



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

Exp. 2015-0064

Mediante Oficio Nro. 88/2015 de fecha 16 de enero de 2015, recibido en esta Sala Político-Administrativa el 4 de febrero del mismo año, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental remitió el expediente Nro. BP02-U-2013-000240 de su nomenclatura, correspondiente al recurso de apelación ejercido el 17 de diciembre de 2014 por el ciudadano Jhondry José Malavé Díaz, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 141.253, actuando con el carácter de apoderado judicial del **MUNICIPIO SIMÓN BOLÍVAR DEL ESTADO ANZOÁTEGUI**, representación que se evidencia del documento poder cursante a los folios 588 al 591 de la pieza Nro. 2 de las actas procesales, contra la **sentencia definitiva Nro. PJ602014000455 dictada por el Juzgado remitente el 12 de noviembre de 2014**, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto en fecha 24 de octubre de 2013 por el abogado Pedro Garroni, inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 106.350, en su condición de apoderado en juicio de la sociedad de comercio **INSTITUTO DIAGNÓSTICO VENECIA, C.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Estado Anzoátegui el 10 de septiembre de 2003, bajo el Nro. 62, Tomo A-19, representación que se constata en el instrumento poder inserto a los folios 22 al 26 de la pieza Nro. 1 del expediente judicial.

El recurso contencioso tributario fue incoado contra el acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SAT-0201-2013 del 30 de agosto de 2013, emitida por el Superintendente Tributario Municipal del Servicio Autónomo Bolivariano de Administración Tributaria (SABAT) de la Alcaldía del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, que declaró sin lugar el escrito de descargos y ratificó totalmente el Acta Fiscal Nro. 353-2012 de fecha 20 de diciembre de 2012, estableciendo a cargo de la empresa recurrente la obligación de pagar: *(i)* la cantidad de Trescientos Veintitrés Mil Novecientos Cuatro Bolívars con Treinta y Dos Céntimos (Bs. 323.904,32), por concepto de impuestos causados y no pagados en materia de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar durante los períodos fiscales coincidentes con los años civiles 2008, 2009, 2010 y 2011; *(ii)* el monto de Ciento Cuarenta y Seis Mil Doscientos Cuarenta y Siete Bolívars con Treinta Céntimos (Bs. 146.247,30), por sanción de multa en virtud del incumplimiento de los deberes previstos en los artículos 81, 85 y 88 de la Ordenanza del mencionado Municipio; y *(iii)* Doscientos Treinta y Cuatro Mil Cuatrocientos Bolívars con Cuarenta y Siete Céntimos (Bs. 234.400,47), por intereses moratorios; para un total de Setecientos Cuatro Mil Quinientos Cincuenta y Dos Bolívars con Nueve Céntimos (Bs. 704.552,09).

En fecha 17 de diciembre de 2014, el apoderado judicial del prenombrado Municipio apeló del fallo de instancia y en el mismo acto fundamentó la apelación.

Por auto del 18 de diciembre de 2014, el Tribunal de la causa oyó en ambos efectos la apelación ejercida por la representación judicial del ente local y ordenó remitir el expediente a esta Alzada.

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

En fecha 4 de febrero de 2015 se dio cuenta en Sala y, en la misma oportunidad, el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta fue designado Ponente. Asimismo, se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y se fijaron cuatro (04) días continuos en razón del término de la distancia, más un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación.

El 11 de febrero de 2015 fue electa la Junta Directiva de este Supremo Tribunal, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala de la siguiente manera: Presidente, Magistrado Emiro García Rosas; Vicepresidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; las Magistradas, Evelyn Marrero Ortiz y Bárbara Gabriela César Siero; y el Magistrado, Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta. Se ratificó la Ponencia al Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta.

En fecha 3 de marzo de 2015 el apoderado judicial del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, presentó escrito mediante el cual ratificó los argumentos esgrimidos al momento de apelar la sentencia de mérito.

La causa entró en estado de sentencia el 19 de marzo de 2015, a tenor de lo contemplado en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

El 19 de mayo de 2015 la abogada Karla Peña, inscrita en el INPREABOGADO bajo el Nro. 123.501, actuando con el carácter de apoderada judicial de la sociedad de comercio Instituto Diagnóstico Venecia, C.A., según se evidencia de instrumento poder cursante a los folios 21 al 26 de la pieza Nro. 1 del expediente judicial, presentó escrito solicitando a esta Sala declarar el desistimiento tácito de la apelación formulada por la representación judicial del Municipio recurrido.

En fecha 23 de diciembre de 2015, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en esa misma fecha. La Sala quedó constituida, conforme a lo dispuesto en los artículos 8 y 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidenta, Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero; la Magistrada, Bárbara Gabriela César Siero; y los Magistrados, Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y Marco Antonio Medina Salas.

Realizado el estudio del expediente, pasa este Alto Tribunal a decidir con fundamento en los artículos 26, 253 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

I

ANTECEDENTES

Mediante Providencia Administrativa Nro. STM-454-2012 del 9 de noviembre de 2011, el Superintendente Tributario Municipal del Servicio Autónomo Bolivariano de Administración Tributaria (SABAT) de la Alcaldía del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, autorizó a las funcionarias Maquelina Hernández y Yoselys Hernández, titulares de las cédulas de identidad Nros. 8.236.927 y 11.774.228,

respectivamente, en su condición de Auditoras Fiscales, a fin de realizar una investigación fiscal en el establecimiento de la sociedad mercantil Instituto Diagnóstico Venecia, C.A., en materia de impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar), para los períodos fiscales coincidentes con los años civiles 2008, 2009, 2010 y 2011 y en los ingresos brutos obtenidos desde el 1º de octubre de 2007 hasta el 30 de septiembre de 2011.

A través del Acta de Requerimiento Nro. 454-2012 de fecha 16 de noviembre de 2011, la Administración Tributaria Municipal solicitó a la indicada sociedad de comercio lo siguiente: a) los libros de ventas en electrónicos donde se refleja la facturación de la empresa correspondiente a los años civiles 2008, 2009, 2010 y 2011; b) las declaraciones de impuesto al valor agregado; c) los mayores analíticos de ingresos; d) las declaraciones de impuesto sobre la renta; e) los estados financieros; y f) las retenciones de impuestos municipales enteradas al Servicio Autónomo Bolivariano de Administración Tributaria (SABAT) de la Alcaldía del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, con el propósito de obtener la base imponible real para establecer los impuestos causados en los períodos auditados.

