



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADA PONENTE: EVELYN MARRERO ORTÍZ
EXP. N° 2010-0252

Mediante Oficio Nro. 135/2010 de fecha 15 de marzo de 2010 el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente signado con letras y números AF47-U-2003-000067 (nomenclatura del aludido Tribunal), contentivo del recurso de apelación ejercido el 18 de febrero de 2010 por el abogado Henry A. Toledo B., inscrito en el INPREABOGADO bajo el Nro. 88.775, actuando con el carácter de representante judicial del **MUNICIPIO BOLIVARIANO LIBERTADOR DEL DISTRITO CAPITAL**, según se evidencia de instrumento poder autenticado en la Notaría Pública Vigésima del mencionado Municipio en fecha 10 de julio de 2009, bajo el Nro. 07, Tomo 68 de los Libros de Autenticaciones llevados por esa Notaría; contra la sentencia definitiva Nro. 814 dictada por el Tribunal remitente el 8 de noviembre de 2007, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto en fecha 26 de agosto de 2003, por los abogados Luis Esteban Palacios W. y Arturo H. Banegas Masiá, inscritos en el INPREABOGADO bajo los Nros. 1.317 y 54.058, respectivamente, actuando como apoderados judiciales de la contribuyente **CITIBANK N. A., C.A.**, sociedad mercantil inscrita originalmente ante el Registro de Comercio que llevaba el Juzgado de Comercio del entonces Distrito Federal en fecha 13 de noviembre de 1917, bajo el Nro. 293, posteriormente inscrita ante el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del entonces Distrito Federal y Estado Miranda en fecha 21 de mayo de 1976, bajo el Nro. 21, Tomo 70-A-Pro, y cuya última modificación a su documento constitutivo estatutario fue registrada ante la citada Oficina de Registro en fecha 10 de enero de 2002, bajo el Nro 64, Tomo 246-A-Pro; representación que se aprecia del documento poder autenticado ante la Notaría Pública Decima Novena del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital el 21 de enero de 2003, anotado bajo el Nro. 42, Tomo 3 de los Libros de Autenticaciones llevados por esa Notaría.

El aludido recurso contencioso tributario fue incoado contra el acto administrativo contenido en la *Resolución Nro. 1114-2003* de fecha 23 de junio de 2003, emitida por la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria (SUMAT) del referido Municipio, mediante el cual se *“declaró sin lugar su escrito de descargos”* y se determinó a cargo de la contribuyente la obligación de pagar la cantidad total de Seiscientos Cincuenta y Seis Millones Cuatrocientos Sesenta y Nueve Mil Seiscientos Ochenta y

Nueve Bolívars con Ochenta y Cinco Céntimos (Bs. 656.469.689,85), actualmente expresada en Seiscientos Cincuenta y Seis Mil Cuatrocientos Sesenta y Nueve Bolívars con Sesenta y Nueve Céntimos (Bs. 656.469,69), por concepto de impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar), para los ejercicios impositivos comprendidos desde agosto de 1998 hasta julio de 2002, ambos inclusive.

Según consta en auto de fecha 10 de marzo de 2010 el Tribunal de instancia oyó la apelación en ambos efectos y remitió el expediente a esta Sala Político-Administrativa.

El 25 de marzo de 2010 se dio cuenta en Sala y se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela de 2004, aplicable *ratione temporis*. Asimismo, se designó Ponente a la Magistrada Evelyn Marrero Ortiz y se fijó un lapso de quince (15) días de despacho para fundamentar la apelación.

Mediante auto de fecha 11 de mayo de 2010, por no haber presentado el Municipio apelante el escrito contentivo de los fundamentos de la apelación interpuesta, esta Sala ordenó practicar por Secretaría el cómputo de los días de despacho transcurridos desde que comenzó la relación de la causa, exclusive, hasta el día en que venció el lapso establecido en el auto del 25 de marzo de 2010, inclusive. Efectuado dicho cómputo, se dejó constancia de haber transcurrido quince (15) días de despacho correspondientes a los días 06, 07, 08, 13, 14, 15, 20, 21, 22, 27, 28, 29 de abril, 04, 05, 06, de mayo de 2010.

El 23 de septiembre de 2010, la abogada Adriana Sanmarti, inscrita en el INPREABOGADO bajo el Nro. 142.012, actuando con el carácter de apoderada judicial de la sociedad mercantil Citibank N.A., C.A., según se evidencia de instrumento poder autenticado en la Notaría Pública Segunda del Municipio Chacao del Estado Bolivariano Miranda el 14 de enero de 2010, bajo el Nro. 20, Tomo 3 de los Libros de Autenticaciones llevados por esa Notaría; solicitó con fundamento en el mencionado auto del 11 de mayo de 2010, se “*declare el decaimiento del objeto de la apelación, firme la sentencia y se ordene la remisión del expediente al Tribunal de origen*”.

Realizado el estudio del expediente pasa esta Alzada a decidir, previas las consideraciones siguientes:

I ANTECEDENTES

El 21 de diciembre de 2001 la sociedad mercantil Citibank N.A., C.A., solicitó a la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria (SUMAT) del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital la nulidad del boletín de notificación de fecha el 10 de febrero de 1998, “*por haber pagado dos veces la misma obligación tributaria, por el mismo tributo y correspondiente al mismo período impositivo, por la mala interpretación hecha por el SUMAT sobre la transición de las Ordenanzas de Patente de Industria y Comercio Extra 1651-2 del 13-03-97 y la Extra 1718-A del*

23-12-97, ocasionó un pago doble en el año 1998, por lo que pidió se le reconozca un crédito fiscal por Bs.599.579.678,98”.

En fecha 29 de enero de 2002 la referida empresa solicitó a la Administración Municipal una compensación del monto reclamado, con fundamento en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Mediante la *Orden de Auditoría Fiscal Nro. GFA-2002-227* y *Providencia Administrativa Nro. 2002-227*, ambas de fecha 15 de agosto de 2002, la Gerencia de Fiscalización y Auditoría de la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria (SUMAT) del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, autorizó al Auditor Alexis Oswaldo Briceño Torres, titular de la cédula de identidad Nro. 11.195.012, funcionario adscrito a la División de Auditoría de la referida Gerencia, a fin de practicar una investigación fiscal a la contribuyente Citibank N.A., 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 comprendidos desde agosto de 1998 hasta julio de 2002.

Dicha fiscalización culminó con el levantamiento del *Acta de Auditoría Fiscal* distinguida con letras y números *DA025-2003* de fecha 22 de diciembre de 2002, notificada el 11 de marzo de 2003, en la que se formularon objeciones a la mencionada empresa con fundamento en lo siguiente:

(...) La revisión fiscal abarcó los períodos fiscales de los últimos cuarenta y ocho (48) meses contados desde el mismo momento de la notificación de inicio de la Auditoría, es decir, comprendiendo los períodos desde agosto de 1998 hasta julio de 2002.

...omissis...

