De la figura de la responsabilidad solidaria.***

La Resolución (*Sumario Administrativo*) identificada con letras y números «SAT/GRTI/RC/DSA//99-I-000577», de fecha 8 de octubre de 1999 impugnada, indicó lo siguiente:

«... la fiscalización dejó establecido que la contribuyente no lleva su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 32 y 33 del Código de Comercio, en concordancia con el Artículo 126, Numeral 1, literal a) del Código Orgánico Tributario y los libros especiales del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de acuerdo a los

*requisitos exigidos por las disposiciones contenidas en el Artículo 50 de la Ley eiusdem, en concordancia con el Artículo 73 de su Reglamento...*

(...)

*De la infracción de las normas anteriormente transcritas, (...) declara la responsabilidad solidaria de los directores, gerentes, administradores y demás representantes de la contribuyente **DISTRIBUIDORA REVEIN, C.A.**». (Resaltado y mayúsculas propios de la cita).*

Al respecto, el tribunal de instancia estimó que «... en caso de que se trate de responsabilidades solidarias por tributos derivados de los bienes que administren o dispongan; lo serán de acuerdo al Artículo 26 Numeral 2 del Código Orgánico Tributario de 1994, *ratione temporis*, los directores, gerentes o representantes de la persona jurídica. No obstante, el citado dispositivo prevé en el *Parágrafo Único*, el alcance de esta responsabilidad, haciéndola efectiva solo cuando (sic) afectado hubiese actuado con dolo o culpa grave; supuestos que no se aparejan en el caso de autos, por apreciarse mas bien negligencia en el cumplimiento de estos deberes formales; por tanto, no se configura la intención de causarlo. En consecuencia, a pesar de que los directores gerentes, o responsables de **DISTRIBUIDORA REVEIN, C.A.**, han desplegado conductas negligentes e imprudentes, en el manejo de ésta, esta Juzgadora considera no procedente la responsabilidad solidaria de los mismos...».

Por su parte, el apoderado judicial

del Fisco Nacional arguyó que la sentencia bajo análisis, incurre en un error de interpretación, al considerar que la figura de la responsabilidad solidaria se hace efectiva, solo cuando el afectado hubiese actuado con dolo o culpa grave, siendo que -a su juicio-, esta responsabilidad solidaria surge por mandato expreso de la Ley.

Al respecto, resulta necesario citar lo dispuesto en los artículos 25 y 26 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo:

**«Artículo 25**

*Responsables son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos».*

**«Artículo 26**

*Son responsables solidarios por los tributos derivados de los bienes que administren o dispongan:*

(...)

*2. Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida.*

(...)

*Parágrafo Único. La responsabilidad establecida en este artículo sólo se hará efectiva cuando el responsable hubiese actuado con dolo o culpa grave, y se limitará al valor de los bienes que se administren o dispongan».*

Señalado lo anterior, la Sala observa que a los fines de proteger los intereses del Fisco Nacional, el Código Orgánico Tributario desde su promulgación en 1982 hasta el actual de 2014 ha establecido que los directores, gerentes o representantes

de las personas jurídicas son responsables solidarios por los tributos derivados de los bienes que administren o dispongan de sus representados o representadas.

Ahora bien, con el fin de determinar el alcance de dicha responsabilidad, la Sala ha declarado en jurisprudencia reiterada que la Administración Tributaria puede exigir el cumplimiento del pago al o a la contribuyente o sus responsables solidarios o solidarias, de manera indistinta, en los siguientes términos:

*«... En efecto, conforme a la jurisprudencia de esta Sala la responsabilidad solidaria viene dada por la vinculación directa entre el sujeto sobre el cual se verificó el hecho imponible y aquel que sin tener el carácter de contribuyente debe por disposición expresa de ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a estos». (Sentencia N° 1.341 de fecha 31 de julio de 2007, caso: Juan Valentín Barco Rodríguez). Adicionalmente, debe reiterar esta Sala el criterio sostenido en la sentencia N° 01162 de fecha 31 de agosto de 2004, caso: Cementos Caribe, según el cual (...) en la figura de la solidaridad regulada especialmente tanto en el Código Orgánico Tributario, como en el Código Civil, el obligado solidariamente lo está al lado' o 'junto» al contribuyente, de manera que la Administración puede legítimamente exigir el cumplimiento de la misma al uno o al otro de manera disyuntiva, o mejor, indistintamente a cualquiera de los dos obligados (...)'.*

*De esta forma, la solidaridad establece un doble vínculo obligacional' cuyo único objetivo*

*es el pago del tributo; por eso, la exigencia de cumplimiento a cualquiera de ambos sujetos vinculados no amerita sino el puro y simple acaecimiento del hecho imponible y la consecuente falta de cumplimiento de la prestación tributaria, sin que la Administración Tributaria deba comprobar a través de un procedimiento administrativo previo a tal exigencia, circunstancias de cualquier otra naturaleza.*

*Al ser así, contrariamente a lo sostenido por el Tribunal a quo, la determinación de la responsabilidad solidaria del ciudadano (...), no ameritaba la tramitación de un procedimiento administrativo previo, como el establecido en los artículos 47 y siguientes de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, o el procedimiento sumario previsto en los artículos 67 y siguientes del mismo Texto Normativo, pues el deber de pagar la obligación tributaria al Fisco Nacional en virtud de la solidaridad, hace al responsable solidario, de por sí, sujeto pasivo de tal obligación sin necesidad de ningún otro procedimiento previo, ajeno al propio de la determinación tributaria...». (Vid., sentencias números 00991, 01129 y 00262, del 18 de agosto de 2008, 10 de noviembre de 2010 y 29 de marzo de 2017, casos: Supply Svim, C.A., Fascinación Boulevard, C.A., y Droguería Mérida, C.A., respectivamente).*

Adicionalmente resulta oportuno señalar que, en el presente asunto, la sanción por incumplimiento de deberes formales, se impuso en orden al supuesto de hecho contenido en el artículo 126, numeral 1, literal a) del

Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, el cual tiene lugar cuando por acción u omisión del o de la contribuyente, no se lleven en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, de lo cual se infiere que estamos frente a una sanción objetiva, vale decir, que una vez ocurrido el supuesto tutelado por la ley surge aplicable la consecuencia jurídica, sin necesidad de valorar la intención del infractor.

Así, en virtud de lo expuesto, y en aplicación del criterio jurisprudencial transcrito y conforme a lo dispuesto en los artículos 1.221 del Código Civil, 25 y 26 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente en razón del tiempo, la Sala observa que la Administración Tributaria puede exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias líquidas y exigibles al deudor o deudora principal así como a sus responsables solidarios o solidarias en forma indistinta, por lo que resulta procedente exigir el cumplimiento de la obligación tributaria a estos últimos. **Así se declara.**

Por lo tanto, conforme a lo denunciado por la representación fiscal resulta procedente el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación y falsa aplicación de la ley, por lo que se revoca la sentencia apelada sobre ese particular. **Así se decide.**

(...)

## VI DECISIÓN

Por las razones precedentemente señaladas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de

Venezuela y por autoridad de la Ley, declara:

1.- **FIRMES** por no haber sido apelados por la recurrente y tampoco desfavorecer los intereses de la República, los pronunciamientos dictados por el Tribunal de mérito relativos a: *i)* la improcedencia de la prescripción invocada; *ii)* la desestimación del vicio de incompetencia por usurpación y extralimitación de funciones alegado por la contribuyente; *iii)* la conformidad a derecho del rechazo de los créditos fiscales por: *a)* no estar respaldados por facturas o documento equivalente alguno; *b)* no presentar soportes de importación ni documentación aduanera; *c)* estar amparados en facturas rechazadas «por diversos motivos»; *d)* aparecer registrados en los libros y no en físico; y *iv)* la confirmatoria de la sanción impuesta por ilícitos formales.

2.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**; en consecuencia, se **CONFIRMA** la sentencia definitiva número 035/2013 dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 20 de junio de 2013, a excepción de la declaratoria de improcedencia de la responsabilidad solidaria, la cual se **REVOCA**.

3.- **PROCEDE LA CONSULTA** de la sentencia apelada.

4.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil **DISTRIBUIDORA REVEIN, C.A.**, contra la *Resolución*

(*Sumario Administrativo*) identificada con letras y números «SAT/GRTI/RC/DSA//99-I-000577» de fecha 8 de octubre de 1999, notificada el 21 del mismo mes y año, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del hoy Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT); acto administrativo que queda **FIRME**, a excepción del rechazo de los créditos fiscales por los montos actuales de: **i)** cinco mil cuatrocientos siete bolívares con treinta y nueve céntimos (Bs. 5.407,39) amparados en facturas originales; **ii)** un mil trescientos cincuenta y cinco bolívares con quince céntimos (Bs. 1.355,15) soportados en facturas que no cumplen con el requisito previsto en el literal a) del artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1994, aplicable en razón de su vigencia temporal; y **iii)** dieciséis mil quinientos noventa y dos bolívares con cuarenta céntimos (Bs. 16.592,40) amparados en factura original que avala el pago del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, reparos éstos que se **ANULAN**.

**5.- Se ORDENA** a la Administración Tributaria recalcular la sanción de multa impuesta conforme con lo previsto en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, en sujeción a la motiva de este fallo.

**NO PROCEDE** la condenatoria en costas procesales a las partes en razón de no haber resultado totalmente vencidas en este juicio.

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

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, al primer (01) día del mes de agosto del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

(...)

En primero (01) de agosto del año dos mil diecisiete, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00867, la cual no está firmada por la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, por motivos justificados.

(...)