El 20 de diciembre de 2011 la Dirección de Fiscalización y Auditoría del prenombrado Servicio Autónomo Bolivariano de Administración Tributaria (SABAT), levantó el Acta Fiscal Nro. 353-2012, notificada el 27 de enero de 2013, en la cual dejó sentado que la compañía Instituto Diagnóstico Venecia, C.A. “(...) *no ha declarado siendo (...) sujeto pasivo del municipio Simón Bolívar (...) realiza actividades de servicios (...) a personas naturales y jurídicas; no posee licencia de funcionamiento, (...) el código es el 3-A ‘Todas las actividades económicas de Servicios’ con una alícuota impositiva del 0,90%*”. Por tanto, concluyó que la contribuyente adeuda el monto total de Trescientos Veintitrés Mil Novecientos Cuatro Bolívares con Treinta y Dos Céntimos (Bs. 323.904,32), en materia de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, para los períodos de imposición investigados.

En fecha 8 de febrero de 2013 la representación judicial de la sociedad mercantil Instituto Diagnóstico Venecia, C.A., presentó escrito de descargos contra el Acta Fiscal Nro. 353-2012 del 20 de diciembre de 2011.

El 30 de agosto de 2013, el Superintendente Tributario Municipal del Servicio Autónomo Bolivariano de Administración Tributaria (SABAT) de la Alcaldía del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui dictó la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SAT-0201-2013, notificada en fecha 19 de septiembre de 2013 a la sociedad de comercio Instituto Diagnóstico Venecia C.A., mediante la cual declaró sin lugar el escrito de descargos, ratificó el reparo fiscal, aplicó sanción de multa por el incumplimiento de los deberes formales contemplados en los artículos 25 y 48 de la prenombrada Ordenanza y calculó intereses moratorios por la suma total de Setecientos Cuatro Mil Quinientos Cincuenta y Dos Bolívares con Nueve Céntimos (Bs. 704.552,09).

Por disconformidad con la señalada decisión administrativa, en fecha 24 de octubre de 2013 el abogado Pedro Garrido, antes identificado, actuando con el carácter de apoderado judicial de la contribuyente, interpuso recurso contencioso tributario en los siguientes términos:

1.- Denunció que la Administración Tributaria Municipal incurrió en la violación del principio de legalidad tributaria al pretender gravar los ingresos brutos obtenidos por la mencionada empresa por el desarrollo

de profesiones liberales, siendo que “(...) la CRBV sólo faculta a los Municipios para gravar las actividades comerciales, violando de esta forma el principio de legalidad tributaria (...)”.

2.- Aseguró que el ente municipal estimó de forma errada que “(...) su representada es sujeto pasivo del IAEIC en ese Municipio por cuanto se constituyó bajo forma de compañía anónima, lo cual evidencia, en opinión de esa representación, que las actividades llevadas a cabo (...) no pueden ser de naturaleza civil sino mercantil o comercial”.

Igualmente, sostuvo que el ente local “(...) interpretó en forma errada las normas anteriores [artículos 3 y 200 del Código de Comercio], al asumir que todos los actos llevados a cabo por una sociedad mercantil, tal y como es el caso de [su] representada, son necesariamente de carácter mercantil, y por lo (sic) deben gravarse con el IAEIC”. (Agregados de la Sala).

Finalmente, solicitó declarar la nulidad absoluta del acto recurrido.

II

DEL FALLO APELADO

Mediante sentencia definitiva Nro. PJ602014000455 de fecha 12 de noviembre de 2014, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental declaró con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por el representante judicial de la empresa Instituto Diagnóstico Venecia, C.A., contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo

Nro. SAT-0201-2013 del 30 de agosto de 2013, emitida por el Superintendente Tributario Municipal del Servicio Autónomo Bolivariano de Administración Tributaria (SABAT) de la Alcaldía del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, con fundamento en las consideraciones transcritas a continuación:

“(...) Vistos los alegatos expuestos por las partes en el presente Recurso, observa este despacho, que la controversia se limita a dilucidar; (i) si la Alcaldía del Municipio Simón Bolívar de Estado Anzoátegui incurrió en Violación al Principio de la Legalidad Tributaria en la Resolución de Sumario Administrativo SAT/0201-2013 de fecha 30 de Agosto de 2013.

(...omissis...)

*De las actas procesales que conforman el presente asunto, así como de la lectura de los alegatos expuestos por las partes, se desprende que el thema decidendum se contrae a determinar, si las actividades realizadas por la empresa **Instituto Diagnostico** (sic) **Venecia, C.A.**, son susceptibles del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio (sic) e Índole similar (sic), en jurisdicción del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, para los ejercicios fiscales comprendidos para los años 2008, 2009, 2010 y 2011.*

*Así pues, observa este Juzgador que la contribuyente recurrente, manifiesta que la Resolución (sic) del Sumario Administrativo N° SAT-0201-2013, de fecha 30-08-2013, impugnada es inconstitucional, en virtud de que la misma viola el principio de la (sic) legalidad tributaria, visto que la actividad realizada por el **Instituto Diagnostico** (sic) **Venecia, C.A.**, se limita a la prestación de servicios en el campo de la medicina, y por ende dicha actividad netamente civil no puede ser susceptible del Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicio o de Índole Similar, pretendido por la*

Alcaldía del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui. Dicho lo anterior, establece el artículo 317 de nuestra Carta Magna lo siguiente:

(...omissis...)

Visto lo anterior, este Tribunal considera oportuno traer a colación la Sentencia dictada por la Sala Constitucional el 06-04-2006. Caso: Clasificador de Actividades de la Ordenanza número 004-02 sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda (sic), en la que sostuvo lo siguiente:

(...omissis...)

Asimismo, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en el 03-08-2007. Caso: Suelopetrol, C.A., sostuvo lo siguiente:

(...omissis...)