Esta Administración Tributaria en fecha 02-03-1984 otorgó a la contribuyente (...) Licencia (...) autorizándole ejercer en esta Jurisdicción Municipal la única actividad que actualmente realiza como en efecto lo pudo constatar el funcionario actuante bajo la denominación calificada dentro del Clasificador de Actividades Económicas de la Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio publicada en Gaceta Municipal Extra N°1718-A del 23-12-1997 y la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria y Comercio o Servicios de Índole Similar publicada en Gaceta Municipal N° 2172-A del 04-10-2001 como ‘Bancos Comerciales Universales’, código N° 90.002, cuya alícuota correspondiente es de 1,60% (...).

Con relación al reconocimiento sobre la existencia de un doble pago de impuesto de Bs. 599.579.678,98 materializado el 09-02-98 mediante planilla de liquidación serial N° 4177590 correspondiente al cálculo hecho sobre los ingresos brutos obtenidos en el año 1997 (...) son tributos y períodos impositivos distintos por lo tanto no existe repetición de pago (...).

...omissis...

Se reparan (...) Bs. 599.579.678,98 (...) por considerar errado el criterio del contribuyente para oponer compensación (...).

Una vez declarada la improcedencia de la compensación, pasamos a explicar (...) el impuesto determinado según boletín de notificación emitido por esta Administración Tributaria el 10-02-98 contiene un error material como consecuencia de la aplicación de una

alícuota (1,55%) que pertenece al anterior código de la contribuyente, es decir al 81.01-200 (Bancos Comerciales) porque esa era su situación antes del 30-1-97, siendo lo correcto la alícuota (1,60%) asignada para el código 90.002 (Bancos Comerciales Universales) error que no pudo advertir la Administración (...). De esta manera se observa que los ingresos brutos del ejercicio fiscal 1997, fueron multiplicados por una alícuota menor (...) así se materializa la diferencia de (...) Bs. 24.176.599,96.

Por otra parte, de acuerdo con lo tipificado en el artículo 6 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria y Comercio o Servicios de Índole Similar publicada en la Gaceta Municipal N° 2172-A el 4-10-2001, se encontraron diferencias en los ingresos brutos gravables de los períodos impositivos julio 2001, agosto 2001septiembre 2001, octubre 2001, enero 2002, febrero 2002 y mayo 2002, originadas de errores aritméticos al efectuar la conciliación (...) la cantidad de (...) Bs. 32.558.210,92.

...omissis...

TOTAL DEL REPARO 656.314.489,98 (...).

El 9 de mayo de 2003 la contribuyente presentó escrito de descargos.

En fecha 23 de junio de 2003 el Superintendente Municipal del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital dictó la *Resolución Nro. 1114-2003*, mediante la cual declaró “sin lugar” el escrito de descargos y determinó a cargo de la contribuyente la obligación de pagar la cantidad total de Seiscientos Cincuenta y Seis Millones Cuatrocientos Sesenta y Nueve Mil Seiscientos Ochenta y Nueve Bolívares con Ochenta y Cinco Céntimos (Bs. 656.469.689,85), actualmente expresada en Seiscientos Cincuenta y Seis Mil Cuatrocientos Sesenta y Nueve Bolívares con Sesenta y Nueve Céntimos (Bs. 656.469,69), por concepto de impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar), para los ejercicios impositivos comprendidos desde agosto de 1998 hasta julio de 2002, ambos inclusive, discriminada así: a) compensación opuesta “improcedentemente” por Bs. 599.579.678,98; b) tributo omitido por aplicación de alícuotas incorrectas por Bs. 24.176.599,96; c) tributo omitido por errores aritméticos por Bs. 32.558.210,93.

Además aplicó a la contribuyente multa de ocho unidades tributarias (8 U.T.) equivalentes a Ciento Cincuenta y Cinco Mil Doscientos Bolívares (Bs. 155.200,00) por no comunicar a la Administración Municipal el cambio de domicilio, cambio de actividad principal y los aumentos de capital social, de conformidad con lo dispuesto en el literal “b” del artículo 67 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, publicada en la Gaceta Municipal Nro. 2172-A de fecha 4 de octubre de 2001.

En fecha 26 de agosto de 2003 los abogados Luis Esteban Palacios W. y Arturo H. Banegas Masiá, antes identificados, actuando con el carácter de apoderados judiciales de la sociedad mercantil recurrente, interpusieron ante el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el recurso contencioso tributario contra la mencionada Resolución, con base a los fundamentos que de seguidas se exponen:

1.- Inmotivación de la *Resolución Nro. 1114-2003* de fecha 23 de junio de 2003. Por no explicar

el supuesto de hecho que hizo concluir a la Administración Tributaria que su representada debía pagar los tributos determinados en ese acto.

2.- **Prescindencia del procedimiento legalmente establecido.** Por aplicar el artículo 47 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, publicada en Gaceta Municipal Nro. 2172-A de fecha 04 de octubre de 2001 y limitarse a desestimar el escrito de descargos presentado por la contribuyente el 9 de mayo de 2003, es decir, 40 días hábiles siguientes a la notificación (11-03-2003) del *Acta de Auditoría Fiscal Nro. DA025-2003*, defensas que -a juicio de la parte recurrente- debieron haberse considerado presentadas oportunamente, por lo que estiman nulo el acto impugnado con fundamento en el numeral 4 del artículo 240 del Código Orgánico Tributario de 2001.

3.- **Falso supuesto** por errónea interpretación de las Ordenanzas sobre Patente de Industria y Comercio Nros. 1651-2 y 17-18-A de fechas 13 de marzo de 1997 y 23 de diciembre de 1997, pues los ingresos brutos que se deben utilizar para calcular los impuestos correspondientes al período comprendido desde el 1º de enero de 1997 hasta el 31 de diciembre de 1997 son los obtenidos en el ejercicio anterior, es decir, desde enero hasta diciembre de 1996, por lo tanto el reparo por Bs. 24.176.599,96 no tiene base alguna.

Manifiesta, que su representada reconoce las diferencias encontradas entre los ingresos brutos gravables de los períodos impositivos de los meses de julio, agosto, septiembre y octubre de 2001 y enero, febrero y mayo de 2002 originados por error aritmético al efectuar la conciliación de los ingresos brutos con los rendimientos de las partidas de inversiones, por lo que solicita que se emitan las planillas de liquidación a los fines de pagar la cantidad de Treinta y Dos Millones Quinientos Cincuenta y Ocho Mil Doscientos Diez Bolívars con Noventa y Tres Céntimos (Bs. 32.558.210,93).

Finalmente, solicitan se declare con lugar el recurso contencioso tributario, la nulidad del acto administrativo impugnado, procedente el **reintegro** de Quinientos Noventa y Nueve Millones Quinientos Setenta y Nueve Mil Seiscientos Setenta y Ocho Bolívars con Noventa y Ocho Céntimos (Bs. 599.579.678,98) y la nulidad absoluta de la Resolución impugnada.

