



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE
EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADA PONENTE: BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO
Exp. N° 2011-0213

Adjunto al Oficio N° 098/2011 del 22 de febrero de 2011, recibido el día 28 del mismo mes y año, el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente signado con el alfanumérico AP41-U-2010-000273 de su nomenclatura, contentivo del recurso de apelación ejercido el 10 de febrero de 2011, por la abogada Vanessa Santos Huen (INPREABOGADO N° 117.024), actuando con el carácter de apoderada judicial del **MUNICIPIO CHACAO DEL ESTADO BOLIVARIANO DE MIRANDA**, representación que consta del documento poder que cursa en autos a los folios 76 al 78 de la pieza N° 1 de las actas procesales, contra la **sentencia definitiva N° 010/2011 de fecha 8 de febrero de 2011**, dictada por el mencionado Juzgado que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado el 1° de junio de 2010, por los abogados Roquefélix Arvelo Villamizar, Héctor Fernández Vásquez, Alfredo Salas Mirelles y Andrés Graffe Pérez (INPREABOGADO Nros. 75.334, 76.956, 111.418 y 138.504, respectivamente), actuando con el carácter de apoderados judiciales de la sociedad de comercio **SOMOS SALUD, C.A.**, inscrita ante el Registro Mercantil Quinto de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda, el 27 de agosto de 2003, bajo el N° 52, tomo 802-A, representación que se desprende de documento poder que cursa en autos a los folios 42 al 44.

Dicho medio de impugnación fue interpuesto contra la Resolución N° 111/2009 de fecha 14 de diciembre de 2009, notificada el 27 de abril de 2010, emitida por la **ALCALDÍA DEL MUNICIPIO CHACAO DEL ESTADO BOLIVARIANO DE MIRANDA**, la cual declaró inadmisibile el recurso jerárquico ejercido por la recurrente contra la Resolución *N° L/522.07.09* del 10 de julio de 2009 dictada por la Dirección de Administración Tributaria de dicho ente político territorial, mediante la cual se dio por evacuada la consulta elevada por la mencionada contribuyente y se ratificó la sujeción con el *“Impuesto sobre Actividades Económicas”*, *“advirtiendo en cuanto a la solicitud de restitución del pago de lo indebido [del monto de cuatrocientos noventa y nueve bolívares con setenta y seis céntimos (Bs. 499,76), reexpresado actualmente en un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), por concepto de impuesto sobre actividades económicas para el ejercicio fiscal 2008] que la recurrente debía seguir el procedimiento especial previsto en el Título IV, Capítulo III, Sección Séptima del Código Orgánico Tributario [de 2001]”*, fundamentando su criterio en lo dispuesto en los artículos 1 de la *“Ordenanza sobre Actividades Económicas”* del año 2005, 1651 del Código Civil y 200 del Código de Comercio. (Corchetes de esta Alzada).

En fecha 11 de febrero de 2011, el prenombrado Tribunal oyó la apelación en ambos efectos y ordenó la remisión del expediente a esta Alzada.

El 2 de marzo de 2011, se dio cuenta en Sala y se ordenó aplicar el procedimiento de Segunda Instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Se designó Ponente a la Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero y se fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

En fecha 29 de marzo de 2011, los abogados Vanessa Santos Huen, ya identificada, Héctor Rangel Urdaneta, Carla Bolívar Sánchez y Alejandra Van Hensbergen (INPREABOGADO Nros. 108.244, 117.244 y

138.230, respectivamente), actuando en su carácter de apoderados judiciales del Fisco Municipal, representación que se desprende de documento poder que cursa en autos a los folios 436 al 438, presentaron escrito de fundamentación de la apelación. No hubo contestación.

El 30 de marzo de 2011, se agregó a los autos el expediente administrativo formado con base en el acto impugnado, consignado por la representación del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda en copias certificadas y se ordenó abrir pieza separada con las actuaciones recibidas.

Por auto del 12 de abril de 2011, se hizo constar que vencido el lapso para la fundamentación y contestación de la apelación, según lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la presente causa entró en estado de sentencia.

En fechas 10 de noviembre de 2011, 10 de mayo y 1° de noviembre de 2012, y 6 de junio de 2013, la representación fiscal solicitó se dictara decisión en la presente causa.

Por auto del 11 de junio de 2013, se dejó constancia que el día 8 de mayo del mismo año, fue electa la Junta Directiva de este Supremo Tribunal. Asimismo, se reasignó la ponencia al Magistrado Emilio Ramos González.

Los días 4 de diciembre de 2013, 5 de junio y 4 de diciembre de 2014 la apoderada en juicio del indicado ente político-territorial, solicitó se emitiera el fallo definitivo en la presente causa.

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

El 4 de junio de 2015, la representación del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, requirió a esta Sala dictar el respectivo fallo.

Mediante auto de fecha 9 de junio de 2015, se dejó constancia que el 11 de febrero de 2015, fue electa la Junta Directiva de este Alto Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia. Se reasignó la Ponencia a la Magistrada **BÁRBARA GABRIELA CÉSAR SIERO**.

El 16 de diciembre de 2015 y 22 de junio de 2016, la representación del indicado ente político-territorial, solicitó se dictara sentencia definitiva del recurso de apelación.

Por auto de fecha 28 de junio de 2016, se dejó constancia que el 23 de diciembre de 2015, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en la segunda de las fechas indicadas.

En fecha 21 de noviembre de 2018, esta Máxima Instancia dictó Auto para Mejor Proveer N° 130, mediante el cual requirió al Síndico Procurador del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, “la

remisión de la Ordenanza del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, vigente para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2008”.

En sesión de Sala Plena del 30 de enero de 2019, de conformidad con lo previsto en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se reeligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal; quedando integrada esta Sala Político-Administrativa de la siguiente manera: Presidenta: Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

Mediante diligencia del 3 de abril de 2019, la abogada Genaibis José Valero Fernández (INPREABOGADO N° 218.124), actuando con el carácter de apoderada judicial del mencionado Municipio, según se evidencia de instrumento poder cursante a los folios 23 al 25 de la pieza N° 2 del expediente judicial, consignó copia certificada de la *“Ordenanza de Reforma Parcial a la Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda”*, publicada en la Gaceta Municipal N° Extraordinario 6008 el 15 de diciembre de 2005.

Por auto del 24 de abril de 2019, la Secretaría de esta Sala dejó constancia *“del vencimiento del lapso establecido en el Auto para Mejor Proveer Nro. 0130 de fecha 21.11.2018”*.

Realizado el estudio del expediente, esta Máxima Instancia pasa a decidir, previas las consideraciones indicadas a continuación:

I ANTECEDENTES

De las actas que conforman el expediente administrativo se constata que la Dirección de Administración Tributaria del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda emitió a cargo de la empresa Somos Salud, C.A. las Planillas de Liquidación que se describen a continuación:

“1. Planilla N° 118105, fecha de vencimiento 31-03-09, por un monto de CUARENTA Y SEIS MIL CIENTO SIETE BOLÍVARES FUERTES CON NOVENTA Y CUATRO CENTIMOS (Bs. F 46.107,94).

2. Planilla N° 118109, fecha de vencimiento 30-04-09, por un monto de CUATROCIENTOS NOVENTA Y NUEVE BOLÍVARES FUERTES CON SETENTA Y SEIS CENTIMOS (Bs. F 499,76).

3. Planilla N° 118110, fecha de vencimiento 31-07-09, por un monto de CUATROCIENTOS NOVENTA Y NUEVE BOLÍVARES FUERTES CON SETENTA Y SEIS CENTIMOS (Bs. F 499,76).

4. Planilla N° 118111, fecha de vencimiento 31-07-09, por un monto de CUATROCIENTOS NOVENTA Y NUEVE BOLÍVARES FUERTES CON SETENTA Y SEIS CENTIMOS (Bs. F 499,76)”.

Ante tal situación, el 21 de abril de 2009, los abogados Roquefélix Arvelo Villamizar, Héctor Fernández Vásquez, Alfredo Salas Mirelles y Andrés Graffe Pérez, ya identificados, actuando con el carácter de

“autorizados de **SOMOS SALUD, C.A.**” solicitaron mediante escrito a la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, de conformidad en lo dispuesto en el artículo 153 del Código Orgánico Tributario de 2001, “*se abstenga de ejecutar o seguir ejecutando sobre [su] representada (...) cualquier acción de fiscalización, verificación, de imposición de multas o de cobro de bolívares, en concepto de Impuesto sobre Actividades de Industria, Comercio, Servicios y otras Actividades de Índole Similar [ya que] está constitucionalmente EXCLUIDA de las obligaciones derivadas de tal categoría fiscal*”. Asimismo, petitionaron “*que proceda a REINTEGRAR todo aquello que indebidamente ha recibido en concepto de pago de Impuestos Municipales improcedentes*”. (Sic). (Corchetes de esta Sala).