‘Esta Sala Constitucional en sentencias N° 1175 del 13 de junio de 2006 (caso: CEVA) y N° 3241 del 12 de diciembre de 2002 (caso: COVEIN y otros) (...).

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

(...omissis...)

Dicho lo anterior, este Juzgador considera oportuno citar el criterio establecido por la mencionada Sala, en decisión No. 649 proferida el día 23-05-2012, en la cual hizo énfasis en que a partir de la publicación de ese fallo [caso: Tecnoconsult, S.A.] (...).

(...omissis...)

Ahora bien, de una revisión minuciosa a las actas procesales que conforman el presente asunto, así como del expediente administrativo de la recurrente, consignado oportunamente por la representación judicial de la Alcaldía del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, este Juzgador observó lo siguiente:

*Copia certificada del Documento Constitutivo de la sociedad mercantil, (...) cuyo objeto social de conformidad con lo establecido en la (sic) Título (sic) I, Cláusula Tercera es **‘El objeto de la sociedad será la prestación de servicios médicos en general pudiendo llevar a cabo todas aquellas actividades de lícito comercio relacionadas con el objeto principal de la misma’**. (Folio 466).*

Asimismo, observa este Despacho lo establecido en la Resolución (sic) Sumario Administrativo N° SAT-0201-2013, de fecha 30-08-2013, a los folios 117 y 118:

‘En el caso en autos, se tiene que la contribuyente ‘INSTITUTO DIAGNOSTICO (sic) VENECIA, C.A.’, es una empresa constituida bajo la figura de compañía anónima, siendo en principio, cualquiera que sea su objeto, mercantil, ya que es una sociedad de comercio constituida con fines lucrativos, limitándose a cumplir con sus propios objetos societarios.

(...omissis...)

En tal sentido, y aun (sic) cuando el reparo formulado no versa sobre los ingresos por honorarios profesionales en el ejercicio de la medicina, esta Superintendencia Tributaria Municipal ratifica su criterio que las actividades profesionales, cuando son ejercidas por personas jurídicas bajo forma mercantil, quedan subsumidas al cumplimiento del marco legal aplicable a las mismas, excepto cuando su objeto sea la explotación agrícola o pesquera, por lo que las (sic) puede alegar (sic) ‘INSTITUTO DIAGNOSTICO (sic) VENECIA, C.A., (sic)’, que ‘Pretender el gravamen del producto de la actividad desarrollada (sic) IDV es, en realidad, pretender el gravamen de un honorario profesional

obtenido por el ejercicio de una profesión liberal y por lo tanto un ingreso de naturaleza eminentemente civil’, siendo al constituirse bajo la forma de compañía anónima adquiere el carácter de (sic) comercial excluyente de la naturaleza y carácter civil (...).

(...omissis...)

En este orden de ideas, la empresa ‘INSTITUTO DE (sic) DIAGNOSTICO (sic) VENECIA, C.A., (sic)’, se encuentra enmarcada dentro del presupuesto de hecho establecido en la Ordenanza de Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, aplicable para cada uno de los períodos auditados, respectivamente, ya que tal como se expuso anteriormente, es una empresa constituida bajo la figura de compañía anónima y ejerce una actividad encuadrada en el Código de Comercio como un acto de comercio; por lo que no opera la presunción de que (sic) ‘INSTITUTO DE (sic) DIAGNOSTICO (sic) VENECIA, C.A.’, se dedica a actividades esencialmente civiles ya que no fue creada para dichos fines’.

*Ahora bien, aplicando el criterio jurisprudencial ut supra transcrito, al caso de marras, le corresponde directamente a la Administración Municipal de la Alcaldía del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, demostrar que la empresa **Instituto Diagnostico (sic) Venecia, C.A.**, no solamente desempeña actividades prestadoras de servicios orientadas al campo civil enmarcado en las profesiones liberales (medicina y sus ramos conexos), sino más bien que dicha empresa haya desviado dicho objeto social al marco de las actividades de comercio y mercantiles propias de su denominación societaria. Sin embargo, la Administración Municipal, sólo se ha limitado a suponer que por el solo el (sic) hecho de la recurrente poseer una denominación mercantil como la de una Compañía Anónima, sus 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 de dicho Municipio.*

Cabe destacar que la misma Alcaldía ha establecido en la Resolución impugnada que la empresa Instituto Diagnostico (sic) Venecia, C.A., ‘realiza las actividades de servicios de exámenes tales como: resonancia magnética de columna lumbo sacro, resonancia magnética de cerebro, de columna dorsal, resonancia de senos paranasales, ecosonograma abdominal, resonancia con contraste, tomografías, RM de cerebro, US abdominal, US renal, mamografías, rayos x. Todos estos exámenes son imagenología los cuales son realizados por un equipo técnico y especializado en la manipulación de los equipos de alta tecnología’, considerando esta Superintendencia Tributaria Municipal que la empresa ‘INSTITUTO DIAGNOSTICO (sic) VENECIA, C.A.’, ejerce en el Municipio Simón Bolívar actividades económicas relacionadas con el servicio de imagenología, (sic)’.

A mayor abundamiento, la Administración hace énfasis en que, por el hecho de tratarse de una sociedad mercantil conforme al artículo 3 del Código de Comercio, todos los actos realizados por la empresa auditada se reputan actos de comercio, criterio que no comparte este Tribunal, por cuanto la presunción contenida en la referida norma, tiene carácter Iuris Tantum al expresar la misma, si no resulta lo contrario del acto mismo, o si la prestación de servicios y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil, carácter que, como bien se ha observado tienen los servicios que prestan los profesionales liberales o las empresas dedicadas a las actividades de carácter científico, técnico tales como son los prestados por profesionales de la medicina, abogados, arquitectos, ingenieros y, en el caso sub examine, la contribuyente fiscalizada, como se ha destacado, sus servicios son de índole esencialmente civil, no habiendo sido desviado su objeto hacia actividades industriales o mercantiles, razón por la cual la actividad realizada por la misma no está sujeta al tributo creado por la Ordenanza Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui.