II

DECISIÓN JUDICIAL APELADA

Mediante sentencia definitiva Nro. 814 de fecha 8 de noviembre de 2007, el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la representación judicial de la sociedad de comercio, en los términos siguientes:

“(...) corresponde analizar (...) si la Administración Tributaria dictó el acto administrativo con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, (...).

...omissis...

(...) los apoderados judiciales destacan que la Resolución impugnada en su considerando (folio

199) señala que 'el escrito de descargo (sic) consignado por ante ésta administración, en fecha 09 de Mayo de 2003, fue interpuesto extemporáneamente, pues no se realizó dentro del lapso previsto en la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria y Comercio o Servicios de Índole Similar (...)’.

En el presente caso, observa este Tribunal que la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria y Comercio o Servicios de Índole Similar del Municipio Libertador del Distrito Capital, publicada en Gaceta Municipal del Municipio Libertador del Distrito Capital N° 2172-A en fecha 04 de octubre de 2001, -vigente para el momento de la fiscalización-, establece el procedimiento de fiscalización a seguir por parte de la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria, para la verificación del cumplimiento de los deberes formales y tributarios.

En efecto, la referida Ordenanza establece:

‘Artículo 42: La Superintendencia Municipal de Administración Tributaria, podrá verificar en cualquier momento a través de funcionarios especializados en materia de fiscalización y auditoria, el cumplimiento de los deberes formales y tributarios previstos en esta Ordenanza, y demás disposiciones relativas a su objeto y especialmente el contenido de las declaraciones juradas de los sujetos pasivos y la realización de actividades gravadas por parte de quienes estuvieren inscritos o no, en el Registro del Contribuyente o no hubieren presentado la declaración jurada.’

‘Artículo 47: A partir de la notificación del Acta Fiscal, al sujeto pasivo, comenzará a correr un plazo de veinticinco (25) días continuos, para que el interesado formule los descargos, presente las pruebas ante la Superintendencia Municipal de Administración tributaria en su defensa, según el caso.’

‘Artículo 48: Contestado el reparo, el Superintendente Municipal Tributario determinará si procede o no el mismo, con vista a los elementos que cursan en el expediente, impondrá la sanción que corresponda, si hubiera lugar a ella y exigirá los pagos que fueren procedentes (...)’

‘Artículo 82: Lo no previsto en esta Ordenanza se regirá por las disposiciones de la Ordenanza sobre Hacienda Municipal y el Código Orgánico Tributario, en cuanto le sean aplicable o por cualquiera otras que al efecto se dicten.’

... omisis...

De la revisión de las actas procesales, se observa que el procedimiento de determinación efectuado por la Administración Tributaria del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, a la empresa recurrente, se efectuó de la siguiente manera: 1. En fecha 22 de diciembre de 2002, se levantó el Acta de Auditoría Fiscal a la empresa CITIBANK, N.A., C.A. Sucursal Venezuela, posteriormente notificada a la contribuyente en fecha 11 de marzo de 2003. (folios 313 al 379). 2. En fecha 09 de mayo de 2003, la abogada Viviana Azpurua Starke, presentó escrito de descargos ante la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria. (folio 203). 3. En fecha 23 de junio de 2003, se dictó la Resolución N° 1114-2003, suscrita por el Superintendente Municipal de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Bolivariano Libertador, en la cual ratifica lo señalado en el Acta de Auditoría Fiscal N° DGRM-DA-796-396-2000 de fecha 26/06/2000. (folio 196 al 201)

Establecido lo anterior, advierte este Tribunal, que la Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria y Comercio o Servicios de Índole Similar publicada en Gaceta Municipal N° 2172-A, de fecha 04/10/2001, en su artículo 47, ut supra transcrito, expresamente establece que a partir de la notificación al sujeto pasivo del Acta de Auditoría Fiscal, el mismo tendrá un plazo de veinticinco (25) días continuos para la formulación de descargos y

presentación de pruebas ante la Administración Tributaria Municipal; siendo así, la norma en referencia establece el lapso que tiene la contribuyente para la presentación de los descargos y aportar las pruebas necesarias para su defensa.

... omisis...

Al respecto, José Araujo Juárez (Principio Generales del Derecho Administrativo Formal. Vadell Hermanos Editores. Valencia, Venezuela, 1989 p.102) señala: ‘Con el mencionado principio del procedimiento administrativo, quiere hacerse alusión a la idea de un alejamiento respecto de todo ‘formalismo’, como del llamado ‘principio de informalidad administrativa’, y que acertadamente recoge la legislación procedimental en los siguientes casos: posibilidad de efectuar alegaciones en cualquier momento del procedimiento administrativo (Art. 32 LOPA); posibilidad de utilizar cualquier medio de prueba o principio de flexibilidad probatoria (Art. 58 LOPA); y el no establecimiento de una articulación de fase con sucesión preclusiva (Art. 23 y 60 LOPA); intrascendencia de los errores en la calificación de los recursos (Art. 86 LOPA); el principio de la conservación del acto (Art. 21 LOPA); y la teoría del conocimiento adquirido (RUAN, CPCA)’.

En aplicación de este principio, la preclusión no rige en el procedimiento administrativo con el mismo rigor que en el proceso civil, por lo que es posible aportar pruebas en cualquier momento al igual que las alegaciones, siempre y cuando no hubiera recaído decisión definitiva que ponga fin al procedimiento.

... omisis...

Ahora bien, del análisis del expediente judicial, advierte este Tribunal que la Resolución N° 1114-2003, fue dictada por la Administración Tributaria Municipal en fecha 23 de junio de 2003, después de haber recibido el escrito de descargos en fecha 09 de mayo de 2003, es decir, que transcurrieron cincuenta y un (51) días continuos desde la fecha de presentación del escrito de descargos y la fecha de emisión de la Resolución, por lo que la Administración Tributaria Municipal, en aras del principio de flexibilidad probatoria y no preclusión de los lapsos en el procedimiento administrativo, debió -con ocasión de la emisión de la Resolución Culminatoria del Sumario- considerar los descargos presentados por la contribuyente accionante (...).

... omisis...

En consecuencia, el acto administrativo objeto del presente recurso contencioso tributario, adolece del vicio de prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, al omitir la Alcaldía del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, una fase esencial del iter procedimental, como lo es la apreciación del escrito de descargos y las pruebas, disminuyendo en forma real, efectiva y trascendente el ejercicio efectivo del derecho a la defensa de la contribuyente. Así se decide.

En mérito de lo expuesto, quien suscribe este fallo declara, con fundamento en lo establecido en el artículo 259 de nuestra Carta Magna y el numeral 31 del artículo 5 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, perfectamente aplicables al proceso tributario, la nulidad absoluta de la Resolución N° 1114-2003 de fecha 23 de junio de 2003, (...).

En vista de la declaratoria de nulidad absoluta del acto administrativo recurrido que ha efectuado este Tribunal, resulta inoficioso pronunciarse sobre los restantes alegatos hechos valer en la presente instancia. Así se declara.