Mediante Resolución identificada con la nomenclatura L/522.07.09 del 10 de julio de 2009, el ciudadano Rodolfo Castillo Naranjo, Director de Administración Tributaria del mencionado ente político territorial, en respuesta a la referida solicitud resolvió lo siguiente:

*“(...) Es así, como este Despacho observa que si bien la sociedad mercantil **SOMOS SALUD C.A.**, presta sus servicios mediante la labor que ejecutan los profesionales del área odontológica, ello no significa que la precitada empresa realice actos de naturaleza civil, por cuanto es un intermediario que utilizando el trabajo ajeno percibe una remuneración por parte de sus pacientes, cuyas necesidades son satisfechas, en virtud del servicio que se les presta, denotando en consecuencia el carácter mercantil de la actividad que ejecuta, no sólo por la forma jurídica en que ha sido constituida sino también por el objeto social que realiza, razón por la cual se desestima el argumento expuesto por los apoderados de la sociedad mercantil **SOMOS SALUD C.A.** de no considerar comerciantes a su representada.*

Con relación al alcance de la Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 6 de abril de 2006, en la cual se declaró inconstitucionales los artículos 30, 66 y 68 de la Ordenanza N° 004-02 sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda, publicada en la Gaceta Municipal N° 6008, Extraordinario, del 15 de diciembre de 2005, así como el Grupo XXIII del Clasificador de Actividades, cabe destacar que la citada sentencia estableció que las profesiones liberales jamás han tenido naturaleza mercantil, y que son actividades ejecutadas por personas naturales por cuenta propia o ejercidas bajo forma de asociación civil; situación que no se ajusta el caso bajo estudio, en virtud de tratarse de una sociedad mercantil, y en tal virtud desarrolla sus actividades conforme a su objeto social, por lo que conforme a lo dispuesto en el artículo 200 del Código de Comercio tendrá siempre el carácter mercantil y por vía de consecuencia la obligación de obtener la respectiva Licencia de Actividades Económicas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 3 de la Reforma Parcial a la Ordenanza sobre Actividades Económicas.

(...)

*En atención a las razones de hecho y de derecho precedentemente expuestas, esta Dirección de Administración Tributaria del Municipio Chacao del Estado Miranda, se da por evacuada la consulta elevada por la representación de la Sociedad Mercantil **SOMOS SALUD C.A.**; en la cual se ratifica la sujeción de la actividades desplegadas por la misma a la Ordenanza Sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda, ordenándose el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la contribuyente en jurisdicción de este Municipio; por último en cuanto a la restitución del pago indebido en materia tributaria advierte esta Dirección que al respecto se establece un procedimiento especial en el Título IV, Capítulo III, sección séptima del Código Orgánico Tributario”. (Sic).*

El 17 de agosto de 2009, la compañía recurrente ejerció el recurso jerárquico contra el acto administrativo Nro. L/522.07.09 del 10 de julio de 2009, mediante el cual se dio respuesta a la consulta tributaria del 21 de abril del mismo año y que resolvió ratificar la sujeción de la contribuyente al cumplimiento de las obligaciones formales y materiales contempladas en la Ordenanza Municipal, en razón de las actividades desarrolladas en la jurisdicción del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda.

En fecha 14 de diciembre de 2009 el Alcalde del mencionado ente político territorial, dictó la Resolución N° 111/2009, notificada el 27 de abril de 2010 a la sociedad de comercio Somos Salud, C.A., mediante la cual se declaró inadmisile el recurso jerárquico incoado contra el acto administrativo N° L/522.07.09 del 10 de julio de 2010, “*en virtud de recaer o versar sobre una opinión emitida por la Dirección de Administración Tributaria*”, y en consecuencia “*confirmó la cualidad del sujeto pasivo del Impuesto sobre Actividades Económicas y la sujeción a las obligaciones tributarias que se deriven de esa cualidad*”.

Por disconformidad con la mencionada Resolución, en fecha 1° de junio de 2010, los abogados Roquefélix Arvelo Villamizar, Héctor Fernández Vásquez, Alfredo Salas Mirelles y Andrés Graffe Pérez, antes identificados, actuando con el carácter de apoderados judiciales de la referida sociedad mercantil, interpusieron recurso contencioso tributario ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributarios de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, alegando lo que se relata a continuación:

Señalaron que su “(...) *representada nunca ha ejercido ningún tipo de consulta al ente recurrido, pues como ya se ha mencionado la presente controversia se inició cuando la Alcaldía del Municipio Chacao emitió una serie de planillas de liquidación que ordenaron a **SOMOS SALUD, C.A.** que pagara una determinada cantidad de dinero (**CUARENTA Y OCHO MIL CIENTO SEIS BOLÍVARES FUERTES CON NOVENTA Y OCHO CÉNTIMOS (Bs.F. 48.106,98)** (...)*”. (Sic).

Destacaron que “(...) *la respuesta a [su] mandante ante tales planillas de liquidación fue la de impugnarse, lo cual se realizó con la consignación de diferentes escritos donde de manera clara se le solicitó la impugnación de las mismas y la abstención de cualquier tipo de fiscalización o verificación relacionada con el Impuesto sobre Actividades Económicas, pues el fondo de la presente controversia es un punto que ni siquiera requiere consulta, en el sentido que ya hay jurisprudencia reiterada que ha determinado que las personas naturales y jurídicas, independientemente de la forma en que estén constituidas no están sujetas al pago de este tributo, siempre y cuando se dediquen a la realización de una actividad de naturaleza civil, como es el caso de [su] poderdante que ejerce [la] actividad odontológica, es decir, sobre la procedencia de dicho tributo en este tipo de actividades (de naturaleza civil como la odontología) nunca ha habido ningún tipo de dudas y menos en la actualidad, en vista que los Tribunales se han encargado de solventar cualquier tipo de interrogante que podría existir sobre el particular*”. (Sic). (Interpolados de esta Alzada).

Consideraron que “(...) **SOMOS SALUD, C.A.** *nunca ha tenido dudas sobre su posición con respecto al tributo en desarrollo, pues siempre ha estado clara de que el mismo no grava la actividad que ella realiza, por ende nunca ha solicitado ningún tipo de consulta al ente recurrido, lo que acarrea que éste, es decir la Alcaldía del Municipio Chacao, señalara que se trataba de una evacuación de una consulta, sólo a los fines de privar a [su] mandante de recurrir dicho acto administrativo o en caso de que lo hiciera inadmitir dicho Recurso,*

*actuando así con una flagrante mala fe, por estar conscientes de no tener la razón y por saber que no tienen argumentos serios para rebatir los alegatos de **SOMOS SALUD, C.A.**, los cuales siempre han estado fundamentados por nuestra legislación y por criterios reiterados de los Tribunales de Instancia e incluso jurisprudencia emanada de nuestro Máximo Tribunal de Justicia”. (Sic). (Corchetes de esta Superioridad).*

Manifestaron que “(...) no solamente las personas naturales que desarrollan actividades profesionales están encuadradas dentro del supuesto de no sujeción, sino que también se encuentran subsumidas dentro de la no sujeción de este tributo municipal las personas jurídicas (corporaciones, compañías y sociedades anónimas, sociedades civiles, etc) que agrupan a este conjunto de profesionales (médicos, odontólogos, arquitectos, ingenieros, economistas, contadores, abogados, entre otros) para desarrollar la profesión que tengan en común de una manera organizada, como es el caso de Somos Salud, motivo por el cual tampoco pueden ser gravadas con este impuesto, ya que (...) al no verificarse el Hecho Imponible en estas personas tanto naturales como jurídicas no nace la obligación jurídica tributaria (...)”. (Sic).

Arguyeron que “(...) el hecho de que una Ordenanza Municipal trate de gravar las profesiones liberales bien sean ejercidas por personas naturales o a través de personas jurídicas que reúnan a esos profesionales, no solamente constituye o parte de un falso supuesto de derecho (...) sino que configura una violación directa a nuestra Constitución, es decir, cualquier normativa o actuación municipal que trate de hacer efectivo este impuesto en cabeza de personas no sujetas al mismo esta contrariando lo señalado por nuestra norma suprema y por tanto tiene que ser nula (...)”. (Sic).

Por último, concluyeron que “(...) la Alcaldía de Chacao del Estado Miranda como órgano que ejerce el Poder Público está sujeta a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, razón por la cual está obligada a acatar lo que sus preceptos ordenan y como hemos visto el artículo 179, numeral 2 de nuestra Constitución circunscribe el Hecho Imponible del Impuesto Municipal a las actividades de naturaleza mercantil, lo que se traduce en que las personas naturales y jurídicas que prestan servicios profesionales no son sujetos pasivos de este impuesto, lo que implica que no están obligados a pagarlo y también conlleva una prohibición a los Municipios, que consiste en que éstos no pueden fiscalizar, imponer sanciones ni cobrar este tributo a estos sujetos no sujetos al mismo (...)”. (Sic).

En fecha 21 de julio de 2010, los abogados Héctor Rangel Urdaneta, Roberto Núñez Días, Vanessa Santos Huen y Alejandra Hensbergen Palacios (INPREABOGADO Nros. 108.244, 108.437, 117.024 y 138.230, respectivamente), actuando con el carácter de apoderados judiciales del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, según se evidencia de documento poder cursante a los folios 76 al 78 de la pieza N° 1 del expediente judicial, consignaron escrito mediante el cual se opusieron a la admisión del recurso contencioso tributario ejercido, con fundamento en los artículos 235 y 242, numeral 3 del Parágrafo Único, del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, expresando sobre el particular lo siguiente:

“(...) la presente oposición a la admisión del recurso se fundamenta en lo dispuesto en el ordinal 1° del artículo 259 del Código Orgánico Tributario, a tenor del cual el recurso contencioso tributario procederá contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico, por lo que siendo consecuentes con los hasta aquí expuesto, si de conformidad con lo dispuesto en el artículo 235 eiusdem no procede el recurso jerárquico contra las consultas emanadas de la Administración Tributaria, entonces mal podría proceder el recurso contencioso tributario

con el acto administrativo que declaró inadmisibile ese recurso. En consecuencia, esa ha sido la intención del Legislador Nacional que las consultas evacuadas por la Administración Tributaria no estén sujetas a impugnación.