Con relación a lo expuesto, considera pertinente quien aquí decide, hacer mención al Informe Fiscal de fecha 09-09-2008, (...) para los ejercicios auditados comprendidos en

los años 2007, 2005, 2006 y 2007, en el cual establecieron lo siguiente:

(...) se acordó que el reparo fiscal no procedía por cuanto la empresa 'INSTITUTO DIAGNOSTICO VENECIA, C.A.', no esta (sic) sujeta al pago de impuestos municipales debido a que la actividad económica que ejerce está relacionada con la prestación de servicios profesionales.

Sobre este particular, consideró la Administración Tributaria Municipal en la Resolución (sic) Sumario Administrativo impugnada, que dicho criterio fue establecido en virtud de que la mencionada contribuyente para los ejercicios fiscales auditados, comprendidos en los años 2004 al 2007, sólo poseían (sic) un equipo y un profesional de la medicina y por ende la actividad desarrollada por la recurrente era esencialmente civil y de carácter social, infiriendo que la misma no generaba ganancias brutas suficientes para ser pechadas por la Ordenanza Municipal.

Sobre este punto, este Juzgador no comparte el cambio de criterio dispuesto por el ente Municipal, visto que la empresa Instituto Diagnostico (sic) Venecia, C.A., tanto para los ejercicios investigados del 2004 al 2007, como para los nuevos ejercicios comprendidos en los años 2008 al 2011, (donde se estableció el cambio de criterio), siguió desempeñando la prestación de servicios orientados al campo de la medicina, manteniendo la esencia netamente civil de sus actividades, por ende, aunque para los ejercicios fiscales auditados comprendidos a los años 2004 al 2007, la recurrente sólo poseía un equipo y un profesional de la medicina y para la presente fecha este no sea el caso, el carácter social y la prestación de servicios en el campo de la medicina, no varían, más bien, evolucionan y se adaptan a la realidad socio - económica del país, y a las necesidades y demandas de los ciudadanos, cumpliendo con el compromiso social que enmarca y caracteriza la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, por ello aunque los ingresos brutos de la recurrente hayan aumentados (sic) y ya no posean un solo técnico y un solo equipo médico, lo determinante es saber que las actividades que realiza la empresa recurrente, no son de industria, ni de comercio ni de índole similar, sino que por el contrario son de naturaleza eminentemente civil.

*En consecuencia, sólo podrán los Municipios gravar aquellos servicios cuya prestación implique el desarrollo de una actividad económica de naturaleza mercantil por parte de la persona natural o jurídica, quedando excluidas todas las 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, y para el caso de autos la medicina, entre otras. De las anteriores consideraciones se desprende que la empresa 'Instituto Diagnostico (sic) Venecia C.A.', tiene como actividad la prestación de Servicios Médicos en general, y que la referida actividad conforme a los criterios jurisprudenciales y normativos ya señalados, tiene naturaleza civil, en consecuencia, no constituye hecho generador del tributo creado por la Ordenanza del Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar de la Alcaldía del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, por lo que al no constituir hecho generador la referida actividad, la Administración Tributaria del referido Municipio no puede gravar la misma y, en razón de ello, tampoco podrá exigirle pago de obligaciones tributarias derivadas de dicha actividad, ni cumplimiento de deberes formales que sólo son exigibles a quienes sean sujetos pasivos por verificarse en ellos el hecho imponible, motivo por el cual, este Tribunal Superior debe declarar procedente el alegato esgrimido por la recurrente en el presente punto. **Y así se declara.-***

V

DECISIÓN

Por las razones expuestas, este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de

Venezuela y por Autoridad de la Ley declara:

PRIMERO: CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario, interpuesto por (...) [el] apoderado judicial de la contribuyente **INSTITUTO DIAGNÓSTICO VENECIA, C.A.**, (...) contra la **Resolución** (sic) **de Sumario Administrativo SAT/0201-2013 de fecha 30 de Agosto de 2013**, la cual 1) declaró SIN LUGAR el escrito de descargos interpuesto por el representante de la empresa **INSTITUTO DIAGNÓSTICO VENECIA, C.A.**, en (sic) contra del (sic) **Acta de Reparó Fiscal Nro. 353-2012 de fecha 27-01-2013**, y 2) Resolvió declarar que la empresa **INSTITUTO DIAGNÓSTICO VENECIA, C.A.**, adeuda la cantidad total de **BOLÍVARES FUERTES** (sic) **SETECIENTOS CUATRO MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y DOS CON NUEVE CÉNTIMOS (BsF. (sic) 704.552,09)**, por concepto de Impuestos causados y no liquidados, multas e intereses en el Área de Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios e índole Similar (...) **Así se decide.-**

SEGUNDO: SE ANULA la **Resolución** de (sic) **Sumario Administrativo SAT/0201-2013 de fecha 30 de Agosto de 2013**, y por ende todas las actuaciones que dieron lugar a la misma, (...) **Así se decide.-**

TERCERO: (...) no hay condenatoria en costas al Municipio Simón Bolívar del estado Anzoátegui, por haber tenido motivos racionales para litigar. **Así se decide.-** (Resaltados de la cita y Agregado de esta Máxima Instancia).

III

FUNDAMENTACIÓN DE LA APELACIÓN

En fecha 17 de diciembre de 2014, en la oportunidad de apelar de la sentencia definitiva Nro. PJ602014000455 del 12 de noviembre de 2014, la representación judicial del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, consignó ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental escrito de fundamentación de la apelación, el cual ratificó ante esta Sala el 3 de marzo de 2015.