V DECISIÓN

Por las razones precedentemente (...) declara CON LUGAR, el recurso contencioso tributario. En consecuencia: i) Se ANULA la Resolución N° 1114-2003 de fecha 23 de junio de 2003, emitida

por la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria (SUMAT) (...) por concepto de Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio y Multa, respectivamente. ii) Se condena en costas procesales a la Alcaldía del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, (...)”.

III MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a la Sala pronunciarse en esta oportunidad sobre el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, contra la sentencia definitiva Nro. 814 dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 8 de noviembre de 2007, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad de comercio Citibank N. A., C.A.

Sin embargo, esta Alzada pudo constatar que en la causa objeto de análisis, la parte apelante no consignó el escrito de fundamentación de la apelación, por lo que la Secretaría de la Sala en auto del 11 de mayo de 2010, dejó constancia de haber realizado el cómputo que evidencia el vencimiento del lapso que disponía el ente local para cumplir esta carga procesal. En efecto, quedó demostrado que desde el día en que se dio cuenta del ingreso del expediente, exclusive; hasta el día en que venció el lapso fijado en el auto del 25 de marzo de 2010, inclusive; transcurrieron quince (15) días de despacho correspondientes a los días 06, 07, 08, 13, 14, 15, 20, 21, 22, 27, 28, 29 de abril, 04, 05, 06 de mayo de 2010.

En tal sentido, se pasa a decidir la controversia planteada a tenor de lo contemplado en el aparte décimo octavo del artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela del año 2004, aplicable *ratione temporis*, que dispone:

*“Las apelaciones que deben tramitarse ante el Tribunal Supremo de Justicia seguirán los siguientes procedimientos: Iniciada la relación de la causa, conforme a los autos, la parte apelante deberá presentar un escrito donde exponga las razones de hecho y de derecho en que fundamenta la apelación, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes. Inmediatamente, se abrirá un lapso de cinco (5) días hábiles continuos, para que la otra parte dé contestación a la apelación. **La falta de comparecencia de la parte apelante se considerará como desistimiento de la acción, y así será declarado, de oficio o a instancia de la otra parte...**”.* (Destacado de la Sala).

Del artículo parcialmente transcrito se desprende la carga procesal de la parte apelante, para presentar dentro de los quince (15) días hábiles siguientes al inicio de la relación de la causa, un escrito de exposición de las razones de hecho y de derecho en las que fundamenta su apelación. De igual forma, establece como consecuencia jurídica que la falta de comparecencia de la parte apelante para fundamentar su apelación se considerará como desistimiento *tácito*, y así será declarado de oficio o a instancia de la otra parte.

Por esta razón, juzga la Sala que al no haber consignado el Fisco Municipal el mencionado escrito en el cual expresara los fundamentos para solicitar la revocatoria del pronunciamiento judicial atacado por el referido medio de impugnación, se aplica la consecuencia jurídica prevista en el citado aparte décimo octavo del artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela del año 2004, aplicable *ratione temporis*. Así se decide.

No obstante, por cuanto el ente recurrido es un Municipio, es necesario traer a colación el criterio

fijado por esta Sala Político-Administrativa en sentencia Nro. 01995 dictada el 6 de diciembre de 2007, caso: *Praxair Venezuela, S.C.A.*, reiterado por el fallo Nro. 00364 del 5 de mayo de 2010, caso: *Constructora Julyone, C.A.*, cuyo tenor es el que a continuación se indica:

“(…) Al respecto, debe señalarse que la demanda está dirigida contra el Distrito Metropolitano de Caracas, el cual según los artículos 20 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, 1 y 3 de la Ley Especial sobre el Régimen del Distrito Metropolitano de Caracas, es una entidad local territorial autónoma con personalidad jurídica propia.

(…)

Así pues, si bien en el primer caso señalado, la Sala Constitucional sólo extendió expresamente a PDVSA Petróleo, S.A., las prerrogativas procesales otorgadas a favor de la República, esta Sala atendiendo a las razones que sustentaron tal declaración, es decir, las referidas a que un ente público no puede actuar en juicio en las mismas condiciones que un particular, en virtud de la magnitud de la responsabilidad legal que posee en un procedimiento, considera que al igual que la República, se amerita que los Municipios, en cuyo nivel se encuentra también el Distrito Metropolitano de Caracas, gocen en juicio de ciertas condiciones especiales, en resguardo de los intereses superiores que rigen la actuación pública de dichos entes políticos territoriales, entre ellos, el agotamiento del antejuicio administrativo.

Lo anterior, no constituye una aplicación retroactiva de un presupuesto procesal, pues si bien condiciona la admisibilidad de las demandas que se ejerzan contra las entidades locales, su implementación deviene del criterio vinculante establecido por la Sala Constitucional en la sentencia del 26 de febrero de 2007, que delimitó el alcance que debe tener en juicio el derecho al debido proceso y a la defensa de la sociedad mercantil PDVSA Petróleo, S.A., interpretación que resulta de atención inmediata para las demás Salas de este Máximo Órgano Jurisdiccional y de los otros tribunales de la República. (…).” (Destacado de esta Sala Político-Administrativa).

Con vista al criterio jurisprudencial parcialmente transcrito, así como a la prerrogativa contenida en el artículo 72 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2008, y en consideración a que el Municipio constituye la unidad política primaria de la organización del Estado, esta Sala a fin de resguardar los intereses superiores que rigen la actuación pública de dichos entes políticos territoriales, extendió el privilegio del cual goza la República a los Municipios, específicamente, en lo referente a la revisión en consulta de las sentencias definitivas o interlocutorias que le causen un gravamen irreparable (Vid. sentencia Nro. 00731 del 21 de julio de 2010, caso: *SOFESA Supermotors, C.A.*).

Al ser así y a los fines de conocer en consulta la decisión de instancia, resulta oportuno examinar los requisitos plasmados en las sentencias Nros. 00566, 00812 y 00911 dictadas por esta Sala Político-Administrativa en fechas 2 de marzo de 2006, 9 de julio y 6 de agosto de 2008, casos: *Agencias Generales Conaven, S.A.*, *Banescó Banco Universal, C.A.* e *Importadora Mundo del 2000, C.A.*, respectivamente, así como en el fallo Nro. 2.157 del 16 de noviembre de 2007, emanado de la Sala Constitucional de este Alto Tribunal, caso: *Nestlé de Venezuela C.A.* Tales requisitos son:

1.- Que se trate de sentencias definitivas o de las interlocutorias que causen un gravamen irreparable, es decir, revisables por la vía ordinaria del recurso de apelación.

2.- Que la cuantía de la causa exceda de cien unidades tributarias (100 U.T.), cuando se trate de personas naturales, y de quinientas unidades tributarias (500 U.T.) cuando se trate de personas jurídicas.

3.- Que las sentencias definitivas o las interlocutorias que causen un gravamen irreparable, resulten contrarias a las pretensiones de la República.