(...) esta Consulta N° L/522.07.09, de fecha 10 de julio de 2009, emanada de la Dirección de Administración Tributaria no es un acto administrativo que crea derechos u obligaciones, no determina tributos, ni aplica sanciones, ni es capaz de producir determinados efectos jurídicos, sino que por el contrario se trata de un acto a través del cual se emite un criterio sobre una cuestión en un momento dado, es decir, que emite un juicio de conocimiento respecto a una solicitud de información, cuya finalidad es informar el contenido de la Ordenanza sobre Actividades Económicas y las normas aplicables a su situación en particular, por lo que, tal y como lo ha señalado la Sala Político Administrativa, las consultas son figuras informativas tributarias destinadas a aclarar dudas a los contribuyentes, por lo que, en principio, no son recurribles, como lo prevé el citado artículo, y tan es así que la Dirección de Administración Tributaria le señaló al recurrente por ejemplo que debía seguir el procedimiento previsto en el Código Orgánico Tributario para solicitar la restitución del pago de lo indebido”. (Sic).

En fecha 5 de agosto de 2010, el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, dictó la sentencia interlocutoria N° 136/2010 mediante la cual declaró improcedente la oposición a la admisión del recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil Somos Salud, C.A. planteada por la representación fiscal municipal, en los siguientes términos:

“(...) En primer lugar, debe este Tribunal advertir, sin que ello prejuzgue sobre el fondo de la controversia, que aún cuando la Resolución objeto de impugnación en el presente recurso contencioso tributario, declaró inadmisibile el recurso jerárquico ejercido, sin pronunciarse sobre determinación alguna de impuesto sobre actividades económicas en el municipio en cuestión, la misma constituye un acto administrativo que debido a su declaratoria de inadmisibilidad, afecta los derechos e intereses de la recurrente, pudiendo ser, en principio, impugnado ante la jurisdicción contencioso-tributaria.

En este sentido, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia se ha pronunciado en la siguiente forma, en Sentencia N° 01432 del 8 de agosto de 2007 (caso: INTEVEP, S.A.):

(...)

Aunado a lo anterior, este Despacho, en consonancia con el criterio asentado por el Máximo Tribunal, indica que la inadmisibilidad del recurso jerárquico ejercido en sede administrativa no conlleva irremediamente a la misma declaratoria en la interposición del recurso contencioso tributario, (Vid. Sentencia N° 00069, dictada por esta Sala en fecha 24 de enero de 2007, caso: Víveres Caracas, C.A.); ya que a tenor de lo establecido en el artículo 266 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 259 eiusdem, las causales de inadmisibilidad y procedencia del recurso contencioso tributario son las siguientes:

(...)

*Ahora bien, de la lectura de las normas supra transcritas y de los argumentos expuestos por la representación del Municipio Chacao del Estado Miranda, puede apreciarse que éstos no encuadran en los supuestos jurídicos allí establecidos, para la declaratoria de inadmisibilidad del recurso contencioso tributario interpuesto por la empresa **SOMOS SALUD C.A.** pues ellos están referidos a la supuesta errada actuación de la contribuyente en sede administrativa en el procedimiento planteado, la cual devino en la decisión por*

*parte de la Administración Tributaria, que ciertamente afecta su esfera jurídica y la configura como sujeta a la revisión jurisdiccional; razón por la cual este Tribunal declara **IMPROCEDENTE** la oposición presentada a la admisión del recurso Así se declara.*

En consecuencia, vista la precedente declaratoria, el Tribunal entra al análisis de las causas de admisibilidad del recurso interpuesto y, al respecto precisa:

*Estando las partes a derecho y siendo la oportunidad procesal correspondiente para admitir o no el presente recurso contencioso tributario, este Tribunal, observa: Que se encuentran cumplidos los requisitos establecidos en el Código Orgánico Tributario vigente en sus artículos 259, 260, 261, 262, 266 y 267, a saber se trata de un acto administrativo impugnado ante la autoridad competente, interpuesto dentro del lapso legal, mediante escrito en el cual se funda y consta la cualidad y el interés de la recurrente, así como también queda demostrada la legitimidad de las personas que se presentan como apoderados judiciales de la contribuyente, este Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario **ADMITE** dicho recurso contencioso tributario, en cuanto ha lugar en derecho, salvo su apreciación en la definitiva. Procédase a su tramitación y sustanciación, de conformidad con el artículo 268 y siguientes eiusdem. Igualmente, se hace del conocimiento de las partes, que la causa se encontrará abierta a pruebas, ope legis, el primer día de despacho siguiente a partir del vencimiento de cinco (5) días de despacho concedidos a los efectos de la apelación del presente auto, todo ello, a tenor de lo previsto en el supra mencionado artículo 267. **Así se declara**". (Sic).*

II DEL FALLO APELADO

Mediante sentencia definitiva N° 010/2011 del 8 de febrero de 2011, el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil Somos Salud, C.A., con fundamento en las consideraciones indicadas a continuación:

*"(...) Una vez analizadas las actas procesales y los argumentos expuestos, esta Juzgadora observa que la controversia se circunscribe a dilucidar la procedencia o no de la cualidad de **SOMOS SALUD, C.A.**, como sujeto pasivo de la obligación tributaria exigida por la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda.*

Sin embargo, estima conveniente esta Juzgadora referirse, como punto previo, sobre lo concerniente a la inadmisibilidad del Recurso Contencioso Tributario ejercido por la mencionada empresa contra la Resolución N° 111/2009.

*En tal sentido, quien aquí suscribe, advierte que en fecha 5 de agosto de 2010, mediante Sentencia Interlocutoria N° 136/2010, este Tribunal se pronunció, oportunamente, sobre la oposición a la admisión del presente asunto formulada por la abogada Roberta Núñez Díaz, actuando en su carácter de apoderada judicial del Municipio Chacao y la declaró improcedente, sin acción alguna en contra de esta decisión por aquella; en consecuencia, resulta inoficioso revisar, nuevamente, dichos alegatos. **Así se declara.***

Ahora bien, en relación a la impugnación de las copias simples, consignadas por la recurrente en su escrito de informes, la representación municipal, con fundamento en lo establecido en la parte final del segundo aparte del artículo 429 del Código de Procedimiento Civil, las rechazó por extemporáneas y por su carencia de certificación por la oficina registral respectiva.

Los referidos documentos, contienen el Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de la sociedad PROTECCION DENTAL AVANZADA PRODA, C.A., inscrita en el Registro Mercantil V de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Miranda en fecha 27 de abril de 2006, bajo el N° 93, Tomo 1310-A; y el Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de la sociedad PROTECCION DENTAL AVANZADA PRODA, C.A., inscrita en el Registro Mercantil V de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Miranda en fecha 13 de junio de 2006, bajo el N° 96, Tomo 1341-A. Bajo este contexto, el citado Artículo 429 prevé:

(...)

De acuerdo al dispositivo transcrito, es forzoso concluir, vista la objeción formulada por la representación judicial del Municipio Chacao del Estado Miranda, que las actas de asambleas aportadas por la recurrente con el escrito de informes, no gozan de fidelidad debido a su condición de copias simples; por lo tanto las mismas no tienen ningún efecto probatorio en la presente causa. **Así se decide.**

Aclarado esto, pasa esta Juzgadora a revisar la condición de sujeto pasivo de **SOMOS SALUD, C.A.** de la obligación tributaria exigida por la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, en materia de impuesto a las actividades económicas, comerciales y de servicios.

Vistos los alegatos esgrimidos, se desprende que la recurrente rechaza la imposición del Impuesto a las Actividades Económicas, pues aduce tener un objeto 'profesional' desplegado con el ejercicio de la odontología y, en consecuencia, no estar sometida a ese tributo. Criterio del cual difiere el ente municipal, quien le atribuye el carácter de mercantil a tales actividades.

Ante tal defensa resulta pertinente invocar las Sentencias emanadas de la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, hoy Tribunal Supremo de Justicia de fechas treinta y uno (31) de Enero de 1985 caso Distribuidora Cariaco, C.A. versus Fisco Nacional y, de fecha veintiuno (21) de febrero de 1985 caso Distribuidora Colón, C.A. versus Fisco Nacional, que establece:

(...)

Por su parte la Sala Político Administrativa Accidental del Tribunal Supremo de Justicia en Sentencia de fecha doce (12) de Agosto de 2004, caso TECNOCONSULT SERVICIOS PROFESIONALES, S.A. & Alcaldía del Municipio Los Taques del Estado Falcón estableció al respecto lo siguiente:

(...)

En el mismo sentido, la Sala Constitucional de Tribunal Supremo de Justicia en Sentencia de fecha seis (06) de abril de 2006, caso HUMBERTO BAUDER F., RODOLFO PLAZ ABREU y otros versus Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, dictaminó lo siguiente:

(...)

Así las cosas, concluyó el Alto Tribunal que los Municipios en ejercicio de su potestad tributaria no están facultados para dictar ordenanzas que impongan o graven con tributos comerciales o industriales a las actividades económicas desarrolladas por personas naturales o jurídicas con motivo del ejercicio de una profesión como la ingeniería, arquitectura, abogacía, contaduría, entre otras, por cuanto el objeto de éstas, al ser de naturaleza civil y no mercantil, impiden que dichas actividades sean consideradas como un supuesto de sujeción al pago de cualquier impuesto o tributo determinado.

*En el caso de autos, puede apreciarse que la empresa **SOMOS SALUD, C.A.**, tal como fue reconocido por la misma Administración Tributaria Municipal, está conformada como una empresa de carácter mercantil; sin embargo, desarrolla dentro de esa entidad local, solo actividades inherentes al ejercicio profesional de la odontología, es decir, servicios profesionales de carácter esencialmente civiles.*

En consecuencia, visto que los servicios profesionales prestados con motivo del ejercicio de alguna de las denominadas profesiones liberales, entre ellas la odontología, son actividades económicas de naturaleza civil, no subsumibles en alguna de las disposiciones del Código de Comercio, y por tanto no susceptibles de ser objeto de imposición alguna por concepto de Impuesto a las Actividades Económicas, mal podría entonces el Municipio Chacao del Estado Miranda, exigir a la contribuyente el pago por dicho tributo.