Del citado escrito se desprende lo siguiente “(...) *del resultado de la auditoria* (sic) *realizada a la empresa Instituto Diagnostico* (sic) *Venecia, C.A., sobre las actividades que en el municipio* (sic) *Simón Bolívar del estado* (sic) *Anzoátegui en cada ejercicio fiscal ha especificado, se ha señalado en sus cierres cual* (sic) *ha sido el monto de Honorarios Profesionales para el personal, e incluso en el Estado de Ganancias y Perdidas* (sic), *señala claramente, cuando* (sic) *corresponde a cada especialidad por dicho concepto. LA MISMA DOCUMENTACIÓN QUE CURSA EN EL CORRESPONDIENTE EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO INSERTO EN AUTOS, SEÑALA DE FORMA EXPRESA CUALES* (sic) *SON LAS UTILIDADES E INGRESOS BRUTOS DE LA EMPRESA. Así mismo, considera esta Representación Judicial, que este Tribunal Superior, no tomo* (sic), *en cuenta los argumentos señalados en el Escrito de Informe* (sic) *presentado, y tampoco la* (sic) *Nº 2408/2007, de la Sala Constitucional que estableció ‘(...) que el impuesto sobre actividades económicas es un impuesto que grava el ejercicio de actividades económicas tomando como base la manifestación de riqueza expresada en su volumen de negocios (...), y es evidente del* (sic) *los Estados de Cuenta de Ganancias y Pérdidas, así como del resto de la documentación presentada, que no todo lo percibido por esta sociedad mercantil es por concepto de honorarios profesionales (...)*”. (Negritas y mayúsculas de la cita).

IV

CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN

El 19 de mayo de 2015 la representación judicial de la sociedad mercantil Instituto Diagnóstico Venecia, C.A., consignó escrito en el cual solicitó a esta Sala declarar el “*desistimiento de la apelación por parte de la recurrente por no presentar un escrito de fundamentación de la apelación*”.

Aduce que el apoderado judicial del ente local no presentó un escrito explicando con claridad y precisión sus razones y argumentos de hecho y de derecho contra la sentencia dictada por el Tribunal *a quo*.

Manifiesta que “(...) *la diligencia presentada de ninguna manera señala los vicios, de orden fáctico o jurídico, en que pudo incurrir el fallo contra el que se recurre. Aunado a que fue presentado de forma extemporánea por cuanto el supuesto fundamento se encuentra en una diligencia de fecha anterior al lapso de fundamentación de la apelación, por lo que en el mencionado lapso lo único que se presentó fue otra diligencia remitiéndose a la anterior*”.

En sintonía con lo indicado, enfatiza que la finalidad de la fundamentación de la apelación consiste en la delimitación precisa y concreta de la controversia que se llevará durante la segunda instancia y, por tanto, debe contener todos los aspectos formales y materiales necesarios para que sea considerada admisible.

V

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

En virtud de la declaratoria contenida en la sentencia apelada y examinadas como han sido las objeciones formuladas en su contra por el representante judicial del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, se observa que la controversia planteada en el caso concreto ha quedado circunscrita a verificar si el Tribunal de la causa al dictar el fallo apelado incurrió en los vicios de: (i) incongruencia negativa u omisión de pronunciamiento, por cuanto presuntamente el Juez de mérito no tomó en cuenta el escrito de informes presentado en instancia por el ente recurrido ni el criterio sentado por la Sala Constitucional en la sentencia Nro. 2408/2007 de fecha 20 de diciembre de 2007 caso: *Pernod Ricard Margarita, C.A.*; y (ii) silencio de pruebas por falta de valoración del informe de auditoría y el expediente administrativo, con relación a las utilidades y a los ingresos obtenidos por la sociedad mercantil Instituto Diagnóstico Venecia, C.A., durante los períodos investigados.

Previo a resolver los alegados vicios de la sentencia, esta Sala debe pronunciarse sobre el argumento expuesto por la representación judicial de la empresa Instituto Diagnóstico Venecia, C.A., en el escrito presentado ante esta Alzada el 19 de mayo de 2015, en el cual solicitó declarar el “*desistimiento de la apelación*”.

En orden a lo antes señalado, este Alto Tribunal evidencia de las actas procesales que dicho escrito fue consignado por la representación judicial de la compañía recurrente dos (2) meses después del vencimiento del lapso otorgado para presentar su escrito de contestación a la apelación, conforme a lo preceptuado en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, por tanto resulta extemporáneo. **Así se declara.**

Sin embargo, esta Máxima Instancia con miras a garantizar la tutela judicial efectiva, pasa a verificar si en el caso concreto ha operado el desistimiento tácito de la apelación del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, en los términos contemplados en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, cuyo tenor es el siguiente:

“Artículo 92.- Dentro de los diez días de despacho siguientes a la recepción del expediente, la parte apelante deberá presentar un escrito que contenga los fundamentos de hecho y de derecho de la apelación, vencido este lapso, se abrirá un lapso de cinco días de despacho para que la otra parte dé contestación a la apelación.

La apelación se considerará desistida por falta de fundamentación”. (Destacado de la Sala).

El citado dispositivo normativo establece la carga procesal para la parte apelante de presentar, dentro de los diez (10) días de despacho siguientes a la recepción del expediente en la Alzada, un escrito en el que exponga las razones de hecho y de derecho en las que fundamenta su apelación y le otorga a la otra parte el derecho de dar contestación a la misma, a cuyo efecto el Legislador ordena abrir un lapso de cinco (5) días de despacho, el cual opera *ope legis*. (Vid., sentencias de esta Sala Nros. 00448 y 00627 de fechas 8 de mayo y 6 de junio de 2012, casos: *Santa Bárbara Airlines, C.A.* y *Distribuidora Regional Angostura, C.A.*, respectivamente).

La falta de fundamentación por parte del apelante dentro del lapso legalmente establecido, trae como consecuencia jurídica el desistimiento tácito de la apelación, lo cual encuentra explicación en el hecho de que al no haber consignado el recurrente dicho escrito, la Alzada no puede entrar a conocer y a decidir el mismo, pues al hacerlo implicaría suplir la carga procesal que corresponde al interviniente disconforme con la decisión objeto de análisis, esto último en atención a las formalidades propias del aludido recurso.

No obstante lo anterior, la Sala advierte que en fecha 17 de diciembre de 2014 el apoderado del ente Municipal fundamentó el recurso de apelación en la misma diligencia a través de la cual ejerció dicho recurso, fundamentos que ratificó ante este Máximo Tribunal el 3 de marzo de 2015.

Por tanto, es claro para esta Superioridad que la representación judicial del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui cumplió en forma anticipada con la carga procesal que le impone el *supra* transcrito artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, de acuerdo al criterio fijado con carácter vinculante por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, mediante decisión Nro. 1350 de fecha 5 de agosto de 2011, caso: *Desarrollo las Américas, C.A. e Inversiones 431.799, C.A.*, en la que dejó sentado lo siguiente:

“(…) la exigencia de fundamentación dispuesta en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, (...), si bien impone una carga procesal sometida al principio de preclusión, ello no es óbice para que el perdedor pueda ejercer la apelación y, paralelamente, fundamentar su recurso con anticipación a los diez días que establece la norma (...).

De lo transcrito se evidencia (...) no sólo se limitó a ejercer el respectivo recurso, sino que expuso una serie de consideraciones sobre las cuales sustenta su apelación, es decir, la fundamentó en el mismo acto, lo cual, resulta admisible, habida cuenta que la carga procesal de fundamentación de las apelaciones contencioso administrativas pueden cumplirse de modo paralelo a la manifestación del interés de la parte afectada en atacar ante la alzada el fallo gravoso, ya que ambas actuaciones del apelante (la apelación y su

fundamentación), deben adminicularse con los principios de celeridad y economía procesal, a los fines de que el desacuerdo tempestivo que se haga contra una sentencia, permita el acceso al doble grado de jurisdicción”. (Destacado de la Sala).

Con vista a la doctrina judicial parcialmente transcrita, esta Sala Político-Administrativa actuando a tenor de lo previsto en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, con el fin de brindar una justicia sin formalismos ni reposiciones inútiles y garantizando la estabilidad de los juicios, estima que al constar en autos que el 17 de diciembre de 2014, la representación judicial del Municipio recurrido ejerció su recurso de apelación y en esa misma oportunidad, cumplió -anticipadamente- con la carga procesal de expresar las razones de hecho y de derecho en las que fundamentó dicho medio de impugnación, las cuales ratificó ante esta Sala en fecha 3 de marzo de 2015, ese acto constituye una manifestación de interés de la parte afectada en que se examine la decisión de la primera instancia, conforme lo dejó sentado la Sala Constitucional de este Tribunal Supremo de Justicia en el fallo citado, resultando forzoso concluir, en la tempestividad de la fundamentación efectuada. **Así se declara.**

Resuelto lo anterior, pasa la Sala a pronunciarse sobre los vicios denunciados:

1.- Vicio de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento.

Circunscribiendo el análisis al caso de autos, se observa que la representación judicial del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui alegó que el Juzgado *a quo* “(...) *no tomó en cuenta los argumentos señalados en el Escrito de Informes presentado (...)*”. Asimismo, aduce en los fundamentos de su apelación que el Tribunal de mérito no consideró el criterio fijado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia Nro. 2408/2007 del 20 de diciembre de 2007, caso: *Pernod Ricard Margarita, C.A.*, -que a su decir- estableció “(...) *que el impuesto sobre actividades económicas es un impuesto que grava el ejercicio de actividades económicas tomando como base la manifestación de riqueza expresada en su volumen de negocios*”.

En cuanto al señalado vicio de incongruencia negativa, esta Sala en su pacífica y reiterada jurisprudencia ha indicado que el quebrantamiento de la disposición contenida en el ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, se materializa 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 antes mencionado, se estará en presencia de una incongruencia negativa, por cuanto el fallo de que se trate omite el debido pronunciamiento sobre alguna de las pretensiones procesales de las partes en la controversia judicial. (*Vid.*, sentencia Nro. 05406 del 4 de agosto de 2005, caso: *Puerto Licores, C.A.*, ratificada en sus decisiones Nros. 01073, 00155 y 00034 de fechas 20 de junio de 2007, 4 de febrero de 2009 y 12 de enero de 2011 casos: *PDVSA Cerro Negro, S.A.*, *Telcel Celular, C.A.* y *Redenlake, LTD., S.A.*, respectivamente).

Sobre dicho particular, esta Alzada aprecia que el escrito de informes presentado por la parte apelante ante el Tribunal de la causa sí fue tomado en cuenta por el Juez *a quo* al momento de decidir, pues de la sentencia definitiva Nro. PJ602020140004555 de fecha 12 de noviembre de 2014, se constata lo siguiente:

“Con respecto a este Punto alegó la Representación de la Administración Tributaria, en su escrito de Informes, a los folios 583, 584, 585 y 586 lo siguiente:

La Actividad Económica desarrollada por la empresa Instituto Diagnostico Venecia, C.A., debe ser gravada de acuerdo al (...) código aplicable es el 3-A, cuya actividad del Grupo 3-A son todas las actividades económicas de Servicios con excepción de las incluidas en el GRUPO 3.B y 3.C cuya alícuota es 0,90% y mínimo tributable U.T. Años 2008/2009/2010 y 2011; 1 U.T.

(...omissis...)

Es importante señalar que en la auditoria se determinó que la empresa a (sic) incumplido la normativa legal vigente (...) ya que ejerce sus actividades económicas de servicio sin la debida licencia de Funcionamiento, (...) igualmente se determinó que la empresa genera el hecho imponible, tal como lo establece el artículo 205 de la Ley Orgánica del Poder Público, ya descrito.

El Acta de Reparo Fiscal N° 353-2012, concluye que la contribuyente (...) adeuda al Municipio Simón Bolívar la cantidad de trescientos veintitrés mil novecientos cuatro (sic) con treinta y dos céntimos (Bs. 323.904,32) por concepto de (...) Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio (sic) o de Índole Similar, (...) para cada uno de los periodos auditados (01/01/08 hasta 31/12/2011).

(...omissis...)

Ciudadano Magistrado, del Estado de Resultados o del Estado de Ganancias y Pérdidas de la Contribuyente, se evidencia de forma clara, precisa e indiscutible, que la empresa en cada ejercicio fiscal ha especificado, cual (sic) ha sido el monto de Honorarios Profesionales para el personal, e incluso en el Estado de Ganancias y Pérdidas, señala claramente, cuando (sic) corresponde a cada especialidad por dicho concepto. LA MISMA DOCUMENTACION (sic) QUE CURSA EN EL CORRESPONDIENTE EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO INSERTO EN AUTOS, SEÑALA DE FORMA EXPRESA CUALES (sic) SON LAS UTILIDADES E INGRESOS BRUTOS DE LA EMPRESA.

(...omissis...)

En tal sentido, no es viable que la empresa recurrente alegue que todas las actividades son netamente civiles, ya que del contenido del expediente, se expresa claramente, que además de los honorarios médicos y otros honorarios (como lo señala la empresa) también percibe ganancias, es decir obtiene riquezas. (...)”.

El fallo parcialmente transcrito pone de relieve que el *a quo* delimitó su examen a la materia de fondo controvertida, la cual se circunscribió a determinar si las actividades realizadas por la empresa Instituto Diagnóstico Venecia, C.A., son gravables con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, en la jurisdicción del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, para los periodos fiscales coincidentes con los años civiles 2008, 2009, 2010 y 2011, visto el recurso contencioso tributario y los escritos de informes de las partes. Por tanto, la Sala estima que no se encuentra configurado en el presente caso el denunciado vicio de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento, según lo previsto en el ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil. **Así se declara.**

Con relación a la falta de pronunciamiento sobre el criterio jurisprudencial sentado en la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia Nro. 2408/2007 del 20 de diciembre de 2007, caso: *Pernod Ricard Margarita, C.A.*, el prenombrado Municipio manifiesta que no todo lo percibido por la empresa Instituto Diagnóstico Venecia, C.A., es por concepto de honorarios profesionales, tal como se verifica en la documentación anexa al expediente administrativo. Visto ello, trae a colación el fallo previamente identificado resaltando lo siguiente:

“(…) se tiene que el impuesto sobre actividades económicas es un impuesto que grava el ejercicio de actividades económicas tomando como base la manifestación de riqueza expresada en su volumen de negocios (…).” (Negritas de la cita).

Observa este Máximo Tribunal que la sentencia antes referida trata de la interposición de un recurso contencioso tributario relacionado con cuatro (4) Códigos del Clasificador de Actividades Económicas de la Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio del Municipio Mariño del Estado Nueva Esparta, en cuanto al régimen impositivo que recae sobre los alcoholes y demás especies alcohólicas.

Visto lo que antecede, esta Sala Político-Administrativa considera que el Tribunal de instancia no estaba en la obligación de decidir conforme a las interpretaciones que hubiese hecho la Sala Constitucional para un caso concreto, tomando en cuenta que no se trataba de una situación de hecho similar a la controvertida en esa decisión judicial.

De tal manera el Juez *a quo* siempre estará obligado a valorar los hechos traídos al proceso y aplicar el derecho que resulte ajustado para la resolución de la controversia, es decir, que no necesariamente deberá apegarse a lo resuelto en una decisión dictada para un caso determinado por más favorable que resulte el criterio allí expuesto para una de las partes, ello en razón que el Juzgador aplicará el criterio que se adapte a la controversia, visto el análisis que realice de las actas procesales que conforman el expediente.

Bajo la óptica de lo expuesto, se desprende de la sentencia recurrida que el Tribunal de la causa con carácter previo analizó la naturaleza jurídica de la actividad económica desarrollada por la empresa Instituto Diagnóstico Venecia, C.A., para de esta manera verificar en el caso objeto de estudio si el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar acaeció en la realidad fáctica. Visto que de acuerdo al criterio proferido por el Juzgado de instancia la compañía recurrente desarrolla una actividad de naturaleza civil, el Sentenciador no consideró necesario pronunciarse sobre la base imponible del referido tributo como manifestación de riqueza. En consecuencia, se desestima el referido argumento formulado acerca del referido particular. **Así se declara.**

2.- Vicio de silencio de pruebas.

Denuncia el apoderado judicial del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, que el Juez de la causa no valoró ni se pronunció acerca del expediente administrativo, concretamente sobre el informe contentivo del resultado de la auditoría fiscal realizada a la empresa, en la cual -a su decir- se indica de forma expresa cuáles son las utilidades e ingresos brutos de la sociedad mercantil, es decir, evidencia que no todo corresponde a los honorarios profesionales para el personal.

En cuanto al vicio de incongruencia negativa u omisiva por silencio de pruebas, esta Alzada ha señalado que la misma se presenta cuando el Juez al momento de tomar su decisión, no realiza el correspondiente análisis de valoración de los elementos probatorios aportados al proceso por las partes, a fin de ponderar las defensas de cada una de ellas con los hechos y las normas aplicables al caso. (*Vid.*, sentencias Nros. 00162, 00084, 00989 y 00002 de fechas 13 de febrero de 2008, 27 de enero, 20 de octubre de 2010 y 12 de enero de 2012, casos: *Latil Auto, S.A.*, *Quintero y Ocando, C.A.*, *Auto Mundial, S.A.* y *Rustiaco Caracas, C.A.*, respectivamente).

Cabe destacar que aunque ese vicio no está configurado expresamente como una causal de nulidad del fallo en el artículo 244 del Código de Procedimiento Civil, sin embargo, la Sala estima que cuando se silencia una prueba en sede judicial porque no se menciona o no se analiza ni juzga sobre su valor probatorio, se infringe el ordinal 4° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, pues el Sentenciador no estaría expresando las razones de hecho y de derecho en las que fundamenta su sentencia; de allí que la Sala ha considerado reiterada y pacíficamente que el vicio de incongruencia omisiva es una violación a la tutela judicial efectiva. (*Vid.*, decisión de la Sala Constitucional Nro. 2465 del 15 de octubre de 2002, caso: *José Pascual Medina Chacón*).

En efecto, el Juez tiene la obligación de analizar todos los elementos probatorios consignados en autos, incluso aquellos que a su juicio no fuesen idóneos para ofrecer algún elemento de convicción, expresando siempre cuál sea su criterio respecto de esas pruebas de acuerdo a lo establecido en el artículo 509 del Código de Procedimiento Civil. Así, cuando el Juzgador no efectúa la debida valoración de los medios probatorios, excluye las razones de hecho y de derecho que motivan el fallo.

No obstante, esta obligación del Sentenciador no puede interpretarse como una obligación de apreciación en uno u otro sentido, es decir, el hecho de que la valoración que haga el Juez sobre los medios probatorios para establecer sus conclusiones, se aparte o no coincida con la posición de alguna de las partes procesales, no debe considerarse como silencio de pruebas. Por el contrario, sólo podrá estimarse que éste se ha configurado cuando el Juzgador en su decisión ignore por completo, no aprecie o valore algún medio de prueba cursante en los autos y quede demostrado que su omisión hubiese podido, en principio, afectar el resultado del juicio. (*Vid.*, fallo de esta Sala Político-Administrativa Nro. 01204 del 17 de octubre de 2012, caso: *Fiauto del Este, C.A.*).

Así las cosas, “*no toda omisión debe entenderse como violatoria del derecho a la tutela judicial efectiva*” (*vid.* decisión de la Sala Constitucional Nro. 1258 de fecha 26 de agosto de 2013, caso: *Paolo Ramón de Luca Tortolero*), pues su violación sólo ocurre en el supuesto cuando por la omisión de la defensa o de la prueba “*se hubiese adoptado una decisión distinta*” (*vid.*, fallo de la Sala Constitucional Nro. 1334 del 8 de octubre de 2013, caso: *Fuller Interamericana, C.A.*); es decir, cuando el resultado final del pronunciamiento hubiese sido desfavorable para la parte cuyo acervo probatorio fue sustraído por el Juez.

Por lo expuesto, la Sala observa que del resultado de la auditoría se desprende cuáles son las utilidades e ingresos brutos de la empresa para los mencionados períodos fiscales (folios 166 al 179 de la pieza Nro. 1 del expediente judicial); sin embargo, ello no resulta demostrativo de que la actividad desarrollada por la referida sociedad de comercio sea de naturaleza mercantil y, por ende, objeto de ser gravada con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar. La Administración Tributaria antes de determinar la base imponible para el cálculo del tributo debió constatar la naturaleza jurídica de las actividades de servicios de exámenes médicos desarrolladas por la identificada compañía, y si las mismas corresponden a una actividad vinculada con una profesión liberal o si por el contrario se trata de una actividad de naturaleza mercantil independientemente de la forma de constitución societaria, tal como lo ha sostenido la Sala Constitucional en las sentencias Nros. 3241, 781 y 649 (revisión del fallo Nro. 2655 dictado por esta Sala Político-Administrativa el 23 de noviembre de 2006), de fechas 12 de diciembre de 2002, 6 de abril de 2006 y 23 de mayo de 2012, casos: *COVEIN y otros*; *Humberto Bauder y Tecnoconsult, C.A.*, respectivamente.

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.

Ahora bien, se evidencia de la sentencia recurrida que el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, al momento de dictar el fallo apelado analizó el contenido del expediente administrativo inserto a los folios 111 al 558 del expediente judicial, y realizó una revisión minuciosa del mismo para trabar la *litis* incluyendo el informe del auditor fiscal, por tal razón mal podría afirmarse que hubo omisión de pronunciamiento, es decir, que se haya incurrido en el vicio de incongruencia negativa por silencio de pruebas.

Indudablemente, a juicio de esta Sala el dictamen del auditor en comentario no era suficiente para declarar procedente el alegato de la recurrente según el cual no todo lo percibido por la sociedad mercantil es por concepto de honorarios profesionales enmarcado en las profesiones liberales (medicina y sus ramos conexos), tomando en cuenta que en principio y tal como lo hizo el Tribunal *a quo*, debía pronunciarse sobre la naturaleza jurídica de la actividad desempeñada por la sociedad mercantil, para verificar si efectivamente se configuró el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas, de industria, comercio, servicios o de índole similar, previsto en el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en el artículo 204 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, por cuya razón se desestima la denuncia sobre inmotivación por silencio de pruebas. **Así se decide.**

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, incluyendo la eximente del pago de las costas procesales acordada al Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui por el Juzgado de la causa, conforme a lo establecido en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014, por haber tenido motivos racionales para litigar, en vista de la dificultad que acarrea para el ente local 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. **Así se decide.**

En este contexto, se declara con lugar el recurso contencioso tributario incoado contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SAT-0201-2013 del 30 de agosto de 2013, emitida por el Superintendente Tributario Municipal del Servicio Autónomo Bolivariano de Administración Tributaria (SABAT), la cual queda nula. **Así se establece.**

VI

DECISIÓN

En virtud de las razones precedentemente 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.- **TEMPESTIVA** la fundamentación de la apelación incoada por el representante judicial del Fisco Municipal, contra el fallo definitivo Nro. PJ602014000455 dictado por el Tribunal de mérito el 12 de noviembre de 2014.

2.- **SIN LUGAR** la apelación ejercida por el apoderado judicial del **MUNICIPIO SIMÓN BOLÍVAR DEL ESTADO ANZOÁTEGUI**, contra la sentencia definitiva Nro. PJ602014000455 de fecha 12 de noviembre de 2014 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por sociedad de comercio **INSTITUTO DIAGNÓSTICO VENECIA, C.A.** En consecuencia, se **CONFIRMA** la aludida decisión judicial incluyendo la eximente del pago de las costas procesales acordada al Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, a tenor de lo contemplado en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014.

3.- **CON LUGAR** el recurso contencioso tributario intentado por la prenombrada sociedad mercantil, contra el acto administrativo contenido en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Nro. SAT-0201-2013 del 30 de agosto de 2013, emitida por el Superintendente Tributario Municipal del Servicio Autónomo Bolivariano de Administración Tributaria (SABAT) de la Alcaldía del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui, la cual se **ANULA**.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese al Alcalde y al Síndico Procurador del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los diez (10) días del mes de mayo del año dos mil dieciséis (2016). Años 206° de la Independencia y 157° de la Federación.

La Presidenta
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH
VILLARROEL**

La Magistrada,
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La
Vicepresidenta
**EULALIA
COROMOTO
GUERRERO
RIVERO**

El Magistrado
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**
Ponente

La Secretaria,
YRMA ROSENDO MONASTERIO

**En fecha diez (10) de mayo del año dos mil
dieciséis, se publicó y registró la anterior
sentencia bajo el N° 00508.**

La Secretaria,
YRMA ROSENDO MONASTERIO