Al circunscribir el enunciado criterio jurisprudencial al caso bajo análisis, la Sala constata lo siguiente: a) se trata de una sentencia definitiva; b) la cuantía de la presente causa asciende a la cantidad total de Seiscientos Cincuenta y Seis Millones Cuatrocientos Sesenta y Nueve Mil Seiscientos Ochenta y Nueve Bolívares con Ochenta y Cinco Céntimos (Bs. 656.469.689,85), actualmente expresada en Seiscientos Cincuenta y Seis Mil Cuatrocientos Sesenta y Nueve Bolívares con Sesenta y Nueve Céntimos (Bs. 656.469,69), la cual excede las quinientas unidades tributarias (500 U.T.) exigidas como elemento cuantitativo equivalente a la fecha en que se dictó la decisión del Tribunal de instancia (8 de noviembre de 2007); c) la sentencia objeto de consulta resultó contraria a las pretensiones del Fisco Municipal.

De lo antes expuesto, se constata, que la causa objeto de examen reúne, en efecto, los elementos necesarios para que esta Máxima Instancia conozca en consulta el fallo proferido por el Tribunal de instancia, por ser desfavorable a los intereses del aludido ente local. Al respecto, se observa:

El Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil recurrente, por considerar nulo el acto administrativo recurrido, porque -a su juicio- fue dictado con ausencia total y absoluta del procedimiento y colocó a la contribuyente en un estado de indefensión contrario al derecho a la defensa y debido proceso.

Así, resulta necesario verificar si efectivamente en el caso examinado se materializó la referida ausencia de procedimiento, declarada por el Tribunal de la causa.

Esta Alzada advierte que los apoderados judiciales de la sociedad de comercio Citibank N.A., C.A., afirman en el recurso contencioso tributario, que la Administración Tributaria Municipal erró en el procedimiento utilizado por aplicar el artículo 47 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas, de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar de 2001, además de limitarse a desestimar el escrito de descargos presentado por su representada el 9 de mayo de 2003, es decir, **40 días hábiles siguientes a la notificación** (11-03-2003) del *Acta de Auditoría Fiscal Nro. DA025-2003*, escrito que -a decir de la parte recurrente- debió considerarse tempestivo, por lo que consideran nula la *Resolución Nro. 1114-2003* del 23 de junio de 2003, de conformidad con lo previsto en el numeral 4 del artículo 240 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Por su parte, la Jueza de instancia señaló en el fallo apelado que **la preclusión no rige en el procedimiento administrativo con el mismo rigor que en el proceso civil**, por lo que es posible aportar pruebas en cualquier momento al igual que las alegaciones, siempre y cuando no hubiera recaído decisión definitiva que ponga fin al procedimiento, y continua explicando lo que sigue:

“ (...) del análisis del expediente judicial, advierte este Tribunal que la Resolución N° 1114-2003, fue dictada por la Administración Tributaria Municipal en fecha 23 de junio de 2003, después de haber recibido el escrito de descargos en fecha 09 de mayo de 2003, es decir, que transcurrieron cincuenta y un (51) días continuos desde la fecha de presentación del escrito de descargos y la fecha de emisión de la Resolución, por lo que la Administración Tributaria Municipal, en aras del principio de flexibilidad probatoria y no preclusión de los lapsos en el procedimiento administrativo, debió -con ocasión de la emisión de la Resolución Culminatoria del Sumario- considerar los descargos presentados por la contribuyente accionante (...).

... omissis...

En consecuencia, el acto administrativo objeto del presente recurso contencioso tributario, adolece del vicio de prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, al omitir la Alcaldía del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, una fase esencial del iter procedimental, como lo es la apreciación del escrito de descargos y las pruebas, disminuyendo en forma real, efectiva y trascendente el ejercicio efectivo del derecho a la defensa de la contribuyente. Así se decide. (Negrillas de la Sala)”.

Ahora bien, para resolver la denunciada ausencia de procedimiento, es necesario citar las normas que establecen el procedimiento de verificación previsto en la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, publicada en la Gaceta Municipal Nro. 2172 de fecha 4 de octubre de 2001, normativa aplicable al caso de autos en razón del tiempo:

“Artículo 42: La Superintendencia Municipal de Administración Tributaria, podrá verificar en cualquier momento a través de funcionarios especializados en materia de fiscalización y auditoria, el cumplimiento de los deberes formales y tributarios previstos en esta Ordenanza, y demás disposiciones relativas a su objeto y especialmente el contenido de las declaraciones juradas de los sujetos pasivos y la realización de actividades gravadas por parte de quienes estuvieren inscritos o no, en el Registro del Contribuyente o no hubieren presentado la declaración jurada”.

“Artículo 47: A partir de la notificación del Acta Fiscal, al sujeto pasivo, comenzará a correr un plazo de veinticinco (25) días continuos, para que el interesado formule los descargos, presente las pruebas ante la Superintendencia Municipal de Administración tributaria en su defensa, según el caso.”

“Artículo 48: Contestado el reparo, el Superintendente Municipal Tributario determinará si procede o no el mismo, con vista a los elementos que cursan en el expediente, impondrá la sanción que corresponda, si hubiera lugar a ella y exigirá los pagos que fueren procedentes (...).” (Destacado de la Sala).

De las normas transcritas se desprende que la Administración Tributaria Municipal tiene la potestad de verificar en cualquier momento el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria de los deberes formales previstos en la aludida Ordenanza. En tal sentido, efectuada la verificación y a partir de la notificación del Acta Fiscal correspondiente, **el contribuyente tendrá un plazo de veinticinco (25) días continuos para formular sus descargos, cumplido el cual el Superintendente Municipal Tributario determinará si procede o no el reparo y, de ser el caso, impondrá la sanción que corresponda.**

Así, en aplicación de la normativa antes citada al caso concreto y del análisis de las actas procesales, se desprende que el *Acta de Auditoría Fiscal distinguida con letras y números DA025-2003* de fecha 22 de diciembre de 2002, **fue notificada el 11 de marzo de 2003**; de lo cual se infiere que a partir del día siguiente la contribuyente disponía de veinticinco (25) días continuos, para formular los descargos.

No obstante, tal como lo sostiene la recurrente en el libelo, presentó escrito de descargos el **9 de mayo de 2003**, es decir, cuarenta (40) días hábiles siguientes a la notificación de la aludida *Acta*, cuando **ya había fenecido** el lapso para presentar defensas que indica el transcrito artículo 47 de la Ordenanza, razón por la cual esta Alzada advierte que la actuación llevada a cabo por el Fisco Municipal en la presente causa estuvo ajustada a las previsiones procedimentales establecidas en la norma señalada.

Ciertamente, el artículo antes mencionado **establece un término preclusivo** para consignar los descargos y pruebas a favor del contribuyente, el cual se fijó en veinticinco (25) días continuos, norma que debe ser observada y no como erradamente afirmó el Tribunal *a quo* en su decisión cuando declaró que *“la preclusión no rige en el procedimiento administrativo con el mismo rigor que en el proceso civil, por lo que es posible aportar pruebas en cualquier momento al igual que las alegaciones, siempre y cuando no hubiera recaído decisión definitiva que ponga fin al procedimiento (...) por lo que la Administración Tributaria Municipal, en aras del principio de flexibilidad probatoria y no preclusión de los lapsos en el procedimiento administrativo, debió considerar los descargos presentados por la contribuyente (...). En consecuencia, el acto administrativo (...) adolece del vicio de prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, al omitir la Alcaldía (...) una fase esencial del iter procedimental, como lo es la apreciación del escrito de descargos y las pruebas”*.