De esta manera, considera esta Juzgadora como errónea la actuación del ente municipal y, por lo tanto, su decisión al respecto se encuentra afectada del vicio de falso supuesto y, por ende, nula en los términos previstos en el numeral 3 del artículo 240 del Código Orgánico Tributario.

(...)

*En base a las consideraciones precedentes, este Tribunal Superior Cuarto 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 **CON LUGAR** el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la contribuyente **SOMOS SALUD, C.A.**, contra la Resolución N° 111/2009 de fecha 14 de diciembre de 2009 de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, la cual declaró inadmisibile el recurso jerárquico ejercido por la recurrente contra la Resolución N° L/522.07.09 del 10 de julio de 2009; y en virtud de la presente decisión, nula y sin efecto legal alguno.*

De conformidad con lo establecido mediante sentencia N° 517 de fecha 3 de junio del 2010, emanada de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, este Tribunal exime de costas procesales a la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda (...)". (Sic).

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 29 de marzo de 2011, los abogados Héctor Rangel Urdaneta, Vanessa Santos Huen y Alejandra Van Hensbergen, ya identificados, actuando con el carácter de apoderados en juicio del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, presentaron escrito de fundamentación de la apelación ejercida, exponiendo los argumentos siguientes:

Relataron que “(...) el fallo impugnado incurre en el **Vicio de Incongruencia Negativa** al no haber el tribunal a quo (...) emitido juicio alguno respecto de los alegatos expuestos por [esa] representación municipal en la etapa procesal de informes y su oposición, en torno a la procedencia del gravamen con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar de la actividad de servicios que presta la sociedad mercantil **SOMOS SALUD, C.A.** (...)”. (Sic). (Agregado de esta Alzada).

Señalaron que “(...) en [su] escrito de informes y de observaciones a los mismos, sostuvi[eron] alegaciones con respecto a la declaratoria de inadmisibilidad del Recurso Jerárquico interpuesto por la sociedad mercantil **SOMOS SALUD, C.A.**, en contra de la comunicación signada con el N° L/522.07.09, de fecha 10 de julio de 2009, emanada por la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio

Chacao del Estado Miranda mediante la cual se confirmó la cualidad de sujeto pasivo del Impuesto sobre Actividades Económicas y la sujeción a las obligaciones tributarias que se deriven de esa cualidad. Dichas alegaciones en principio se configuraban como el hecho controvertido y que debió ser objeto del tema decidendum por parte del Tribunal a quo (...). (Sic). (Añadidos de esta Superioridad).

Expusieron que “(...) es[a] representación municipal expuso argumentos que justifican la procedencia del gravamen municipal a las actividades económicas de prestación de servicios desarrolladas por la empresa **SOMOS SALUD, C.A.**, que no fueron apreciados ni valorados por el tribunal superior de instancia, omitiendo pronunciarse en la sentencia aquí apelada sobre aquellas consideraciones de hecho y de derecho que evidencian la potestad tributaria originaria del Municipio para gravar con el impuesto sobre actividades económicas a aquellas actividades de servicios evidentemente mercantiles tal como la despliega la contribuyente en jurisdicción de este Municipio (...)”. (Sic). (Interpolado de esta Alzada).

Indicaron que “(...) la actividad de **SOMOS SALUD, C.A.**, no es civil sino mercantil. H[an] examinado también, como la referida sociedad de comercio no ejerce ni puede ejercer una profesión liberal. El ejercicio de la profesión puede ser ejercid[a] individualmente o mediante una sociedad de personas, y en todos casos se tratan de sociedades civiles. De modo que, no desconoce es[a] representación municipal la doctrina vinculante de la Sala Constitucional, pues aunque no compart[en] los fundamentos de dicha decisión, la Administración Municipal ha respetado y acatado el criterio pues tales sociedades civiles no son gravadas por el ejercicio de la profesión con el Impuesto sobre Actividades Económicas”. (Sic). (Corchetes de esta Sala).

Estimaron que “(...) la única limitación para que los municipios puedan establecer un impuesto que grave actividades económicas antes mencionadas, tendría necesariamente que venir dada de una restricción o prohibición expresa dispuesta en la propia Constitución, lo cual no sucede en el caso de autos permitiendo[les] reafirmar la competencia municipal para el gravamen de la actividad económica ejercida por **SOMOS SALUD, C.A.**, en [esa] jurisdicción (...)”. (Sic). (Interpolados de esta Alzada).

Afirmaron que “(...) las actividades de servicios no podrían ser llamadas ‘actividades conexas’, tal como erróneamente lo considera el recurrente, sino que se trata (...) de una actividad más y distinta a las actividades industriales y comerciales. Al efecto, cabría preguntarse si las actividades calificadas como de ‘servicios’ ¿podrían ser conexas a éstas?, pues ve[n] que se tratan de actividades disímiles, ya que las actividades de servicios consisten en prestaciones de hacer, diferentes a la fabricación o comercialización de algún producto o bien. Y en el caso de las actividades de índole similar, se tratarían de actividades similares a las industriales, comerciales y de servicios (...)”. (Sic). (Añadido de esta Superioridad).

Destacaron que en esta apelación “(...) el punto a dilucidar es si la actividad económica de servicios odontológicos que ejerce la sociedad mercantil **SOMOS SALUD, C.A.** puede constituir el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar (...)”. (Sic).

Manifestaron que “(...) no existe disposición en el Texto Fundamental que excluya la actividad económica de servicios como los prestados por la recurrente como hecho generador del tributo, y que las limitaciones que la Constitución dispone, se circunscriben a aquellas expresamente previstas en el mencionado artículo 183 constitucional y con la entrada en vigencia de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal en el artículo 225 de dicho texto normativo (...)”. (Sic).

Consideraron que “(...) no sólo el Texto Constitucional, sino la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y las Ordenanzas Municipales efectivamente desarrollan el tema del impuesto municipal a las actividades económicas, siendo que no cabe duda alguna que la actividad económica de servicios prestada a

*través de sociedades mercantiles está incluida en el hecho imponible de dicho impuesto municipal, pues consiste en el ejercicio de una actividad económica, con un evidente fin de lucro, ejercida de forma habitual, en jurisdicción de un Municipio, siendo por tanto indiscutible que **SOMOS SALUD, C.A.** se encuentra sujeta al impuesto local, pues es una sociedad mercantil, cuya actividad es económica (servicio odontológico), con un evidente fin de lucro, ejercida de forma habitual, en jurisdicción del Municipio Chacao (...)*. (Sic).

Por otro lado, peticionaron la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del artículo 91 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, ya que al establecer que “(...) sólo serán permitidas las pruebas documentales (...) tal limitación de segunda instancia que se ventila ante esta Máxima Instancia evidencia una flagrante violación al derecho a la defensa, al debido proceso en su vertiente al derecho de prueba, a la tutela judicial efectiva, a la libertad probatoria, y al derecho al acceso a la justicia, toda vez que consagra una ilegítima restricción a la promoción en esta instancia de los medios de prueba seleccionados para sustentar con la verdad material la veracidad de [sus] afirmaciones (...)”. (Sic). (Corchetes de esta Sala).

Sobre el mismo particular, adujeron que “(...) limitar las probanzas sólo a las documentales tal como lo establece el artículo 91 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, atentará flagrantemente contra los poderes constitucionalmente atribuidos al Juez Contencioso Administrativo establecidos con el artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, quienes estarían también restringidos de admitir en segunda instancia medios de pruebas distintos a las documentales, afectando así el derecho a la defensa, el debido proceso y la verdad material que pudiese devenir de las mismas para la resolución justa del conflicto (...)”. (Sic).

En concordancia con lo anterior, promovieron “(...) De conformidad con el artículo 436 del Código de Procedimiento Civil (...) la prueba de Exhibición de Documentos, todo ello con el objeto de demostrar con la verdad material el carácter mercantil de la actividad de servicios desplegada por la sociedad mercantil **SOMOS SALUD, C.A.**, susceptible de ser gravada con el impuesto municipal a las actividades económicas, comercio, industria, servicios o de índole similar en atención a lo expuesto en la fundamentación del presente escrito (...)”. (Sic).

Así, señalaron que “(...) con el ánimo de demostrar la procedencia del medio probatorio solicitado de acuerdo al artículo precedente debe[n] destacar que principalmente la solicitud de admisión y posterior evacuación de la prueba de Exhibición de Documentos, obedece a que la contribuyente **SOMOS SALUD, C.A.**, posee como empresa mercantil unos **contratos de cuenta en participación**, los cuales no quiso consignar ante la Dirección de Administración Tributaria del Municipio Chacao del Estado Miranda, en virtud del procedimiento de fiscalización y determinación iniciado (...)”. (Sic). (Añadido de esta Alzada).

Finalmente, solicitaron “(...) se proceda formalmente a admitir la prueba de exhibición de documentos de los contratos en cuenta de participación que posee la sociedad mercantil **SOMOS SALUD, C.A.**, por no ser manifiestamente ilegales ni impertinentes para que sea evacuada en el lapso fijado por es[ta] Sala Político Administrativa, y sea valorada y apreciada en la sentencia definitiva (...). (Sic). (Corchetes de esta Máxima Instancia).

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse respecto de la apelación incoada por la representación en juicio del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda contra la sentencia definitiva N° 010/2011 dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 8 de febrero de 2011, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por los apoderados judiciales de la sociedad de comercio Somos Salud, C.A., contra la Resolución N° 111/2009 de fecha 14 de diciembre de 2009, notificada el 27 de abril de 2010, emitida por la Alcaldía mencionado ente político territorial, la cual declaró inadmisibile el recurso jerárquico ejercido por la recurrente contra la Resolución N° L/522.07.09 del 10 de julio de 2009 dictada por la Dirección de Administración Tributaria de dicho Municipio.

Vista la declaratoria contenida en la decisión apelada así como los alegatos formulados en su contra por la representación judicial fiscal, se desprende que el debate de autos se contrae a determinar si la decisión del *a quo* incurrió en: **1)** incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento; y **2)** falso supuesto de derecho al considerar -contrario a lo que establece la Administración Tributaria Municipal- que “(...) *los servicios profesionales prestados con motivo del ejercicio de alguna de las denominadas profesiones liberales, entre ellas la odontología, son actividades económicas de naturaleza civil, no subsumibles en alguna de las disposiciones del Código de Comercio, y por tanto no susceptibles de ser objeto de imposición alguna por concepto de Impuesto a las Actividades Económicas, mal podría entonces el Municipio Chacao del Estado Miranda, exigir a la contribuyente el pago por dicho tributo*”.

Punto previo.

Preliminarmente, observa esta Máxima Instancia del escrito de fundamentación de la apelación ejercida que la representación en juicio del Fisco Municipal solicitó la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del artículo 91 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en lo atinente a que “(...) *sólo serán permitidas las pruebas documentales [ya que] tal limitación de segunda instancia (...) evidencia una flagrante violación al derecho a la defensa, al debido proceso en su vertiente al derecho de prueba, a la tutela judicial efectiva, a la libertad probatoria, y al derecho al acceso a la justicia, toda vez que consagra una ilegítima restricción a la promoción en esta instancia de los medios de prueba seleccionados para sustentar con la verdad material la veracidad de [sus] afirmaciones (...)*”. (Sic). (Corchetes de esta Sala).

En tal sentido, cabe señalar que el artículo 83 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa dispone que en el procedimiento de **primera instancia**, las partes podrán promover sin limitación alguna, sus medios de pruebas en la oportunidad de la audiencia de juicio, lo cual corresponde al principio de libertad de prueba consagrado en el artículo 269 del Código Orgánico Tributario 2001 -con excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos y empleadas públicas-, así como en el artículo 395 del Código de Procedimiento Civil.

Respecto al procedimiento de **segunda instancia**, el artículo 91 del mencionado texto normativo -cuya desaplicación se pide-, establece las documentales como el único medio probatorio del que se pueden valer las partes, las cuales deberán ser consignadas con el escrito de fundamentación de la apelación y de su contestación.

Con relación a los procedimientos en **segunda instancia**, es importante advertir que la jurisprudencia de este Alto Tribunal ha aceptado que el Legislador pueda establecer las pruebas admisibles en esta etapa, como es el caso de las previstas en el artículo 520 del Código de Procedimiento Civil, que expresamente permite evacuar sólo tres (3) tipos de medios probatorios, a saber: **a)** instrumentos públicos, **b)** posiciones juradas y **c)** juramento decisorio (*Vid.* fallos de la Sala Constitucional Nros. 2.629, 507, 810 y 1.031 de fechas 12 de agosto de 2005, 22 de marzo de 2007, 4 de mayo de 2007 y 21 de julio de 2009, casos: *Jaime Arturo Dávila Andrade*, *Ana Carolina Rojas Rojas*, *Delmis María Mota* y *Domingo Antonio Rivero*, respectivamente).

De lo expuesto, esta Sala observa que en **primera instancia**, el Legislador ha permitido a las partes que puedan aportar cualquier medio de prueba no prohibido expresamente por Ley, dirigido a demostrar sus alegaciones para la mejor defensa de sus derechos e intereses; no obstante, en los procesos contenciosos administrativos y tributarios de **segunda instancia**, las limitó únicamente a las documentales.

Por lo tanto, estima esta Superioridad que dicha restricción no contradice en modo alguno los principios constitucionales del derecho a la defensa, debido proceso, tutela judicial efectiva, libertad probatoria y acceso a la justicia, en virtud de que se prevé la oportunidad probatoria plena en juicio, de la cual pueden hacer uso los intervinientes (*Vid.*, sentencias de esta Sala Nros. 00625 y 00896, de fechas 6 de junio de 2012 y 9 de agosto de 2016, casos: *Mercantil C.A. Banco Universal* y *Adrenalina Deportes de Montañas, C.A.*, en ese orden); en consecuencia, es improcedente la desaplicación por control de la constitucionalidad del artículo 91 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. **Así se declara.**

En virtud de lo expuesto, como quiera que en segunda instancia sólo son admisibles pruebas documentales, las cuales **deberán ser consignadas con el escrito de fundamentación de la apelación y de su contestación**; de allí que resulta improcedente la petición del Fisco Municipal de “(...) *admitir la prueba de exhibición de documentos de los contratos en cuenta de participación que posee la sociedad mercantil (...)*” recurrente. **Así se decide.**

Dicho lo anterior y delimitada como ha quedado la *litis*, pasa esta Alzada a decidir y, al efecto, observa:

1.- Incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento.

Denunció la representación en juicio del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, que “(...) *el fallo impugnado incurre en el Vicio de Incongruencia Negativa al no haber el tribunal a quo en sentencia emitido juicio alguno respecto de los alegatos expuestos por [esa] representación municipal en la etapa procesal de informes y su oposición, en torno a la procedencia del gravamen con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar de la actividad de servicios que presta la sociedad mercantil SOMOS SALUD, C.A. (...)*”. (Sic). (Corchetes de esta Máxima Instancia).

Señalaron sobre el mismo particular que “(...) *en [su] escrito de informes y de observaciones (...), sostuvo[eron] alegaciones con respecto a la declaratoria de inadmisibilidad del Recurso Jerárquico interpuesto por la sociedad mercantil SOMOS SALUD, C.A., en contra de la comunicación signada con el N° L/522.07.09, de fecha 10 de julio de 2009, emanada por la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del*

Municipio Chacao del Estado Miranda mediante la cual se confirmó la cualidad de sujeto pasivo del Impuesto sobre Actividades Económicas y la sujeción a las obligaciones tributarias que se deriven de esa cualidad. Dichas alegaciones en principio se configuraban como el hecho controvertido y que debió ser objeto del tema decidendum por parte del Tribunal a quo (...). (Sic). (Añadido de esta Superioridad).

Así las cosas, sobre el referido vicio esta Sala ha indicado que de acuerdo con las exigencias impuestas por la legislación procesal, específicamente en el artículo 243, ordinal 5° del Código de Procedimiento Civil, 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.

A fin de cumplir con este requisito de forma exigido para los fallos judiciales, la decisión que se dicte en el curso del proceso no debe contener expresiones o declaratorias implícitas o sobreentendidas; por el contrario, el contenido de la sentencia debe ser expresado en forma comprensible, cierta, verdadera y efectiva, que no dé 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 que constituye el objeto del proceso.

Estas exigencias de carácter legal, como requisitos fundamentales e impretermitibles que deben contener las sentencias, han sido categorizadas por la jurisprudencia como: el deber de pronunciamiento, la congruencia y la prohibición de absolver la instancia.

Al respecto, esta Superioridad en sentencia N° 05406 del 4 de agosto de 2005, ratificada, entre otras, en las decisiones Nros. 01073 y 00374, de fechas 20 de junio de 2007 y 22 de junio de 2017, casos: *Puerto Licores, C.A.*, *PDVSA Cerro Negro, S.A.* y *Laboratorio Clínico Centro Médico Orinoco, C.A.*, respectivamente, ha expresado acerca de la incongruencia negativa, lo siguiente:

*“(…) En cuanto a la congruencia, dispone el segundo precepto del ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil que la decisión debe dictarse ‘con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas’. Luego, **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 con su decisión modifica la controversia judicial debatida, bien porque no se limitó a resolver sólo lo pretendido por las partes, o bien porque no resolvió sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio. Precisamente ante el segundo supuesto citado, se estará en presencia de una incongruencia negativa, visto que el fallo omite el debido pronunciamiento sobre alguna de las pretensiones procesales de las partes en la controversia judicial (...)**”.* (Destacado de esta Alzada).

Circunscribiendo el análisis al caso concreto, se aprecia que la representación judicial del Fisco Municipal asegura que el Tribunal *a quo* al dictar el fallo apelado supuestamente incurrió en el vicio de incongruencia negativa por no existir la debida correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, por cuanto no se pronunció sobre las “(…) *alegaciones con respecto a la declaratoria de inadmisibilidad del Recurso Jerárquico interpuesto por la sociedad mercantil SOMOS SALUD, C.A., en contra de la comunicación signada con el N° L/522.07.09, de fecha 10 de julio de 2009, emanada por la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda mediante la cual se*

confirmó la cualidad de sujeto pasivo del Impuesto sobre Actividades Económicas y la sujeción a las obligaciones tributarias que se deriven de esa cualidad (...).”

En tal sentido, esta Sala aprecia del contenido de la decisión N° 010/2011 del 8 de febrero de 2011, que el Tribunal de mérito se pronunció en los siguientes términos:

*“(…) Una vez analizadas las actas procesales y los argumentos expuestos, esta Juzgadora observa que la controversia se circunscribe a dilucidar la procedencia o no de la cualidad de **SOMOS SALUD, C.A.**, como sujeto pasivo de la obligación tributaria exigida por la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda.*

Sin embargo, estima conveniente esta Juzgadora referirse, como punto previo, sobre lo concerniente a la inadmisibilidad del Recurso Contencioso Tributario ejercido por la mencionada empresa contra la Resolución N° 111/2009.

En tal sentido, quien aquí suscribe, advierte que en fecha 5 de agosto de 2010, mediante Sentencia Interlocutoria N° 136/2010, este Tribunal se pronunció, oportunamente, sobre la oposición a la admisión del presente asunto formulada por la abogada Roberta Núñez Díaz, actuando en su carácter de apoderada judicial del Municipio Chacao y la declaró improcedente, sin acción alguna en contra de esta decisión por aquella; en consecuencia, resulta inoficioso revisar, nuevamente, dichos alegatos. Así se declara.