En consecuencia, debe esta Sala Político-Administrativa revocar la sentencia Nro. 814 de fecha 8 de noviembre de 2007, dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante la cual se declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente de autos; toda vez que los lapsos establecidos en la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital de 2001, son de carácter preclusivo -como antes se indicó- pues su relajamiento implicaría un desorden procesal. (Vid. Sentencia Nro. 01714, dictada por esta Sala Político Administrativa el 31 de octubre de 2007, caso: *Automercado Miranda, C.A.*). Así se declara.

Revocado como ha sido el fallo de instancia, pasa la Sala a conocer y decidir la materia de fondo controvertida, para lo cual debe analizarse el resto de las denuncias de la contribuyente en el recurso contencioso tributario, a saber: 1) inmotivación de la *Resolución Nro. 1114-2003* del 23 de junio de 2003, 2) falso supuesto. Sobre el particular, se observa:

En primer lugar, esta Alzada declara firme del acto administrativo impugnado, las diferencias encontradas por la Administración Tributaria Municipal entre los ingresos brutos gravables en los períodos impositivos correspondientes a los meses de julio, agosto, septiembre y octubre de 2001 y enero,

febrero y mayo de 2002 originados por errores aritméticos, por cuanto la contribuyente se allanó en su recurso contencioso tributario y solicitó se emitieran las planillas de liquidación respectivas a fin de efectuar el pago de lo adeudado. Así se declara.

Por cuanto la representación judicial de la sociedad de comercio Citibank N. A., C.A. alegó en el recurso contencioso tributario que el acto administrativo impugnado incurrió en los vicios de inmotivación y falso supuesto de derecho por errónea interpretación de la ley, esta Máxima Instancia a fin de verificar la viabilidad de analizar simultáneamente dichas denuncias, considera pertinente transcribir lo sostenido por esta Sala Político-Administrativa en la sentencia Nro. 01930 del 27 de julio de 2006, caso: *Asociación de Profesores de La Universidad Simón Bolívar*, en la cual se estableció lo siguiente:

“(…)

En cuanto al presente argumento, cabe precisar que en numerosas decisiones esta Sala se ha referido a la contradicción que supone la denuncia simultánea de los vicios de inmotivación y falso supuesto por ser ambos conceptos excluyentes entre sí, ‘por cuanto la inmotivación implica la omisión de los fundamentos de hecho y de derecho que dieron lugar al acto, y el falso supuesto alude a la inexistencia de los hechos, a la apreciación errada de las circunstancias presentes, o bien a la fundamentación en una norma que no resulta aplicable al caso concreto; no pudiendo afirmarse en consecuencia que un mismo acto, por una parte, no tenga motivación, y por otra, tenga una motivación errada en cuanto a los hechos o el derecho’. (Entre otras, vid. sentencias Nos. 3405 del 26 de mayo de 2005, 1659 del 28 de junio de 2006, 1137 del 4 de mayo de 2006).

No obstante, también ha expresado la Sala que:

‘Ahora bien, tanto la doctrina moderna como la jurisprudencia de esta Sala han señalado respecto del vicio de inmotivación (dentro del cual puede ubicarse el vicio de contradicción), que el mismo se produce no sólo cuando faltan de forma absoluta los fundamentos de la decisión, sino que, paralelamente, existen otros supuestos que al incidir de manera negativa sobre los motivos del fallo los eliminan, deviniendo así en inexistentes, por lo que tales errores producen la inmotivación total, pura y simple.

*En este sentido, la jurisprudencia de la Sala ha sostenido en anteriores oportunidades (ver sentencias Nos. 02273 del 24/11/2004, caso: *Ferro de Venezuela, C.A.*, y 04233 del 16/6/2005, caso: *Manufacturers Hanover Trust Company*), que tales circunstancias pueden ocurrir bajo las siguientes hipótesis:*

P
11 *Ausencia absoluta de razonamientos que sirvan de fundamento a la decisión.*

P
11 *Contradicciones graves en los propios motivos que implica su destrucción recíproca.*

P
11 *La desconexión total entre los fundamentos de la sentencia y las pretensiones de las partes, en virtud de la grave incongruencia entre la solución jurídica formulada y el *thema decidendum*.*

P
11 *La ininteligencia de la motivación en razón de contener razones vagas, generales, ilógicas, impertinentes o absurdas.*

P
11 *El defecto de actividad denominado silencio de prueba’. (Sentencia N° 06420 del 1° de*

diciembre de 2005. Exp. N° 2003-0939) (Destacado de la Sentencia).

*Las consideraciones expuestas en la precitada sentencia ponen de manifiesto que la inmotivación (tanto de los actos administrativos como de las sentencias) no sólo se produce cuando faltan de forma absoluta los fundamentos de éstos, sino que puede incluso verificarse en casos en los que habiéndose expresado las razones de lo dispuesto en el acto o decisión de que se trate, éstas, sin embargo, presentan determinadas características que inciden negativamente en el aspecto de la motivación, haciéndola incomprensible, confusa o discordante. **Por ende, la circunstancia de alegar paralelamente los vicios de inmotivación y falso supuesto se traduce en una contradicción o incompatibilidad cuando lo argüido respecto a la motivación del acto es la omisión de las razones que lo fundamentan, pero no en aquellos supuestos en los que lo denunciado es una motivación contradictoria o ininteligible, pues en estos casos sí se indican los motivos de la decisión (aunque con los anotados rasgos), resultando posible entonces que a la vez se incurra en un error en la valoración de los hechos o el derecho expresados en ella.***

*En el caso de autos, el apoderado judicial de la parte apelante denomina vicio de 'incongruencia en los motivos' y, en consecuencia, de inmotivación, lo que ciertamente constituye, en realidad, una denuncia de motivación contradictoria, que no implica una ausencia absoluta en el texto del fallo de las consideraciones en las que se fundamentó el dispositivo de la sentencia recurrida. **Por tal razón, esto es, por no existir contradicción entre los vicios de falso supuesto e inmotivación, en virtud de la forma en que fueron alegados en el presente caso, y habiendo sido ya resuelto lo concerniente al primero, pasa la Sala a efectuar el siguiente análisis**".* (Negrillas de este fallo).

Así, con relación a los vicios de inmotivación y falso supuesto invocados simultáneamente, la Sala ha admitido esta posibilidad, cuando los argumentos en los cuales se apoya la denuncia del vicio de inmotivación, no estén referidos a la absoluta omisión de las razones que fundamentan el acto recurrido, sino cuando dichas razones hayan sido expresadas en tal forma que hacen incomprensible o confusa su motivación. (Vid. sentencia Nro. 01113 del 29 de julio de 2009, caso: *Exterran Venezuela. C.A.*).

En el caso de autos, se aprecia que el alegato referido a la inmotivación del acto administrativo impugnado fue expresado por los apoderados judiciales de la recurrente en el sentido de que la *Resolución Nro. 1114-2003* de fecha 23 de junio de 2003, no explicó el supuesto de hecho que hizo concluir a la Administración Tributaria Municipal que su representada debía pagar los tributos determinados en ese acto. Mientras que el vicio de falso supuesto lo fundamentó la parte recurrente en que el ente local cuando dictó la mencionada Resolución interpretó erróneamente la Ordenanza de Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio del Municipio Libertador del Distrito Federal Nro. 1651-2 del 13 de marzo de 1997.

Con vista a lo indicado, se constata con meridiana claridad que el fundamento de la denuncia del vicio de inmotivación no está referida a la omisión absoluta de las razones o motivos que sirvieron de base a la emisión del acto recurrido, sino a la falta de explicación del supuesto de hecho que llevó al Fisco Municipal a establecer que la contribuyente debía pagar los tributos determinados en el acto impugnado, razón por la cual concluye esta Sala que sí se pueden analizar simultáneamente en este caso los vicios de inmotivación y falso supuesto de derecho por errónea interpretación de la ley. Así se declara.

1.- Presunto vicio de **inmotivación**.

Señala el representante judicial del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital que la *Resolución Nro. 1114-2003* del 23 de junio de 2003 incurrió en el vicio de inmotivación, por no explicar el supuesto de hecho que llevó a la Administración Tributaria Municipal a determinar que su representada debía pagar los tributos determinados en ese acto.

Del estudio pormenorizado de las actas del expediente la Sala observa, que la Administración Tributaria Municipal, en el *Acta de Auditoría Fiscal distinguida con letras y números DA025-2003* de fecha 22 de diciembre de 2002, ratificada en el acto impugnado contenido en la *Resolución Nro. 1114-2003* (folios 21 a 52 de la pieza 1 del expediente judicial), analizó el reparo efectuado a la sociedad mercantil Citibank N.A, C.A. mediante cuadros descriptivos que examinan los períodos revisados, las declaraciones, el ingreso bruto según declaración, alícuota, impuesto causado, impuesto pagado, los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de la actividad en los períodos impositivos correspondientes a los años 1995 a 1998, señalando que son la base imponible para determinar el impuesto del ejercicio económico que va desde el año 1996 hasta el año 1998 y la fecha que debe pagar o exigir, así como la compensación opuesta por la contribuyente.

Del mismo modo, se advierte que el ente local razonó su decisión con fundamento en las normas contenidas en las Ordenanzas del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital aplicables en razón del tiempo (Ordenanza de Impuesto sobre Patente de Industria, Comercio, Nro. 1651-2 de fecha 13 de marzo de 1997, y la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, publicada en la Gaceta Municipal Nro. 2172-A del 4 de octubre de 2001), y en el Código Orgánico Tributario de 2001.

Dadas las circunstancias expresadas, se desestima el mencionado vicio de inmotivación. Así se declara.

2.- **Falso supuesto**.

Exponen los apoderados judiciales de la contribuyente que la Administración Tributaria Municipal interpretó erróneamente la Ordenanza de Patente de Industria y Comercio Nro. 1651-2 del 13 de marzo de 1997 y la Ordenanza de Patente de Industria y Comercio Nro. 1718-A Extraordinario del 23 de diciembre de 1997 y, en virtud de tal confusión pretende que su representada pague nuevamente lo que pagó en el año 1998 indebidamente; es decir, pretende ignorar lo establecido en las Ordenanzas que rigen la materia impositiva municipal.

Agregan, que también carece de fundamento la supuesta aplicación de alícuotas incorrectas pues los ingresos brutos que se deben utilizar para calcular los impuestos correspondientes al período comprendido desde el 1º de enero de 1997 hasta el 31 de diciembre de 1997 son los obtenidos en el ejercicio anterior, es decir, desde enero hasta diciembre de 1996.

Frente a dicho alegato, el Fisco Municipal sostuvo textualmente que “*el impuesto que pagaron*

por trimestre en 1997, no era por los ingresos obtenidos en ese año, sino en el año 1996”

Dadas las circunstancias reseñadas, lo debatido consiste en verificar el fundamento jurídico de la metodología que utilizó la Administración Tributaria Municipal para determinar y liquidar el impuesto sobre patente de industria y comercio, hoy impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar correspondiente al período coincidente con el año civil 1997.

En este contexto, es pertinente traer a colación lo que esta Sala ha sostenido respecto a la naturaleza del impuesto municipal sobre actividades económicas, entre otras sentencias lo decidido en la Nro. 00978 del 5 de agosto de 2004, caso: *Constructora Nase, C.A.*, decisión reiterada en la sentencia Nro. 00794 del 28 de julio de 2010, caso: *C.A. Editora el Nacional*, donde se estableció lo siguiente:

“(…)

*Ha señalado la jurisprudencia de este Alto Tribunal que el impuesto sobre patente de industria y comercio grava las actividades económicas realizadas por los contribuyentes dentro del territorio de los Municipios. Asimismo, ha reiterado que **la naturaleza de dicho impuesto no es la de un impuesto a las ganancias sino a las propias actividades económicas**. Así, el hecho de que las leyes municipales utilicen normalmente como base de cálculo el capital de las sociedades mercantiles, los ingresos obtenidos, o las ventas efectuadas por los contribuyentes, **no significa que se trate de un gravamen a los enriquecimientos, sino que estos constituyen una referencia objetiva para aplicar la alícuota respectiva del impuesto establecida en la Ordenanza aplicable.***

...omissis...

*Ahora bien, el impuesto sobre patente de industria y comercio es un impuesto de verificación periódica, es decir, que el hecho imponible, esto es, la actividad industrial o comercial ejercida por el potencial contribuyente, debe ser realizada durante un ejercicio económico, que conforme a la citada Ordenanza comprende desde el primer día del mes de enero hasta el 31 de diciembre del mismo año. **De esa manera, la gravabilidad del impuesto por parte de la Administración Municipal no debe hacerse sobre los elementos económicos que haya establecido el Municipio para fijar la base imponible, sino por el acaecimiento del hecho imponible o hecho generador, cual es la sola realización de la actividad comercial, industrial o de otra índole similar, durante el año al cual ella corresponde, o sea el año civil siguiente a la declaración.***

*Asimismo, se observa que una de las características resaltantes de dicho impuesto es que se paga en forma anticipada, razón por la cual los Municipios, ante la dificultad de determinar con precisión cuál será el monto total de las operaciones, ventas o ingresos de un contribuyente durante un determinado año, se vieron en la necesidad de calcular el monto del impuesto que corresponderá a ese período tomando como base las operaciones, ingresos o ventas del contribuyente en el período inmediatamente anterior al año del cual corresponde el impuesto; de manera tal, que para **el primero de enero del año en el cual deba ser pagada, ya esté el impuesto calculado y fijado en forma definitiva**”. (Resaltado de la Sala).*

Del fallo parcialmente transcrito se desprende que la naturaleza del impuesto sobre actividades económicas realizadas por los contribuyentes dentro del territorio de los Municipios no es la de un impuesto a las ganancias sino a las actividades económicas y no se trata de un gravamen a los enriquecimientos, sino que éstos constituyen una referencia objetiva para aplicar la alícuota respectiva,

entendiéndose que el gravamen se produce por el acaecimiento del hecho imponible, esto es, la realización de la actividad comercial.