(...)

*Aclarado esto, pasa esta Juzgadora a revisar la condición de sujeto pasivo de **SOMOS SALUD, C.A.** de la obligación tributaria exigida por la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, en materia de impuesto a las actividades económicas, comerciales y de servicios.*

Vistos los alegatos esgrimidos, se desprende que la recurrente rechaza la imposición del Impuesto a las Actividades Económicas, pues aduce tener un objeto ‘profesional’ desplegado con el ejercicio de la odontología y, en consecuencia, no estar sometida a ese tributo. Criterio del cual difiere el ente municipal, quien le atribuye el carácter de mercantil a tales actividades.

(...)

*En el caso de autos, puede apreciarse que la empresa **SOMOS SALUD, C.A.**, tal como fue reconocido por la misma Administración Tributaria Municipal, está conformada como una empresa de carácter mercantil; sin embargo, desarrolla dentro de esa entidad local, solo actividades inherentes al ejercicio profesional de la odontología, es decir, servicios profesionales de carácter esencialmente civiles.*

En consecuencia, visto que los servicios profesionales prestados con motivo del ejercicio de alguna de las denominadas profesiones liberales, entre ellas la odontología, son actividades económicas de naturaleza civil, no subsumibles en alguna de las disposiciones del Código de Comercio, y por tanto no susceptibles de ser objeto de imposición alguna por concepto de Impuesto a las Actividades Económicas, mal podría entonces el Municipio Chacao del Estado Miranda, exigir a la contribuyente el pago por dicho tributo.

De esta manera, considera esta Juzgadora como errónea la actuación del ente municipal y, por lo tanto, su decisión al respecto se encuentra afectada del vicio de falso supuesto y, por ende, nula en los términos previstos en el numeral 3 del artículo 240 del Código Orgánico Tributario”. (Sic). (Subrayados de esta Alzada).

De lo transcrito, evidencia esta Sala que -contrario a lo denunciado por la representación en juicio del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda- el Juzgado de la causa sí analizó y decidió los alegatos referidos a la inadmisibilidad del recurso contencioso tributario y la sujeción de la empresa de autos al impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, en razón de lo cual estima que el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas no incurrió en incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento respecto a dichos particulares. **Así se declara.**

2.- Falso supuesto de derecho al considerar que “(...) los servicios profesionales prestados con motivo del ejercicio de alguna de las denominadas profesiones liberales, entre ellas la odontología, son actividades económicas de naturaleza civil, no subsumibles en alguna de las disposiciones del Código de Comercio, y por tanto no susceptibles de ser objeto de imposición alguna por concepto de Impuesto a las Actividades Económicas, mal podría entonces el Municipio Chacao del Estado Miranda, exigir a la contribuyente el pago por dicho tributo”.

Al respecto, el Tribunal de mérito señaló en el fallo objeto de apelación que “(...) la empresa **SOMOS SALUD, C.A.**, (...) desarrolla dentro de esa entidad local, solo actividades inherentes al ejercicio profesional de la odontología, es decir, servicios profesionales de carácter esencialmente civiles [y] visto que los servicios profesionales prestados con motivo del ejercicio de alguna de las denominadas profesiones liberales, entre ellas la odontología, son actividades económicas de naturaleza civil, (...) y por tanto no susceptibles de ser objeto de imposición alguna por concepto de Impuesto a las Actividades Económicas, [por lo que] mal podría entonces el Municipio Chacao del Estado Miranda, exigir a la contribuyente el pago por dicho tributo (...)”. (Sic). (Corchetes de esta Máxima Instancia).

En este sentido, se observa que el impuesto sobre actividades económicas es un tributo que grava el ejercicio habitual de las actividades industriales, comerciales o de servicios que realice una persona natural o jurídica, susceptibles de ser vinculadas con el territorio del municipio por aplicación de los factores de conexión pertinentes, que en el caso de las actividades industriales y comerciales se reconducen a la existencia de un establecimiento permanente.

Así, la base imponible que se tomará para la determinación y liquidación del referido impuesto está conformada por los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de las actividades económicas industriales, comerciales, de servicio o de naturaleza similar que se desarrollen en el ámbito territorial del municipio, o que por su índole se consideren ejercidas en dicha jurisdicción. A tales efectos, se entiende por ingresos brutos, todas las cantidades y proventos que de manera regular reciba el sujeto pasivo por el ejercicio de la actividad económica que explota en la jurisdicción del ente local.

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

Asimismo, es un impuesto periódico por existir una alícuota constante relacionada con la actividad cumplida durante el tiempo señalado en la ordenanza respectiva, proyectada sobre el monto de ingresos de un período determinado, por lo que se le considera un impuesto anual, sin que ello obste que las ordenanzas de los diferentes municipios prevean períodos de pagos menores a ese lapso.

Igualmente, es un impuesto territorial en virtud de recaer, exclusivamente, sobre aquellas actividades ejercidas dentro del ámbito físico de la jurisdicción local que lo impone. De tal manera, para que un contribuyente sea sujeto pasivo del aludido tributo, debe existir una conexión entre el territorio del municipio exactor y los elementos objetivos condicionantes del impuesto, esto es, el lugar de la fuente productora y la capacidad contributiva sobre la que recaerá el tributo. (*Vid.*, sentencia de esta Alzada N° 00639 del 22 de junio de 2016, caso: *Instituto Universitario Gran Colombia*).

Delimitado lo anterior y circunscribiendo el análisis al caso concreto, debe esta Sala hacer referencia a los artículos 1, 2, 18, 19, 20, 21, 22 y 25 de la *Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda* publicada en la Gaceta Municipal N° 6008 Extraordinario del 15 de diciembre de 2005, aplicable al caso de autos. Las mencionadas normas disponen lo siguiente:

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

Artículo 2. Para los efectos de esta Ordenanza debe entenderse por:

1. Impuesto: El tributo que grava el ejercicio de las actividades económicas previstas en la presente Ordenanza.

2. Actividad económica: Toda actividad que suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de unos de éstos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

3. Actividad industrial: Toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio.

4. Actividad comercial: Toda actividad que tenga por objeto la circulación y distribución de productos y bienes entre productores, intermediarios y consumidores, y en general, aquella actividad constituida por actos definidos subjetiva y objetivamente como actos de comercio por la legislación mercantil.

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

6. Actividad de índole similar: Cualquier otra actividad que por su naturaleza no pueda ser considerada industrial, comercial o de servicios, que comporte una actividad económica con fines de lucro según lo dispuesto en esta Ordenanza.

7. Actividad sin fines de lucro: Toda actividad cuyo beneficio económico obtenido es reinvertido al objeto de asistencia social u otro similar a ésta, y en el caso de que la

actividad sea ejercida por una persona jurídica el beneficio económico obtenido no podrá ser repartido entre los asociados o socios.

(...)

Artículo 18. *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.*

Artículo 19. *El ejercicio habitual de la actividad gravada debe ser entendido como el frecuente desarrollo de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las actividades alcanzadas por el impuesto, dentro del ejercicio fiscal de que trate, con prescindencia de la cantidad o monto obtenido por su ejercicio.*

La habitualidad está determinada por la naturaleza de la actividad que da lugar al nacimiento del hecho imponible.

Artículo 20. *A los efectos de la presente Ordenanza, la territorialidad está referida al ámbito espacial donde se ejercen las actividades de industria, comercio, servicios o de índole similar, que dan nacimiento al hecho generados de este impuesto.*

(...)

Artículo 21. *La base imponible para el cálculo del impuesto será el monto de los ingresos brutos efectivamente percibidos durante el ejercicio fiscal correspondiente, por el desarrollo de actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar en jurisdicción del Municipio Chacao o que deban considerarse realizadas en éste de conformidad con las reglas previstas en el artículo 36 de la Ordenanza o en los acuerdo de armonización tributaria celebrados para tal fin.*

Artículo 22. *Se entiende por ingresos brutos todos los proventos y caudales que de manera regular reciba una persona natural o jurídica, entidad o colectividad que constituya una unidad económica y disponga de patrimonio propio, por el ejercicio habitual de actividades sujetas a este impuesto, siempre que su origen no comporte obligación de restituirlos y que no sean consecuencia de un préstamo, mutuo o de otro contrato semejante.*

(...)

Artículo 25. *Es contribuyente toda persona natural o jurídica que realice habitualmente actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, con fines de lucro, dentro de la jurisdicción del Municipio Chacao, independientemente que posea o no la Licencia de Actividades Económicas prevista en esta Ordenanza.*

La condición de contribuyente puede recaer en:

- 1. Las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho común.*
- 2. Las personas jurídicas y los demás entes colectivos a los cuales el derecho común atribuyen calidad de sujeto de derecho*
- 3. Las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional”.*

Así las cosas, evidencia esta Sala que de acuerdo a las normas antes transcritas, el hecho imponible del precitado tributo, en jurisdicción del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, es justamente el

ejercicio habitual de actividades económicas, industriales, comerciales o de servicios que realice una persona natural o jurídica, susceptibles de ser vinculadas con el territorio del aludido ente político-territorial.

En concordancia con lo anterior, se constata del documento contentivo de los Estatutos Sociales de la sociedad mercantil Somos Salud, C.A., específicamente en su cláusula tercera que:

“(…) (A) El Objeto principal de la Sociedad será prestar servicios profesionales no mercantiles en el campo de la salud, a cuyo efecto se ocupará especialmente de brindar tratamientos de salud en las diferentes especialidades médicas, orientación médica oportuna, atención de consultas médicas, servicios de cirugía ambulatoria y de procedimientos mínimamente invasivos, y cualquier otro servicio relacionado directamente con la actividad médica.

(B) Se declara expresamente que en virtud del carácter no mercantil que habrá de desarrollar, la sociedad no podrá dedicarse principalmente a ninguna actividad comercial, a no ser que dicha actividad se desarrolle de una manera auxiliar o accesoria al objeto principal establecido, es decir, que podrá llevar a cabo todas aquellas actividades necesarias para el logro de su objeto social dentro de los límites de la Ley (…).” (Sic). (Folio 304 del expediente judicial).

De lo anterior se desprende, que la actividad mercantil preponderante de la contribuyente, según su objeto social, es la prestación de servicios médicos a través de profesionales de la salud, que permitan la atención de pacientes a través de tratamientos, consultas y orientación médica, así como cualquier otra actividad en el área, relacionada con la cirugía ambulatoria y no invasiva.

A tales efectos, conviene destacar la decisión N° 649 del 23 de mayo de 2012, dictada por la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal (caso: *Tecnoconsult, S.A.*), a través de la cual estableció con carácter vinculante que la calificación de la naturaleza de la actividad económica desarrollada por asociaciones de profesionales liberales (tales como la medicina), se encuentra determinada por el campo de la actuación principal de la asociación (independientemente de su fórmula societaria), por lo que, tendrán carácter civil sólo aquellas que se concentran en el ejercicio profesional, sin asumir de manera dominante un desempeño comercial que le otorgue beneficios económicos mayores y distintos a los honorarios. Así, dicho fallo, estableció que:

“(…) Tomando en cuenta las anteriores consideraciones y luego de un cuidadoso análisis de los alegatos esgrimidos en la solicitud de revisión planteada, resulta menester hacer referencia a las decisiones Nos. 3241 y 781, dictadas por esta Sala el 12 de diciembre de 2002 (caso: COVEIN y otros) y 6 de abril de 2006 (caso: Humberto Bauder) respectivamente, en las cuales se dejó asentando el criterio relativo a que las personas naturales o jurídicas cuyos servicios son realizados con motivo del ejercicio de profesiones liberales como la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, son actividades económicas de naturaleza civil.

El referido criterio es del siguiente tenor:

(…)

Del análisis de la decisión parcialmente transcrita se evidencia, que todos los actos o negocios jurídicos susceptibles de estimación pecuniaria que no constituyen actos de comercio son por naturaleza esencialmente civiles, tal como ocurre con las profesiones liberales, desarrolladas a título personal o, de ser el caso, a través de estructuras asociativas que, de manera mancomunada, explotan una profesión determinada, verbigracia la abogacía, la ingeniería, la medicina, etc.

Dicho carácter civil de las profesiones liberales responde, desde el punto de vista patrimonial, al hecho de que su desempeño no genera salario correspondiente a una relación de trabajo, ni beneficios económicos derivados de la realización de una actividad industrial o comercial, e incluso, en una actividad afín con cualquiera de éstas, en tanto operación de tráfico económico, sino que encuentra su retribución lucrativa en la prestación de un servicio profesional brindado con motivo de la celebración de un contrato de mandato, de servicios o de obras, que es, precisamente, desde el punto de vista sustancial, su rasgo civil principal, pues en la relación profesional se privilegia el vínculo particular en obsequio de las necesidades de las partes y no del mercado como ocurre en materia comercial.

Efectivamente, en los vínculos contractuales de cariz civil, como los derivados del ejercicio de profesiones liberales, tiene especial interés la consideración personal de la cual se espera el desarrollo de una actividad concreta (esencialmente intelectual), que genera honorarios, mientras que en materia mercantil se atiende de forma prevalente a las condiciones de crédito y beneficio económico, a través de la actividad de intermediación, intercambio y producción de bienes y servicios con fines negociables.

Sin menoscabo de lo expuesto, así como del principio de estabilidad de criterio, es necesario advertir, que el carácter civil del desempeño de profesiones liberales por parte de grupos de individuos asociados, puede mutar hacia el área mercantil cuando el ejercicio profesional es relegado a un segundo plano, como consecuencia de la asunción de actividades que, desde el punto de vista formal constituyen actos de comercio y, desde la perspectiva financiera, representan la mayor fuente de ingresos de la asociación.

En tales circunstancias (actividad mercantil preponderante), ocurre lo que Morles (Compendio de Derecho Mercantil I, Ucab, Caracas, 2004, Pág. 199) califica como la explotación profesional de las actividades consideradas actos objetivos de comercio, que, como tales, convierten en comerciantes a quien los ejecuta desplazando el aspecto profesional, por uno comercial que pasa a tener cualidad predominante.

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

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

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

*Por las consideraciones anteriores, resulta esencial, sin menoscabo del principio de libertad de pruebas, el análisis concatenado de la razón social de la persona jurídica societaria, así como de sus estados contables y cualquier otro instrumento del cual se pueda desprender que, **sus beneficios económicos derivan fundamentalmente de la actividad comercial que despliega y que la evidencian como una organización con actividad preponderantemente mercantil, lo cual, a todo evento, debe ser demostrado por la Administración cuando pretenda imputarle a una asociación profesional el desarrollo***

de una actividad mercantil que en principio no le es propia, pero que podría colocarla en una situación impositiva propia de las sociedades de comercio.

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

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

Conforme al análisis de la decisión anteriormente citada y a los fines de determinar si la actividad realizada por la contribuyente está sujeta o no al impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, esta Superioridad estima necesario citar la sentencia N° 420 dictada por la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal el 10 de abril de 2012 [caso: *Asociación Civil Consejo Empresarial Venezolano de Auditoría (CEVA)*], en la cual haciendo referencia a fallos anteriores de la misma Sala, dictados bajo los Nros. 781 de fecha 6 de abril de 2006, caso: *Humberto Bauder*, y 1034 del 26 de octubre de 2010, caso: *Asociación Civil Consejo Empresarial Venezolano De Auditoría (CEVA)*, estableció lo siguiente:

“(...) Acerca de este punto, la Sala, en sentencia N° 3241/2002, ha tenido oportunidad de pronunciarse señalando expresamente ‘(...) que cuando el artículo 179, numeral 2, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece la posibilidad para los Municipios de gravar la actividad económica generada con motivo de la prestación de servicios, les confiere a éstos potestad tributaria originaria para pechar solo a aquellas derivadas del ejercicio o desempeño de actividades económicas de naturaleza mercantil (...)’, por lo que los Municipios pueden ‘(...) gravar únicamente aquellos servicios cuya prestación implique el desarrollo de una actividad económica de naturaleza mercantil por parte de la persona natural o jurídica que brinde tales asistencias, quedando excluidas del hecho generador del impuesto municipal contemplado en el numeral 2 del artículo 179 del Texto Constitucional, todas aquellas actividades económicas de naturaleza civil, como las desempeñadas con motivo del ejercicio de profesiones liberales como la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, por constituir un supuesto de no sujeción al referido tributo (...)’.

En efecto, en el precedente citado se indicó que lo que es hoy el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio y servicios y otras actividades de índole similar siempre ha estado vinculado de forma directa con el desempeño de actividades económicas de naturaleza mercantil. Ese sustrato histórico permite afirmar que sólo las actividades realizadas con fines de lucro -y no de honorarios- que tienen su causa en el desempeño de una industria o comercio, o en una actividad de servicio que sea afín con cualquiera de éstas, en tanto actividad de naturaleza mercantil o de interposición en el tráfico económico, han sido objeto del antiguo impuesto de patente sobre industria y comercio, sin que se tuviera conocimiento, destacó en esa oportunidad la Sala, que actividades de naturaleza civil hayan sido gravadas en Venezuela por esta vía tributaria con fundamento en alguna Constitución o en la Ley.

Por otra parte, las profesiones liberales jamás han tenido naturaleza mercantil, el Código de Comercio, publicado en Gaceta Oficial *n° 475 Extraordinario del 26 de julio*

de 1955, establece de forma expresa cuáles actividades son en Venezuela consideradas de naturaleza mercantil al enumerar, en su artículo 2, todas las actuaciones económicas que según el legislador nacional son actos objetivos de comercio, y al señalar, en su artículo 3, que se reputan como actos subjetivos de comercio cualesquiera otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del acto mismo, o si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil.

Tal regulación mercantil permite afirmar, como ya se hizo en la sentencia aludida, que todos los demás actos o negocios jurídicos cuyo objeto sea valorable económicamente que no puedan ser subsumidos en ninguno de los dispositivos legales referidos, bien porque no sean actos objetivos de comercio, bien porque no sean realizados por comerciantes o bien porque aun siendo comerciante el sujeto que la realiza cae en alguna de las excepciones contenidas en el artículo 3, son de naturaleza esencialmente civil y, por tanto, se encuentran regulados por las disposiciones del Código Civil, como es el caso de las profesiones liberales.

(...)

De la decisión parcialmente transcrita se evidencia que, esta Sala ha excluido de las potestades regulatorias y tributarias de los municipios a las denominadas profesiones liberales, ello atendiendo a que su desarrollo tiene una naturaleza eminentemente civil y no comercial.

(...)

Según lo expuesto y congruente con la doctrina anteriormente expuesta, se estima que, en el caso de autos, igualmente resulta necesario interpretar que el vocablo ‘servicios’ contenido en el artículo 4 de la ordenanza impugnada, se circunscribe a aquellos conexos a las actividades industriales y comerciales, con lo cual, no tiene cabida su aplicación a las profesiones liberales, no siendo en consecuencia, legítima su aplicación a aquellos profesionales que desarrollan su actividad en el municipio (...)” (sic). (Subrayado de esta Sala).