Del mismo modo señala la jurisprudencia referida, que una de las características resaltantes de dicho impuesto es que se paga en forma anticipada, tomando como base las operaciones, ingresos o ventas del contribuyente en el período inmediatamente anterior al año en el que se produce el impuesto.

Sobre la base de los hechos y luego de examinar las actas que conforman el expediente judicial, se observa que la sociedad mercantil contribuyente, pagó los **impuestos correspondientes al año fiscal 1997** al inicio del mismo año y calculados con base en los ingresos brutos obtenidos en el año 1996 y los **impuestos correspondientes al año 1998**, fueron pagados el 9 de febrero de 1998 con los ingresos de 1997 de conformidad con las Ordenanzas vigentes para cada uno de esos períodos en el Municipio Libertador del entonces Distrito Federal, esto es, la Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio Nro. 1651-2 del 13 de marzo de 1997 y la Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio Nro. 1718-A del 23 de diciembre de 1997.

Así pues, resulta claro que la contribuyente cumplió con su obligación de pagar el gravamen municipal por el acaecimiento del hecho imponible o hecho generador, como lo fue la realización de la actividad comercial efectuada durante el ejercicio fiscal coincidente con los años civiles 1997 y 1998.

En conexión con lo anterior, deviene en consecuencia que el impuesto sobre patente de industria y comercio pagado por la contribuyente de autos **durante el año 1998** periódicamente de acuerdo a los ingresos brutos generados en dicho año, constituirían doble pago (por el mismo concepto y por el mismo período fiscal); pues como lo señala la Administración Tributaria Municipal el 9 de febrero de 1998 la empresa contribuyente pagó el impuesto sobre patente de industria y comercio correspondiente al año impositivo 1998.

En relación con dichos pagos, es pertinente subrayar lo que al respecto señala el Fisco Municipal: *“sólo está aplicando la Ordenanza que rige para el año 1997 por los impuestos causados en ese año que son exigibles a partir de 1998 y otra Ordenanza por razón del tiempo para gravar un período impositivo distinto con base imponible distinta y un hecho imponible también diferente pues pertenece a cada mes del año 1998 que no había sido objeto de gravamen (...) debe entenderse, que el impuesto que pagaron por trimestre en 1997, no era por los ingresos obtenidos en ese año, sino en el año 1996 y los que deberían pagar por trimestre a partir del 1/4/98, eran los impuestos causados en el año 1997 y que adicionalmente concurrirían los pagos que debían hacer por concepto de impuestos causados en cada mes de ese mismo año 1998, que no habían sido gravados”*.

Advertido lo anterior, debe la Sala precisar que por aplicación supletoria del artículo 9 del Código Orgánico Tributario de 2001, no se podía recurrir a la Ordenanza vigente desde 23 de diciembre de 1997 para las actividades comerciales efectuadas en el ejercicio fiscal 1998, pues la norma que se pretende aplicar modifica uno de los elementos del tributo (la alícuota) y la metodología de su cálculo, lo cual está directamente vinculado a la existencia de la obligación tributaria e implica la aplicación

retroactiva de una norma fuera de su vigencia temporal. (Vid. Sentencia Nro. 01641 del 18 de noviembre de 2009, caso: *Consorcio Petrobrás Energía-Williams*).

Por las razones expuestas, deviene nula por ilegal -en este particular- la *Resolución Nro. 1114-2003* de fecha 23 de junio de 2003, en consecuencia procede el reintegro reclamado por la empresa contribuyente. Así se declara.

Igualmente, se advierte que fue correcta la alícuota empleada en el cálculo del impuesto, para cada período por cuanto hasta enero de 1997 la contribuyente operó como Banco Comercial, y después de esta fecha su actividad es la de Banco Comercial Universal.

Como consecuencia de lo antes expresado, esta Sala declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad de comercio recurrente contra el acto administrativo contenido en la *Resolución Nro. 1114-2003* del 23 de junio de 2003, emanada de la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria (SUMAT) del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Capital, por concepto de impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar), para los ejercicios impositivos comprendidos desde agosto de 1998 hasta julio de 2002, ambos inclusive.

Del mismo modo, al haberse allanado la contribuyente al reparo por las diferencias encontradas entre los ingresos brutos gravables en los períodos impositivos correspondientes a los meses de julio, agosto, septiembre y octubre de 2001 y enero, febrero y mayo de 2002 originados por errores aritméticos como se indicó antes en este fallo, se ordena a la Administración Tributaria Municipal emitir las correspondientes planillas de liquidación. Así se declara.

IV

DECISIÓN

Por 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) DESISTIDA la apelación ejercida por el **MUNICIPIO BOLIVARIANO LIBERTADOR DEL DISTRITO CAPITAL**, contra la sentencia definitiva Nro. 814 de fecha 8 de noviembre de 2007, dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la representación judicial de la sociedad de comercio **CITIBANK, N. A., C.A.**

2) PROCEDE la consulta de la aludida sentencia.

2.1. Conociendo en consulta se **REVOCA** el fallo apelado.

2.2 PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por la representación judicial de la contribuyente contra el acto administrativo impugnado, del cual queda: **FIRME** el reparo relativo a las diferencias entre los ingresos brutos gravables al cual se allanó la sociedad mercantil de autos, **IMPROCEDENTE** el denunciado vicio de inmotivación; **PROCEDENTE** el reintegro

solicitado; FIRME el reparo por no comunicar cambio de domicilio, cambio de actividad principal desde enero de 1997 y los aumentos de capital social de conformidad con lo dispuesto en el literal “b” del artículo 67 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar de fecha 4 de octubre de 2001.

2.3 Se ORDENA a la Administración Tributaria Municipal expedir las Planillas de Liquidación en los términos expuestos en el presente fallo.

Publíquese, regístrese y notifíquese. 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 veintinueve (29) días del mes de septiembre del año dos mil diez (2010). Años 200º de la Independencia y 151º de la Federación.

La Presidenta - Ponente
EVELYN MARRERO ORTÍZ

Vicepresidenta

La

YOLANDA JAIMES GUERRERO

Los Magistrados,

LEVIS IGNACIO ZERPA

HADEL MOSTAFÁ PAOLINI

EMIRO GARCÍA ROSAS

La Secretaria,
SOFÍA YAMILE GUZMÁN

En treinta (30) de septiembre del año dos mil diez, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00945, la cual no está firmada por el Magistrado Hadel Mostafá Paolini, por motivos justificados.

La Secretaria,
SOFÍA YAMILE GUZMÁN