Conforme a la decisión parcialmente transcrita, se observa que la prestación de servicios ejecutados como consecuencia del ejercicio de profesiones liberales tales como la medicina o la prestación de servicios de salud, entre otras, no están gravadas con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, independientemente de la forma societaria adoptada y “a pesar del ánimo de lucro que evidencian”, toda vez que se reputan como actividades de naturaleza netamente civil, siendo que solo podrán estar sujetas a dicho tributo aquellas actividades de servicios que lleven aparejado el carácter mercantil. (Vid., sentencia N° 3.241, de la Sala Constitucional del 12 de diciembre de 2002 caso: *Covein, S.A.*).

Asimismo, conviene traer a colación la decisión de esta Máxima Instancia N° 508 del 10 de mayo de 2016, caso: *Instituto Diagnóstico Venecia, C.A.*, que en un caso similar al de autos refirió lo siguiente:

“(...) Establecido lo anterior, y de acuerdo al criterio jurisprudencial fijado en las descritas decisiones judiciales, esta Sala observa que la Administración Tributaria cuando pretenda imputarle a una asociación profesional el desarrollo de una actividad mercantil que en principio no se corresponde con su naturaleza, pero que podría colocarla en una situación impositiva propia de las sociedades de comercio, debe develar que los negocios jurídicos de la compañía exceden su ámbito civil y que realiza actividades comerciales que producen los ingresos más importantes de su gestión económica, bien con el análisis concatenado de la razón social de la persona jurídica societaria, así como de sus estados contables y cualquier otro instrumento del cual se pueda desprender que, sus beneficios económicos derivan fundamentalmente de la actividad comercial que despliega y que la identifican como una organización con actividad preponderantemente mercantil. Una vez comprobada la configuración del

hecho imponible, la municipalidad perfectamente podía proceder a la determinación de la base imponible y al cálculo del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, tomando como base de cálculo sus ingresos brutos correspondientes a los mencionados ejercicios.

(...)

Vinculado a lo precedente, de las actas procesales se observa que la Administración Tributaria Municipal se limitó a enumerar los servicios prestados por la prenombrada sociedad de comercio sin analizar la naturaleza de los mismos, concluyendo que por el sólo hecho de que la compañía Instituto Diagnóstico Venecia, C.A., posee una denominación mercantil como la de una Compañía Anónima, y obtiene un beneficio económico (lucro), dichos actos son meramente mercantiles y, por ende, subsumibles en el supuesto de hecho tipificado en la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui.

De allí que esta Sala considera oportuno traer a colación a manera referencial, la definición de honorario profesional prevista en el artículo 14 del Decreto Nro. 1.808 que establece el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, en los términos siguientes:

‘Se entiende por honorario profesional no mercantil el pago o contraprestación que reciben las personas naturales o jurídicas en virtud de actividades civiles de carácter científico, técnico, artístico o docente, realizadas por ellas en nombre propio, o por profesionales bajo su dependencia, tales como son (sic) odontólogos, psicólogos, economista, contadores, administradores comerciales, farmacéuticos, laboratoristas, maestros, profesores, geólogos, agrimensores. Veterinarios y otras personas que presten servicios similares’. (Subrayado y negritas de la Sala).

En adición a lo expuesto, la Ley del Ejercicio de la Medicina, en su artículo 2 establece: ‘a los efectos de esta Ley, se entiende por ejercicio de la medicina la prestación, por parte de profesionales médicos, de servicios encaminados a la conservación, fomento, restitución de la salud y rehabilitación física o psico-social de los individuos y de la colectividad; la prevención diagnóstico y tratamiento de las enfermedades (...)’.

(Resaltado de esta Máxima Instancia).

Circunscribiendo lo antes indicado al caso concreto, esta Sala evidencia de las actas procesales que la sociedad mercantil Instituto Diagnóstico Venecia, C.A., ejecuta su objeto social a través de un cuerpo de profesionales que prestan servicios encaminados al diagnóstico y tratamiento de las enfermedades, a través de la realización de exámenes médicos radiológicos, cuyos servicios, como expresa el mencionado artículo son de realización por parte de médicos que hayan obtenido un título profesional y adicionalmente hayan cumplido con los demás requisitos legales, que incluye la colegiación, para el ejercicio profesional. Dichos exámenes deben ser realizados por un profesional con conocimientos médicos previos, por cuanto éstos deben emitir un informe de los resultados.

Por tanto, concluye este Alto Tribunal que la actividad realizada por la empresa es ejecutada por médicos en el ejercicio libre de su profesión, por ende, no se encuentra gravada con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, razón por la cual declara sin lugar la apelación ejercida por el apoderado judicial del Fisco Municipal y confirma el fallo de instancia, (...)”.

Vinculado a lo precedentemente citado, de las actas procesales se verifican diversas facturas emitidas por Somos Salud, C.A., por concepto de prestación de servicios profesionales relacionados con el área de la salud y de asistencia médica durante los años 2007, 2008 y 2009, tales como: **i)** consulta medicina interna; **ii)** consulta oftalmológica; **iii)** consulta con urología; **iv)** densitometría ósea; **v)** consulta con traumatología; **vi)** consulta

pediatría; **vii)** consulta gastroenterología; **viii)** consulta ginecobstetricia; y **ix)** consulta cardiología –entre otros-. (Folios 199 al 216 de expediente judicial).

Circunscribiendo lo antes indicado al caso de autos, se observa que en el presente expediente se evidencia que la recurrente de autos, ejecuta su objeto social a través de un cuerpo de profesionales que prestan servicios encaminados a la asistencia médica, a través de equipos y material médico, destacándose además, que los servicios odontológicos se enmarcan dentro del mismo; de igual manera, se destaca que la representación fiscal municipal no aportó elementos de convicción que demuestren de manera fehaciente que la referida accionante ejerce actividades de naturaleza predominantemente mercantil.

Por tanto, concluye esta Máxima Instancia, tomando en consideración el objeto social de la social de comercio ya mencionada, así como la documentación (facturas) cursante en las actas procesales y en acatamiento a la jurisprudencia de este Alto Tribunal antes transcrita, que la actividad realizada por la empresa es ejecutada por profesionales de la medicina en el ejercicio libre de su profesión, y que por tanto no se encuentra gravada con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar. **Así se declara.**

Visto los razonamientos anteriormente señalados, se declara **sin lugar** la apelación ejercida por la representación judicial del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda contra la sentencia definitiva N° 010/2011, dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 8 de febrero de 2011. En consecuencia, se **confirma** dicho fallo.

Asimismo, se declara **con lugar** el recurso contencioso tributario ejercido por la mencionada empresa contra la Resolución N° 111/2009 de fecha 14 de diciembre de 2009, notificada el 27 de abril de 2010, emitida por la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, que declaró inadmisibile el recurso jerárquico ejercido por la recurrente contra la Resolución N° L/522.07.09 del 10 de julio de 2009 dictada por la Dirección de Administración Tributaria de dicho ente político territorial, mediante la cual se dio por evacuada la consulta elevada por la mencionada contribuyente y se ratificó la sujeción con el “*Impuesto sobre Actividades Económicas*”; por lo tanto, se **anulan** dichos actos administrativos, excepto la declaratoria referente a que “(...) *en cuanto a la restitución del pago de lo indebido en materia tributaria (...) se establece un procedimiento especial en el Título IV, Capítulo III, sección séptima del Código Orgánico Tributario* [de 2001, vigente en razón de su vigencia temporal], contenida en el último de los prenombrados. **Así se declara.** (Corchetes de este Superioridad).

Finalmente, dada la declaratoria que antecede correspondería condenar en costas procesales al Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda; sin embargo, las mismas **no proceden** en acatamiento al criterio jurisprudencial establecido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia a través de la sentencia N° 735 del 25 de octubre de 2017, caso: *Mercantil C.A., Banco Universal*, en la cual se dejó sentado “(...) *que los municipios y estados, como entidades político territoriales locales, se les concederán los privilegios y prerrogativas procesales* [de la República] (...)” en concordancia con el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016, referido a la prohibición de condenatoria en costas a la República, cuando resulte vencida en los juicios en los que haya sido parte por intermedio de cualquiera de sus órganos. **Así se dispone.** (Agregado de esta Superioridad).

V DECISIÓN

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

1. SIN LUGAR la apelación ejercida por la representación judicial del **MUNICIPIO CHACAO DEL ESTADO BOLIVARIANO DE MIRANDA** contra la sentencia N° 010/2011, dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 8 de febrero de 2011. En consecuencia, se **CONFIRMA** dicho fallo.

2. CON LUGAR el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad de comercio **SOMOS SALUD, C.A.** contra la Resolución N° 111/2009 de fecha 14 de diciembre de 2009, notificada el 27 de abril de 2010, emitida por la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, que declaró inadmisibile el recurso jerárquico ejercido por la recurrente contra la Resolución N° L/522.07.09 del 10 de julio de 2009 dictada por la Dirección de Administración Tributaria de dicho ente político territorial, mediante la cual se dio por evacuada la consulta elevada por la mencionada contribuyente y se ratificó la sujeción con el *“Impuesto sobre Actividades Económicas”*; por lo tanto, se **ANULAN** dichos actos administrativos, excepto la declaratoria referente a que *“(…) en cuanto a la restitución del pago de lo indebido en materia tributaria (…), se establece un procedimiento especial en el Título IV, Capítulo III, sección séptima del Código Orgánico Tributario [de 2001, vigente en razón de su vigencia temporal], contenida en el último de los prenombrados.*

NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS al referido ente político territorial, según los términos expuestos en esta decisión.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese al Síndico Procurador del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda. 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 seis (6) día del mes de agosto del año dos mil diecinueve (2019). Años 209° de la Independencia y 160° de la Federación.

La Presidenta,
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

La Magistrada - Ponente
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Vicepresidente,
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

El Magistrado,
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada,
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha siete (7) de agosto del año dos mil
diecinueve, se publicó y registró la anterior
sentencia bajo el N° 00554.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD