



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

MAGISTRADO PONENTE: MARCO ANTONIO MEDINA SALAS
EXP. NÚM. 2014-1506

El Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante oficio número 240/2014 de fecha 4 de diciembre de 2014, remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente identificado con las letras y números AP41-U-2014-000055 de su nomenclatura, correspondiente al recurso de apelación ejercido el 4 diciembre de 2014, por la abogada María Verónica Bastos, inscrita en el INPREABOGADO bajo el número 154.718, actuando con el carácter de sustituta del **MUNICIPIO EL HATILLO DEL ESTADO BOLIVARIANO DE MIRANDA**, tal como se desprende del instrumento poder autenticado el 11 de febrero de 2014, ante la Notaría Pública Sexta del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, bajo el número 17, tomo 10 de los libros de autenticaciones llevados por esa Notaría; contra la sentencia definitiva número 2044 dictada por el juzgado remitente, el 4 de noviembre de 2014, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, el 11 de febrero de 2014, por la abogada Sulirma Vallenilla de Navarro y el abogado Marco Trivella, inscrita e inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 23.462 y 53.849, respectivamente, actuando con el carácter de apoderada y apoderado judicial de la sociedad de comercio **INVERSIONES SW 2000, C.A.** (empresa inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda el 26 de mayo de 1998, bajo el número 40, tomo 181-A-1998 sgdo., de los Libros de Autenticaciones llevados por esa oficina), representación que se evidencia del documento poder otorgado el 17 de diciembre 2013, ante la Notaría Pública Segunda del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda, bajo el número 16, tomo 299 de los libros de autenticaciones llevados por dicha Notaría.

El caso bajo análisis versa sobre un recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos contra la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* signada con el alfanumérico *R.C.S-11-2013* del 18 de junio de 2013, emitida por el **SUPERINTENDENTE MUNICIPAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** del referido ente político territorial, notificada el 11 de diciembre de 2013, mediante la cual se confirmó el *Acta Fiscal* distinguida con las letras y números *SUHAT: 019-036-2013* de fecha 5 de abril de 2013. Por ende, se determinó a cargo de la contribuyente los conceptos y montos siguientes:

1.- Diferencia de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, para los períodos fiscales comprendidos entre el 1° de octubre de 2008 y el 31 de diciembre de 2012, por la suma de un millón cuatrocientos dieciocho mil ochenta y un bolívares sin céntimos (Bs. 1.418.081,00).

2.- Multa por contravención por el monto de un millón ciento sesenta y cuatro mil seiscientos nueve bolívares con cincuenta y cuatro céntimos (Bs. 1.164.609,54), conforme a lo establecido en los artículos 81 y 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable para los períodos fiscales julio-septiembre de 2009, octubre-diciembre de 2009, enero-marzo de 2010, abril-junio de 2010, julio-septiembre de 2010, octubre-diciembre de 2010, octubre-diciembre de 2011, y abril-junio de 2012, julio a septiembre de 2012.

Aunado a lo anterior, el acto administrativo impugnado señaló que los intereses moratorios proceden "... desde la fecha de la liquidación del impuesto a pagar, hasta la extinción total de la deuda, de acuerdo a lo que consagra el artículo 66 del Código Orgánico Tributario..." de 2001, vigente en razón del tiempo.

Decidida la causa con lugar en primera instancia, por auto de fecha 4 de diciembre de 2014, el tribunal de mérito oyó en ambos efectos la apelación ejercida por la representación fiscal y ordenó remitir el expediente a esta alzada.

En fecha 17 diciembre de 2014, se dio cuenta en Sala; en la misma oportunidad, la Magistrada Evelyn Marrero Ortiz, fue designada 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 fijó un lapso de diez (10) días de despacho para fundamentar la apelación, actuación realizada el 27 de enero de 2015, por el abogado Mario Bedoya López, inscrito en el INPREABOGADO bajo el número 85.864, actuando con el carácter de apoderado judicial del Municipio El Hatillo, tal como se constata del instrumento poder autenticado el 11 de febrero de 2014, ante la Notaría Pública Sexta del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, bajo el número 17, tomo 10 de los libros de autenticaciones llevados por esa oficina.

La causa entró en estado de sentencia el 12 de febrero de 2015, conforme a lo establecido en el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, sin que la parte contraria diese contestación a la apelación fiscal.

El 23 de diciembre de 2015, se incorporaron a la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designado y designada, así como juramentado y juramentada por la Asamblea Nacional en esa misma fecha. La ponencia fue reasignada al Magistrado Marco Antonio Medina Salas.

En fecha 24 de febrero de 2017, se eligió la Junta Directiva de este Máximo Tribunal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, quedando integrada esta Sala Político Administrativa de la forma siguiente: Presidenta, Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel; Vicepresidente, Magistrado Marco Antonio Medina Salas; la Magistrada Bárbara Gabriela César Siero; el Magistrado Inocencio Antonio Figueroa Arizaleta y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

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

I ANTECEDENTES

El 7 de enero de 2013, la Superintendencia Municipal Tributaria de la Alcaldía del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano Miranda, dictó la *Providencia Administrativa* número 019/2013, mediante la cual designó al funcionario Néstor Salvador González, con la cédula de identidad número

V.- 13.750.314, para que realice una investigación fiscal a la empresa Inversiones SW 2000, C.A., en materia de impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar desde el primer trimestre de 2009 hasta el primer trimestre de 2013.

En fecha 5 de abril de 2013, el prenombrado funcionario levantó el *Acta Fiscal* identificada con las letras y números *SUHAT: 019-036-2013*, mediante el cual realizó las objeciones fiscales siguientes:

“... 1.- *La contribuyente Inversiones SW 2000, C.A., obtuvo sus ingresos brutos en y desde la jurisdicción de [ese] Municipio, en la Urb. Lomas del Sol, calle B, Parcela 4 y 5, sector Tullerías, por el ejercicio efectivo y continuo de la actividad económica de venta de inmuebles.*

2.- *Verificado el hecho imponible se procedió al cálculo de la base imponible para lo cual se tomaron como ingresos brutos los montos reflejados en el mayor analítico de la cuenta de ingresos de la [contribuyente].*

(...)

Como resultado de la investigación fiscal practicada bajo los procedimiento y premisas señaladas en los capítulos anteriores, se ha determinado un reparo fiscal debido a que la contribuyente presentó las declaraciones de ingresos brutos para los periodos fiscales desde el 1/10/2008 hasta el 31/12/2012 con una alícuota distinta a la que realmente correspondía, y por lo tanto causó una disminución en el cálculo de su impuesto sobre actividades económicas, por la cantidad de UN MILLÓN CUATROCIENTOS DIECIOCHO MIL OCHENTA Y UN BOLÍVARES SIN CÉNTIMOS (Bs. 1.418.081,00)...”. (Agregados de la Sala).

El 22 de mayo de 2013, la contribuyente presentó escrito de descargos frente a los resultados arrojados en el *Acta Fiscal*, argumentando la nulidad absoluta del *Acta Fiscal* por aplicar retroactivamente un nuevo criterio para la determinación del impuesto a las

actividades económicas y vulnerar el principio de confianza legítima. Asimismo, alegó la improcedencia “... *de las eventuales multas e intereses moratorios...*”.

En fecha 18 de junio de 2013, la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda, dictó la *Resolución Culminatoria del Sumario* signada con las letras y números *R.C.S-11-2013*, mediante la cual procedió a confirmar el *Acta Fiscal* identificada con el alfanumérico *SUHAT:019-036-2013*, del 5 de abril de 2013, y en consecuencia, determinó:

i) Diferencia de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, para los períodos fiscales comprendidos entre los meses de octubre de 2008 y diciembre de 2012 (impositivos desde el primer trimestre de 2009 al primer trimestre de 2013), por la suma de un millón cuatrocientos dieciocho mil ochenta y un bolívares sin céntimos (Bs. 1.418.081,00).

ii) Multa por contravención, conforme a lo establecido en los artículos 81 y 111 del texto orgánico tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, por un millón ciento sesenta y cuatro mil seiscientos nueve bolívares con cincuenta y cuatro céntimos (Bs. 1.164.609,54).

iii) Intereses moratorios “... *desde la fecha de la liquidación del impuesto a pagar, hasta la extinción total de la deuda, de acuerdo a lo que consagra el artículo 66...*” *eiusdem*.

Por disconformidad con el contenido de la aludida *Resolución*, la representación judicial de la contribuyente ejerció en fecha 11 de febrero de 2014, el recurso contencioso tributario conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, ante la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial de Área Metropolitana de Caracas, argumentando las razones de hecho y derecho que a continuación se expresan:

Alegaron que la *Resolución Culminatoria del Sumario* identificada con las siglas *SUHAT/0158/0539/2013*, del 11 de diciembre de 2013, se encuentra viciada de nulidad absoluta, pues la *Providencia Administrativa* número *019/2013* a través de la cual se autoriza el procedimiento de fiscalización, no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, dado que “... *los datos identificatorios (sic) de [su] representada aparecen escritos a mano por el supuesto funcionario actuante (Néstor Salvador González) al momento de notificar el procedimiento de verificación a [su] representada INVERSIONES SW 2000 C.A...*”. (Corchetes de la Sala).

En este orden, agregaron que “... *la Reforma Parcial de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio El Hatillo (...) establece la aplicación supletoria del Código Orgánico Tributario, en todo aquello que la misma no prevea. En tal sentido, siendo que la referida Ordenanza, no contempla la forma en que debe realizarse el procedimiento de verificación del Impuesto a las Actividades Económicas en el Municipio El Hatillo; se debe recurrir, a lo establecido sobre ese particular, en el artículo 172 (sic) Código Orgánico Tributario...*”.

Bajo la óptica de lo anterior, resaltaron que en la referida *Providencia Administrativa* “... *no aparece indicado expresamente con grafismos propios del formato de la autorización, i) la identificación del contribuyente, ii) el Registro de Información Fiscal (RIF) y iii) el domicilio fiscal; (...) de modo que al determinarse la nulidad del acto autorizatorio, el funcionario actuante quedaba despojado de la legitimación que le facultaba a realizar la investigación fiscal a la contribuyente INVERSIONES SW 2000, C.A., en consecuencia la Resolución Culminatoria del Sumario (...) está igualmente viciada de nulidad absoluta, al devenir de las actuaciones de un funcionario que no contaba con la autorización legalmente establecida, para practicar el procedimiento de verificación del Impuesto a las Actividades Económicas, a [su] representada*”. (Interpolado de esta Máxima Instancia).

Seguidamente, denunciaron la nulidad absoluta del *Acta Fiscal* identificada con las letras y números *SUHAT: 019-036-2013*, por aplicar un criterio para la determinación del impuesto a las actividades económicas en forma retroactiva, vulnerando el principio de seguridad jurídica y confianza legítima.

Indicaron que “... *acontecen de las solvencia (sic) del impuesto sobre inmuebles urbanos, otorgadas a [su] representada en los ejercicios fiscales 2009, 2010, 2011 y 2012; por parte de la Alcaldía del Municipio El Hatillo del Estado Miranda las cuales representan situaciones legítimamente creadas a su favor. En efecto la sociedad mercantil Inversiones SW 2000, C.A., ejerció la actividad económica de construcción y venta por cuenta propia de un complejo multifamiliar, denominado Residencias Lomas Classic, en la*

urbanización Lomas del Sol, calle, parcelas 4 y 5, sector Tullerías, en la Jurisdicción del Municipio El Hatillo del Estado Miranda; durante los ejercicios fiscales comprendidos desde el 1° de octubre de 2008 al 31 de diciembre de 2012, a través de la Licencia de Industria y Comercio N° 14, otorgada por el [aludido ente local] en fecha 29 de mayo de 2009, con el Código 5000101 para ejercer la actividad económica...” (sic). (Interpolados y resaltado de la Sala).

Afirmaron que su representada durante los períodos investigados, declaró y pagó “... el impuesto sobre actividades económicas, en base al Código 5000101; que establece una alícuota del 0,60% sobre el ingreso bruto producto de la venta de los bienes inmuebles; lo cual fue reconocido por el Municipio El Hatillo, al momento de otorgar los permisos de habitabilidad; previo el otorgamiento de la solvencia del impuesto sobre inmuebles urbanos, otorgadas durante los ejercicios fiscales 2009, 2010, 2011 y 2012, y así recibir de la mano de los compradores el saldo restante de la venta de los mismos...”.

En este sentido, sostienen que la Administración Tributaria Municipal procedió a reclasificar los códigos utilizados al momento de obtener las solvencias de inmuebles urbanos para los ejercicios fiscales 2009, 2010, 2011 y 2012, por otro código con una alícuota mayor, “... sin que mediase al respecto ningún tipo de notificación, a [su] representada INVERSIONES SW 2000, C.A.; [lo cual] no solo (sic) quebranta el principio de irretroactividad de la Ley y de los actos administrativos; sino que vulnera de igual forma el principio de expectativa legítima y plausible y seguridad jurídica que generan las situaciones jurídicas legalmente creadas y genera una superimposición (sic) de las pretensiones tributarias de la Municipalidad con efectos retroactivos...”. (Interpolado de la Sala).

En refuerzo de lo expuesto, la apoderada y el apoderado judicial de la empresa Inversiones SW 2000, C.A., señalaron que “... la Licencia de Industria y Comercio N° 014, otorgada por el Municipio El Hatillo del Estado Miranda, en fecha 29 de mayo de 2009, con el Código 5000101; así como las Solvencias del Impuesto sobre Inmuebles Urbanos, otorgadas en los ejercicios fiscales 2009, 2010, 2011 y 2012; generaron derechos subjetivos e intereses legítimos, particularmente en cuanto a la expectativa económica y planificación para el pago oportuno del tributo; significa que lo que pagó [su] representada bajo la vigencia de esta Licencia lo pago (sic) bien, de buena fe y en respeto a la autoridad de la Administración Fiscal...”. (Agregado de esta alzada).

Con base en lo anterior, manifestaron que tal actuación vulneraba el principio de irretroactividad de la Ley previsto en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

II DEL FALLO APELADO

Mediante sentencia definitiva número 2044 del 4 de noviembre de 2014, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, declaró con lugar el recurso contencioso tributario ejercido conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, por la representación judicial de la sociedad de comercio Inversiones SW 2000, C.A., en los siguientes términos:

Señaló el juez de mérito que la controversia de autos se circunscribe a: i) determinar la nulidad de la Resolución impugnada debido a que la Providencia Administrativa número 019/2013, no posee los requisitos establecidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos; y ii) verificar la imposibilidad de reclasificar el código de la actividad ejercida en jurisdicción del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda.

Previamente, aclaró con fundamento en la Providencia Administrativa número 019/2013, “... que el alcance de las competencias conferidas al Auditor Fiscal fueron para desarrollar todas las facultades de fiscalización dispuestas en el Código Orgánico Tributario...”.

En orden a lo anterior, el juzgador de la causa señaló con fundamento en el artículo 178 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, que el órgano exactor al momento de realizar un procedimiento de fiscalización debe emitir una Providencia Administrativa mediante la cual autorizará al o los funcionarios de la Administración Tributaria en ella señalados, al ejercicio de dichas facultades. Dicha actuación fiscal debe notificarse al contribuyente o responsable, sin que pueda exigirse el cumplimiento de requisitos adicionales para la validez de su actuación.

En sintonía con lo expuesto, la sentencia apelada sostuvo con fundamento en el criterio jurisprudencial establecido en el fallo número 00316 del 18 de abril de 2012, caso: *Viveres y Licores La Salle, C.A.*, que “... para iniciar, bien sea, un procedimiento de fiscalización o verificación del cumplimiento de disposiciones tributarias, debe necesariamente emitirse con carácter previo, de forma

expresa y por escrito, el acto administrativo por el que la respectiva Administración Tributaria Municipal autorice al funcionario fiscal actuante a ejecutar las facultades establecidas en la Ley, indicando con precisión los datos necesarios legalmente establecidos para su existencia jurídica (...) [y] en aquellos supuestos en que los actos administrativos carecen de las formalidades o requisitos exigidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concordancia con lo establecido en el artículo 172, Parágrafo Único del Código Orgánico Tributario de 2001 y en este caso en el artículo 178 eiusdem, dichos actos podrían ser objeto de nulidad..." (sic). (Agregado de esta Sala).

Bajo la óptica de lo anterior, el sentenciador de instancia pasó analizar el contenido de la *Providencia Administrativa* número 019/2013 del 7 de enero de 2013, suscrita por el Superintendente Municipal Tributario del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda, constatando que el aludido funcionario autorizó al auditor fiscal Néstor Salvador González, con cédula de identidad V.-13.750.314, a los fines de "... *revisar [en cabeza de la empresa SW 2000, C.A.] el acaecimiento del hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, así como la determinación de la obligación tributaria, pudiendo desarrollar las facultades de fiscalización previstas en el Código Orgánico Tributario de 2001...*". (Corchetes de esta Máxima Instancia).

Asimismo, el juez de la causa advirtió que la referida *Providencia* no indicó "... *expresamente con grafismos propios del formato de la autorización, la identificación de la contribuyente, su Registro de Información Fiscal, período fiscal inicial a investigar, ni el domicilio fiscal donde se desarrollaría el procedimiento de fiscalización y determinación, sino que tales datos aparecen escritos a mano por el mencionado funcionario fiscal al momento de notificar el inicio del procedimiento a la parte recurrente...*".

En este orden, la sentencia apelada indicó que la representación judicial del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda, consignó en autos copia certificada del *Oficio* distinguido con las letras y números *SUHAT/0183/04/2014*, de fecha 8 de abril de 2014, emitido por el Superintendente Municipal Tributario del referido ente local (folio 185 de la primera pieza) el cual contiene un "... *listado de las auditorías asignadas durante el mes de enero de 2013 a los Auditores Fiscales adscritos a dicho ente...*", entre los cuales se encuentra la empresa SW 2000, C.A. Tal medio probatorio fue presentado con la finalidad de demostrar la pretensión del Fisco Municipal de fiscalizar a la mencionada sociedad de comercio.

El juez de mérito al valorar la mencionada prueba, determinó que constituye un documento interno, sin fecha, del cual sólo se desprende: "... *la orden de auditoría número 019, se efectuó a la contribuyente Inversiones SW 2000, C.A., RIF: J-30533780-2, por el auditor fiscal: Néstor González, fecha de emisión 7 de enero de 2013, fecha de notificación 28 de enero de 2013...*".

Sobre este punto, el sentenciador agregó que dicho *Oficio* no se encuentra inserto en el expediente administrativo, por el contrario, fue promovido por la representación judicial del ente local en fase probatoria, en consecuencia, la recurrida estimó que dicha documental no tiene efectos frente a terceros, ya que sólo constituye un listado de la Administración Tributaria Municipal para el control de las auditorías efectuadas durante el mes de enero por un grupo de funcionarios fiscales; siendo imposible -a juicio de la recurrida- deducir que tal prueba constituye una autorización previa a la emisión de la discutida *Providencia Administrativa* número 019/2013, que habilitara al ciudadano Néstor González, en su carácter de auditor fiscal.

Vistas las consideraciones expuestas, el sentenciador estimó que la referida *Providencia*, aún cuando fue emitida por el funcionario a quien correspondía legalmente su emisión en ejercicio de sus funciones (Superintendente Municipal Tributario), incumplió -como se dijo antes- con los requisitos formales preceptuados en el artículo 178 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo; por ello, esta omisión no subsanada acarrea la nulidad de la *Providencia Administrativa* antes identificada, así como la de las actuaciones fiscales subsiguientes, que se concretaron en los actos administrativos contenidos en el *Acta Fiscal* distinguida con el alfanumérico *SUHAT:019-036-2013*, del 5 de abril de 2013 y en la *Resolución Culminatoria del Sumario* identificada con las letras y números *R.C.S-II-2013*, del 18 de junio de 2013, dictadas por la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda.

En consecuencia, el juez de la causa decidió con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto, y consideró "*inoficioso*" pronunciarse sobre las cuestiones de fondo debatidas.

Finalmente, con fundamento en el artículo 327 *eiusdem*, el sentenciador estimó improcedentes las costas contra el referido ente político territorial.

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 27 de enero de 2015, la representación judicial del Fisco Municipal consignó ante esta Sala el escrito de fundamentación del recurso de apelación ejercido contra la sentencia definitiva número 2044 dictada por el juzgado remitente, el 4 de noviembre de 2014, en el cual manifiesta su disconformidad con el fallo y, en tal sentido, denuncia los siguientes vicios:

Alega el vicio de errónea interpretación de la norma contenida en el artículo 178 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, pues el fallo recurrido considera que la *Providencia Administrativa* número 019/2013 del 7 de enero de 2013, dictada por la Administración Tributaria Municipal, incumplió con los requisitos legales exigidos a todo acto administrativo, por no indicar con grafismos propios del formato de la autorización, la identificación de la contribuyente y el domicilio fiscal.

Indica que dicha declaratoria atenta contra el mandato constitucional de no sacrificar la justicia por formalidades no esenciales.

Sostiene que el referido acto administrativo aun cuando señala en forma manuscrita el nombre de la contribuyente, los tributos y los períodos objeto de investigación fiscal, la base imponible de los impuestos a verificar y la identificación del funcionario actuante, sí cumple con los requisitos establecidos en el Ordenamiento Jurídico venezolano para su legalidad, pues la autorización del funcionario Néstor González, para realizar la fiscalización, consta del “... *listado aportado como prueba documental de donde se desprende que ese contribuyente si estaba incluido en el listado...*” de fiscalizaciones, el cual corre inserto al folio 185 de la primera pieza del expediente judicial.

Finalmente, solicita se declare con lugar el recurso de apelación ejercido contra la sentencia definitiva número 2044 dictada por el juzgado remitente, el 4 de noviembre de 2014.

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Vistos los términos del fallo apelado, así como las alegaciones expuestas en su contra por la representante judicial del Fisco Municipal, observa esta Sala, en el caso concreto, que la controversia planteada se circunscribe a decidir la procedencia del vicio de errónea interpretación de la norma contenida en el artículo 178 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

Preliminarmente, es preciso destacar que aun cuando la empresa contribuyente solicitó conjuntamente con el recurso contencioso tributario la suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado, el juez de mérito no emitió pronunciamiento alguno sobre ese particular; en razón de lo cual no procede en esta oportunidad consideración alguna en relación con dicha medida cautelar por ser accesoria a la acción principal de nulidad, cuya apelación corresponde ahora decidir. **Así se declara.**

Resuelto lo anterior, pasa esta alzada a decidir el aludido recurso y en tal sentido, observa lo siguiente:

Del vicio de errónea interpretación del artículo 178 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo.

La representación judicial del Fisco Municipal alega la errónea interpretación de la mencionada norma, por haber estimado el juzgado de mérito que la *Providencia Administrativa* número 019/2013 del 7 de enero de 2013, no cumplió con los requisitos legales de todo acto administrativo, en virtud de haber indicado de forma manuscrita la identificación de la contribuyente y el domicilio fiscal donde se verificaría el cumplimiento de dichos deberes formales.

Respecto a lo antes señalado, esta máxima instancia constata en el texto de la decisión apelada cursante a los folios 262 al 269 de la pieza número 2 del expediente judicial, la expresión del tribunal de instancia según la cual mediante *Providencia Administrativa* signada con el número 019/2013 del 7 de enero de 2013, fue autorizado el funcionario Néstor Salvador González, adscrito a la Gerencia de Fiscalización y Auditoría del Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda, para “... *revisar el acaecimiento del hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, así como la determinación de la obligación tributaria, pudiendo desarrollar las facultades de fiscalización previstas en el Código Orgánico Tributario de 2001...*”, [no obstante advirtió que la referida *Providencia* no indicó] *con grafismos propios del formato de la autorización, la identificación de la contribuyente, su Registro de Información Fiscal, período fiscal inicial a investigar, ni el domicilio fiscal donde se desarrollaría el procedimiento de fiscalización y determinación, sino que tales datos aparecen*

escritos a mano por el mencionado funcionario fiscal al momento de notificar el inicio del procedimiento a la parte recurrente...".
(Interpolado de la Sala).

En orden a lo anterior, es preciso traer a colación el artículo 178 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, el cual establece:

“... Toda fiscalización, a excepción de lo previsto en el artículo 180 de este Código, se iniciará con una providencia de la Administración Tributaria del domicilio del sujeto pasivo, en la que se indicará con toda precisión el contribuyente o responsable, tributos, períodos y, en su caso, los elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuantes, así como cualquier otra información que permita individualizar las actuaciones fiscales.

La providencia a la que se refiere el encabezamiento de este artículo, deberá notificarse al contribuyente o responsable, y autorizará a los funcionarios de la Administración Tributaria en ella señalados al ejercicio de las facultades de fiscalización previstas en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, sin que pueda exigirse el cumplimiento de requisitos adicionales para la validez de su actuación...". (Resaltado de esta Sala).

Sobre la base de lo antes expuesto, se concluye que los actos administrativos destinados a autorizar a los funcionarios y las funcionarias municipales en tareas de fiscalización del cumplimiento de disposiciones tributarias, necesariamente deben emitirse **previamente, de forma expresa y por escrito**, expedidas por la respectiva Administración Tributaria correspondiente, donde se indiquen con precisión los datos necesarios legalmente establecidos para su existencia jurídica.

Con base en la norma analizada en el caso concreto se observa al folio 86 del expediente judicial, la *Providencia Administrativa* identificada con el número *19/2013* del 7 de enero de 2013, mediante la cual fue autorizado el procedimiento de fiscalización tributaria a la contribuyente Inversiones SW 2000, C.A. (cuya denominación, registro de información fiscal y domicilio fiscal aparece en el texto del aludido acto administrativo en forma manuscrita), en los términos siguientes:

“... PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA #019/2013

En ejercicio de las competencias establecidas en la Ordenanza de Creación del Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio El Hatillo del Estado Miranda, publicada en la Gaceta Municipal N° 17/2002 Extraordinario en fecha 17 de octubre de 2002 y de conformidad con lo establecido en la Reforma Parcial de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio El Hatillo publicada en la Gaceta Municipal N° 458/2010 Extraordinario en fecha 30 de diciembre de 2010 y lo previsto en el Código Orgánico Tributario, por medio del presente acto se designa al funcionario Auditor Fiscal NESTOR (sic) SALVADOR GONZÁLEZ titular de la cédula de identidad N° V- 13.750.314, adscrito a la Gerencia de Fiscalización y Auditoría de esta Administración Tributaria Municipal para que realice una INVESTIGACIÓN FISCAL al contribuyente Inversiones SW 2000, C.A. [manuscrito] con número de RIF J-30533780-2 [manuscrito] desde el 1er [manuscrito] trimestre de 2009 [manuscrito] al 1er trimestre del año 2013, el cual está situado en Torre KPMG, Piso 2, Of-2A [manuscrito], Municipio El Hatillo.

En atención a esta providencia el funcionario Auditor Fiscal designado queda autorizado para verificar el hecho imponible vinculado con el impuesto de actividades económicas de industria, comercio, servicios y de índole similar, la base imponible, alícuota, la determinación y liquidación del impuesto, el cumplimiento de los deberes formales y obligaciones administrativas exigidas, requerir la exhibición de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Declaraciones Juradas de Ingresos Brutos presentadas al Municipio, Comprobantes de Pago, Estados de Cuenta Bancarios, Libros Legales, Libros Comerciales, soportes contables, tickets, facturas, guías de entrega o de despacho, acceder a los sistemas computarizados de contabilidad que lleve el contribuyente vinculados con el impuesto sobre actividades económicas, dejar constancia de que tipo de actividades económicas desarrollan y en general exigir toda la documentación incluso de carácter nacional, regional, municipal o metropolitano que demuestre la materialización del hecho imponible del impuesto municipal en referencia y su determinación tributaria, y desarrollar todas las facultades de fiscalización dispuestas en el Código Orgánico Tributario.

Para validar la legalidad de este documento puede comunicarse a los teléfonos 963-00-03/963-00-09 o por el correo electrónico fiscalización.suhat@alcaldiaelhatillo.gov.ve.

El Hatillo, a los siete (07) días del mes de enero del año dos mil trece.-

[Firma autógrafa ilegible]

Dariela Cancino

Superintendente Municipal Tributario (E)

Resolución N° SUHAT 061-2012 de fecha 16/07/2012, Gaceta Municipal N° 138 Extraordinario de fecha 16/07/2012...".

De la transcripción anterior, se constata que la referida *Providencia Administrativa*, emitida por la Superintendencia Municipal Tributaria del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda, el 7 de enero de 2013, autorizó al funcionario Néstor Salvador González, adscrito a la Gerencia de Fiscalización y Auditoría del Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda, para "... revisar el acaecimiento del hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, así como la determinación de la obligación tributaria..." desde el primer trimestre de 2009 hasta el primer trimestre del año 2013.

Al ser así, observa la Sala que la aludida *Providencia* aparentemente cumple los requisitos legales establecidos en el artículo 178 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, tal como lo señala el Fisco Municipal en su escrito de fundamentación de la apelación; sin embargo, los datos relativos a la contribuyente, atinentes a: (i) razón social de la compañía; (ii) Registro de Información Fiscal (RIF); (iii) domicilio fiscal; y (iv) períodos a fiscalizar, aparecen escritos a mano presuntamente por el funcionario fiscal actuante.

Vinculado a lo expuesto, cabe referir que en casos similares relacionados con actuaciones de la Administración Tributaria Nacional, perfectamente aplicables también al ámbito tributario municipal, esta Sala ha sostenido, mediante sentencia número 00568 del 16 de junio de 2010, caso: *Licorería El Imperio C.A.*, -reiterado en distintas decisiones- que la forma manuscrita de indicar los referidos datos en la *Providencia Administrativa* y no hacerlo "con grafismos propios del formato de la autorización", ha sido sancionada -en caso de no ser subsanada- con la nulidad del acto administrativo (así emitido), y de las actuaciones fiscales posteriores, por carecer de las formalidades o requisitos exigidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos para la validez de los actos administrativos, los cuales son de estricto cumplimiento por parte de los órganos de la Administración Pública. (*Vid.*, fallos números 00786, 00438, 01625, 00121, 00316 y 01060, de fechas 28 de julio de 2010, 6 de abril de 2011, 30 de noviembre de 2011, 29 de febrero de 2012, 18 de abril de 2012 y 26 de septiembre de 2013, casos: *Bar y Restaurant El Padrino; Vanscopy, C.A.; Inmobiliaria Data House, C.A.; Asociación Civil Centre Catalá de Caracas; Víveres y Licores La Salle, C.A. y Agencia de Loterías La Hechicera, C.A.*, respectivamente).

Conforme a la citada jurisprudencia, este Máximo Tribunal considera que el hecho referido a que un funcionario o una funcionaria de la Administración Pública señale en una *Providencia Autorizatoria* los datos del o la contribuyente en forma manuscrita, se traduce en un vicio de forma, el cual -en el caso de no ser subsanado o convalidado, por un acto administrativo posterior- acarrea como consecuencia jurídica la nulidad absoluta del acto administrativo, por incompetencia del funcionario o de la funcionaria que lo suscribe, conforme a lo establecido en el artículo 19, numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA).

En armonía con lo antes expresado, esta Sala Político-Administrativa mediante la sentencia número 01530 del 6 de noviembre de 2014, recaída en el caso: *Pan Pasteles Colonial, C.A.*, señaló que cuando en las *Providencias Autorizatorias* de los procedimientos de verificación fiscal -en este caso fiscalización-, los datos de identificación del o la contribuyente, así como su Registro de Información Fiscal (RIF) y domicilio, aparezcan escritos a mano, tal circunstancia no posee la suficiente entidad como para producir la nulidad absoluta de la misma ni de las sucesivas actuaciones fiscales, cuando tal defecto ha sido subsanado y convalidado por los actos administrativos posteriores, vale decir, por la *Resolución de Imposición de Sanción* o por el *Acta Fiscal*, por la *Resolución Culminatoria del Sumario* en el caso de haber sido presentado escrito de descargos o por la decisión administrativa decisoria del recurso jerárquico; considerando que dichos pronunciamientos ratifican la voluntad de la Administración Tributaria de realizar el procedimiento de verificación al o la contribuyente de que se trate.

Bajo la óptica de lo anterior, este Supremo Tribunal observa en el caso de autos que efectivamente la citada *Providencia Administrativa* autorizatoria del procedimiento de fiscalización contiene los datos de identificación de la contribuyente completados en forma manuscrita; sin embargo, se advierte de las actas procesales que tanto el *Acta Fiscal* distinguida con las letras y números *SUHAT: 019-036-2013* de fecha 5 de abril de 2013, como la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* signada con el alfanumérico *R.C.S-11-2013* del 18 de junio de 2013, emitida por el Superintendente Municipal de Administración Tributaria del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda, contienen con grafismos propios del formato del acto administrativo, la identificación de la sociedad mercantil Inversiones SW 2000, C.A., esto es, razón social, Registro de Información Fiscal (RIF) y domicilio fiscal, además se encuentra suscrita por el ciudadano Humberto Pino, en su condición de Superintendente Municipal de Administración Tributaria de la Alcaldía del referido ente político-territorial, conforme a designación contenida en la *Resolución* número 025/2013 del 3 de mayo de 2013.

Sobre esa base, considera esta alzada que el error en el cual incurrió el aludido órgano exactor al indicar los datos de la contribuyente de manera manuscrita en la *Providencia Administrativa* número 019/2013, fue subsanado y convalidado por los actos administrativos posteriores, los cuales fueron anteriormente identificados. **Así se establece.**

Por consiguiente, esta alzada estima procedente la denuncia efectuada por el Fisco Municipal en su escrito de apelación, referido al vicio de errónea interpretación del artículo 178 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo; en consecuencia, se declara con lugar la apelación interpuesta por la representación fiscal y se revoca la sentencia definitiva número 2044 dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, el 4 de noviembre de 2014. **Así se decide.**

Revocado como ha quedado el fallo de instancia, corresponde a esta Sala Político-Administrativa emitir pronunciamiento sobre los alegatos esgrimidos por la contribuyente en el recurso contencioso tributario ejercido el 11 de febrero de 2014, contra la *Resolución Culinatoria del Sumario Administrativo* signada con el alfanumérico *R.C.S-11-2013* del 18 de junio de 2013.

A tal fin se observa que la *litis* queda limitada a decidir la nulidad de: *i)* la *Resolución Culinatoria del Sumario Administrativo*, por cuanto la *Providencia Administrativa* número 019/2013 a través de la cual se autoriza el procedimiento de fiscalización, no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos; y *ii)* el *Acta Fiscal* identificada con las letras y números *SUHAT: 019-036-2013*, por violentar el principio de irretroactividad de la Ley previsto en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y el principio de confianza legítima o expectativa plausible y seguridad jurídica.

1.- De la nulidad de la *Resolución Culinatoria del Sumario Administrativo* signada con el alfanumérico *R.C.S-11-2013* del 18 de junio de 2013, por no cumplir la *Providencia* autorizatoria del procedimiento de fiscalización, con los requisitos establecidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

La representación judicial de la empresa Inversiones SW 2000, C.A., sostiene que la *Resolución Culinatoria del Sumario* identificada con las siglas *SUHAT/0158/0539/2013*, del 11 de diciembre de 2013, se encuentra viciada de nulidad absoluta, pues la *Providencia Administrativa* número 019/2013 a través de la cual se autoriza el procedimiento de fiscalización, no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, dado que "... *los datos identificatorios* (sic) de [su] representada aparecen escritos a mano por el supuesto funcionario actuante (*Néstor Salvador González*) al momento de notificar el procedimiento de verificación a [su] representada *INVERSIONES SW 2000 C.A...*". (Corchetes de la Sala).

Sobre esta denuncia, esta Sala considera -tal como fue resuelto en el punto anterior-, que la indicación de forma manuscrita de los datos de identificación de la contribuyente, en la *Providencia Autorizatoria* del procedimiento de fiscalización, fue subsanada con los actos administrativos contenidos en el *Acta Fiscal* distinguida con las letras y números *SUHAT: 019-036-2013* de fecha 5 de abril de 2013 y en la *Resolución Culinatoria del Sumario Administrativo* distinguida con las letras y números *R.C.S-11-2013* del 18 de junio del mismo año, por consiguiente, se desestima el aludido alegato de nulidad. **Así se decide.**

2.- Nulidad absoluta del *Acta Fiscal* identificada con las letras y números *SUHAT: 019-036-2013*, por violentar el principio de irretroactividad de la Ley previsto en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y el principio de confianza legítima o expectativa plausible.

La aludida representación judicial de la empresa Inversiones SW 2000, C.A., sostiene que la Administración Tributaria Municipal a los efectos de la determinación del reparo en materia de impuesto sobre actividades económicas, aplicó retroactivamente un "*criterio actual*", pues el órgano exactor al momento de realizar la fiscalización precisó que la actividad comercial realmente ejercida por la empresa Inversiones SW 2000, C.A., durante los ejercicios fiscales comprendidos desde el 1º de octubre de 2008 al 31 de diciembre de 2012, es la venta de bienes inmuebles (apartamentos del complejo multifamiliar, denominado Residencias Lomas Classic, en la urbanización Lomas del Sol, calle, parcelas 4 y 5, sector Tullerías, en la Jurisdicción del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda), la cual se encuentra gravada con una alícuota del dos coma cinco por ciento (2,5%) de los ingresos brutos obtenidos por la explotación de dicha actividad.

Afirma la recurrente que la actividad comercial desarrollada en el aludido ente local, se encuentra gravada con el cero coma sesenta por ciento (0,60%) de los ingresos brutos, tal como fue autorizado por la Alcaldía del referido ente local mediante la Licencia de Industria y Comercio número 14, otorgada en fecha 29 de mayo de 2009.

En este sentido expone, que con dicha licencia y con las solvencias de impuesto sobre inmuebles urbanos otorgados por la propia Alcaldía del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda, se le "... *generaron derechos subjetivos e intereses legítimos, particularmente en cuanto a la expectativa económica y planificación para el pago oportuno del tributo; significa que lo que pagó [su] representada bajo la vigencia de esta Licencia [fue] de buena fe y en respeto a la autoridad de la Administración Fiscal...*". (Agregados de la Sala).

Así, la contribuyente afirma que la Administración Tributaria Municipal quebrantó el principio de confianza legítima al reclasificar la actividad ejercida por la empresa Inversiones SW 2000, C.A., gravada según lo dispuesto en la licencia otorgada con una alícuota impositiva del 0,60%.

Sostiene que tal proceder implica una aplicación retroactiva del antecedente administrativo que se generó al otorgarle las solvencias de inmuebles urbanos para los ejercicios fiscales 2009, 2010, 2011 y 2012, y además dicha modificación se realizó "... *sin que mediase al respecto ningún tipo de notificación, a [su] representada INVERSIONES SW 2000, C.A.* (Interpolado de la Sala).

Respecto a la denuncia de violación al principio de irretroactividad de las normas en materia tributaria, vale destacar el contenido del artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual dispone lo siguiente:

"Artículo 24. Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando disponga menor pena. Las Leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aún en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales las pruebas ya evacuadas se estimarán, en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.

Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o rea".

Como puede verse claramente de la norma antes transcrita, la aplicación retroactiva de las disposiciones legislativas está prohibida por imperativo constitucional, admitiéndose excepcionalmente su aplicación hacia el pasado únicamente en casos en que beneficien al destinatario de las mismas.

La consagración del principio de irretroactividad de la ley, encuentra su justificación en la seguridad jurídica que debe ofrecer el ordenamiento jurídico a los ciudadanos y ciudadanas, en el reconocimiento de sus derechos y relaciones ante la mutabilidad de aquél.

En este orden de ideas, vale destacar el artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2001, reproducido en el mismo tenor en el Código homónimo de 2014, de la siguiente manera:

"Artículo 8.- Las Leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieron se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aún en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor". (Destacado de la Sala).

La norma anteriormente transcrita, establece el principio de irretroactividad de la ley en ámbito específico del derecho tributario, al preceptuar que las leyes tributarias tendrán vigencia a partir del vencimiento del término previo que ellas mismas establezcan.

Ahora bien, en relación con el principio de confianza legítima y expectativa plausible, la Sala Político-Administrativa en sentencias números 01181 y 00143 del 28 de septiembre de 2011 y del 7 de marzo de 2017, casos: *Arnaldo José Arocha Rincones y Organización Líder 2000, C.A.*, respectivamente, dictaminó lo siguiente:

"... el principio de confianza legítima, que rige la actividad administrativa, está referido a la concreta manifestación del principio de buena fe en el ámbito de la actividad administrativa y cuya finalidad es el otorgamiento a los particulares de garantía de certidumbre en sus relaciones jurídico-administrativas (ver sentencia N° 1.171 del 4 de julio de 2007).

Asimismo, se ha manifestado que el principio de la confianza legítima (sentencia de esta Sala N° 213 del 18 de febrero de 2009) constituye la base de los vínculos que existe entre el Poder Público y los ciudadanos, cuando a través de su conducta, revelada en sus declaraciones, actos y doctrina consolidada, se pone de manifiesto una línea de actuación que la comunidad o sujetos específicos de ella esperan se mantenga. Este principio alude así a la

situación de un sujeto dotado de una expectativa justificada de obtener una decisión que esté en consonancia con lo que se ha venido resolviendo...”.

De acuerdo a los fallos citados, la confianza legítima constituye el otorgamiento a los ciudadanos y a las ciudadanas de una garantía de certidumbre en sus relaciones jurídico-administrativas, esperando que la Administración continúe resolviendo tal como lo ha venido haciendo en una materia determinada, considerando sus actuaciones reiteradas.

Al respecto, debe atenderse también a lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, cuyo contenido es del siguiente tenor:

“Artículo 11. Los criterios establecidos por los distintos órganos de la Administración Pública podrán ser modificados, pero la nueva interpretación no podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados. En todo caso, la modificación de los criterios no dará derecho a la revisión de los actos definitivamente firmes”. (Resaltado de la Sala).

Conforme al precepto transcrito ciertamente los criterios de la Administración no son inmutables, pueden cambiar, siempre que la nueva interpretación no se aplique a situaciones anteriores, excepto cuando la aplicación del nuevo criterio sea más favorable al administrado, supuesto en el cual podrá aplicarse retroactivamente. En relación a esta disposición la Sala ha establecido que:

“... En sentencia N° 514 de fecha 3 de abril de 2001, esta Sala indicó que una muestra significativa de la consagración del principio de confianza legítima en nuestro ordenamiento jurídico es el artículo 11 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, con base en el cual, las actuaciones reiteradas de un sujeto frente a otro, en este caso de la Administración Pública, hacen nacer expectativas jurídicas que han de ser apreciadas por el juez y justamente, los criterios administrativos, si bien pueden ser cambiados, son idóneos para crear tales expectativas.

(...)

Vale destacar que, al igual que ocurre con los criterios jurisprudenciales, los que provienen de la actividad administrativa pueden ser revisados, ya que tal posibilidad está inmersa dentro de la diversa naturaleza de las situaciones sometidas al conocimiento y revisión a través del ejercicio de las funciones jurisdiccional y administrativa, sólo que ese examen no debe ser aplicado de forma indiscriminada o con efectos retroactivos perniciosos.

De la transcripción anterior, se desprende que a los fines de constatar la existencia de la violación de tal principio es necesaria la preexistencia de un criterio administrativo que regule el mismo supuesto de hecho.

Por consiguiente, a los fines de constatar la existencia de la violación de tal principio es necesaria la preexistencia de un criterio administrativo que regule el mismo supuesto de hecho. (Vid., sentencia número 1022 del 27 de julio de 2011, caso: *Automil, C.A.*). (Resaltados de la Sala).

Igualmente, esta alzada respecto a los principios de confianza legítima y expectativa plausible ha afirmado que tales principios o valores no pueden invocarse o predicarse **en una situación de ilegalidad o al margen de la ley**, pues significaría reforzar y perpetuar conductas contrarias a derecho en lugar de contribuir en la consolidación de la seguridad y estabilidad del sistema jurídico legal venezolano. (Vid., sentencia de esta Sala número 00292 del 25 de marzo de 2015, caso: *Promotora Parque La Vega C.A.*).

Hechas las consideraciones anteriores, se impone analizar si en el supuesto de autos la Administración Tributaria Municipal al reclasificar las actividades comerciales de la recurrente, modificó de tal manera un criterio precedente cuya aplicación al caso concreto, la actora podía presumir legítimamente, y si ello devino en un menoscabo de los invocados principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

A tal efecto, resulta pertinente citar el artículo 23 de la “*Ordenanza sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índoles similares del Municipio El Hatillo del Estado Miranda*”, publicada en Gaceta Municipal número 12/2006 Extraordinario, de fecha 31 de marzo de 2006, establecido en los mismos términos en la “*Ordenanza sobre actividades económicas de industria, comercio o de índoles similares del Municipio El Hatillo del Estado Miranda*”, publicada en la Gaceta Municipal del 30 de diciembre de 2010, bajo el número 458/2010 Extraordinario, (ambas normas vigentes durante los períodos investigados); el cual establece a los administrados y a las administradas la obligación de notificar a la Alcaldía, los cambios en las características de la licencia inicialmente otorgada. El mencionado artículo establece:

“Artículo 23. Las modificaciones a las condiciones generales bajo las cuales fue expedida la licencia, deberán ser notificadas por el contribuyente mediante el mismo procedimiento seguido para la solicitud, antes de la ocurrencia de tales modificaciones, documentado únicamente las condiciones objeto de modificación.

*En el caso en que se considere improcedente la modificación solicitada, se notificará de ello al interesado mediante resolución motivada, concediéndole un plazo de quince (15) días continuos, para que adecue su situación a las condiciones originales o resuelva por las diferencias que se consideró improcedente la modificación. **El incumplimiento de esta decisión será considerada como infracción y por ende susceptible de aplicación de la sanción correspondiente**". (Resaltado de esta Sala).*

Así, tal como lo dispone la norma transcrita, si posterior a la clasificación inicial resulta que el o la contribuyente desea ejercer una actividad distinta a la originalmente permitida, ésta se encuentra en la obligación legal de notificar al órgano recaudador de dicho cambio, antes de la ocurrencia de tales modificaciones, mediante el mismo procedimiento seguido para la solicitud de la licencia.

En refuerzo de lo anterior, vale destacar el contenido de los artículos 45 y 49 de las citadas normas, los cuales disponen acerca de la verificación de las declaraciones y de las facultades de inspección de la Administración Tributaria Municipal, lo siguiente:

“Artículo 45. La Administración Tributaria Municipal, si lo estima conveniente, examinará las declaraciones juradas y podrá realizar las investigaciones que estime pertinentes y aún pedir la exhibición de los libros y comprobantes del contribuyente para verificar la exactitud de los datos suministrados o la sinceridad de las actividades realizadas. Si tales investigaciones y verificaciones se encontrare que debe modificarse la clasificación o el aforo, la Administración Tributaria Municipal, procederá en consecuencia y lo resuelto lo notificará al contribuyente, de conformidad con lo dispuesto en esta Ordenanza y el Código Orgánico Tributario”.

“Artículo 49. De conformidad con lo dispuesto en esta Ordenanza, la Administración Tributaria Municipal podrá verificar en cualquier momento el cumplimiento de lo previsto en ella por parte de los sujetos pasivos, así como investigar las actividades de aquellos que no hubieren presentado sus declaraciones juradas. Esta disposición es extensiva a cualquier persona natural o jurídica que se dedique a actividades industriales, comerciales o de índole similar en la jurisdicción de este Municipio aun cuando no tenga licencia o estén exentos o exonerados del pago del impuesto previsto en esta Ordenanza”. (Resaltado y subrayado de esta alzada).

De los citados artículos, se desprenden las facultades de la Administración Tributaria en el Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda, para: *i)* verificar de oficio en cualquier momento, la veracidad de la información suministrada por los y las contribuyentes respecto a sus ingresos y actividad comercial; y *ii)* en caso de ser necesario, el órgano exactor podrá reclasificar la actividad autorizada inicialmente, debiendo:

primero notificar a la contribuyente; y luego, efectuar los reparos pertinentes, referentes a los impuestos causados y no liquidados, e imponer las multas correspondientes. (*Vid.*, sentencia número 0006 del 9 de enero de 2008, caso: *Alimentos Arcos Dorados De Venezuela, C.A.*).

En ese orden de ideas y circunscribiéndonos al caso de autos, esta alzada observa de las actas insertas en el expediente, los siguientes hechos:

1.- En fecha 29 de mayo de 2009, la Alcaldía del aludido ente político-territorial, otorgó a la contribuyente la “*Licencia de Construcción de Obra*” (cuyo original riela al folio 141 de la primera pieza del expediente judicial), en la cual se autorizó a la referida empresa la “*construcción de edificios para viviendas multifamiliar*”, actividad cuyo código arancelario es el 5000101, gravada con el 0,60% de los ingresos brutos.

2.- En fecha 5 de abril de 2013, la Administración Tributaria Municipal con fundamento en los citados artículo 45 y 46 de la “*Ordenanza sobre actividades económicas de industria, comercio o de índoles similares del Municipio El Hatillo del Estado Miranda*”, publicada en la Gaceta Municipal del 30 de diciembre de 2010, dictó el *Acta Fiscal* identificada con las letras y números *SUHAT: 019-036-2013*, notificada el 16 de abril de 2013, mediante el cual objetó una diferencia de impuesto sobre actividades económicas por el monto de un millón cuatrocientos dieciocho mil ochenta y un bolívares sin céntimos (Bs. 1.418.081,00) debido a lo siguiente:

“... la sociedad mercantil Inversiones SW 2000, C.A., ejerce la actividad de venta de bienes inmuebles identificada con el Código N° 83101 correspondiente a ‘Oficinas de Compra y Venta de Inmuebles’ con el tipo impositivo 2,5% y el mínimo tributario de 50 Unidades Tributarias, según el clasificador de actividades económicas, anexo a la Ordenanza sobre Actividades Económicas de Industria Comercio o de Índoles Similares vigente para los períodos fiscales comprendidos entre el 01/10/2008 hasta el 31 de diciembre de 2010...”. Tal como se indica a continuación:

<i>Código</i>	<i>Actividad</i>	<i>Alicuota</i>	<i>Mínimo Tributable</i>

83101	Oficinas de Compra y venta de inmuebles	2,5%	50 Unidades tributarias
-------	---	------	-------------------------

Ahora bien, a partir del período fiscal del 1/01/2011 al 31/12/2012, la actividad que ejerce la contribuyente se enmarca dentro del Código de actividad N° 10002, con el tipo impositivo 2,50%, según el clasificador de actividades económicas, anexo a la Ordenanza sobre Actividades Económicas de Industria Comercio o de Índoles Similares del Municipio El Hatillo, publicada en Gaceta Municipal N° 458/2010, en fecha 30 de diciembre de 2010. Tal como se indica a continuación:

Código	Actividad	Alicuota	Mínimo Tributable
10002	Venta de bienes inmuebles	2,5%	10 Unidades tributarias

...”.

3.- En fecha 18 de junio de 2013, la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda, dictó la *Resolución Culminatoria del Sumario* signada con las letras y números *R.C.S-II-2013*, mediante la cual procedió a confirmar el *Acta Fiscal* identificada con las letras y números *SUHAT:019-036-2013*, del 5 de abril de 2013, y en consecuencia, determinó: *i)* reparo de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, para los períodos fiscales comprendidos entre los meses de octubre de 2008 y diciembre de 2012 (impositivos desde el primer trimestre de 2009 al primer trimestre de 2013), por la suma de un millón cuatrocientos dieciocho mil ochenta y un bolívares sin céntimos (Bs. 1.418.081,00); *ii)* multa por contravención, conforme a lo establecido en los artículos 81 y 111 del texto orgánico tributario de 2001, aplicable en razón del tiempo, por un millón ciento sesenta y cuatro mil seiscientos nueve bolívares con cincuenta y cuatro céntimos (Bs. 1.164.609,54); y *c)* intereses moratorios “... desde la fecha de la liquidación del impuesto a pagar, hasta la extinción total de la deuda, de acuerdo a lo que consagra el artículo 66...” *eiusdem*.

4.- De la Cláusula Segunda del documento constitutivo de la empresa Inversiones SW 2000, C.A., (inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda el 26 de mayo de 1998, bajo el número 40, tomo 181-A-1998 sgd., de los Libros de Autenticaciones llevados por esa oficina), cuya copia certificada corre inserta a los folios 210 al 225 de la segunda pieza de las actas procesales, se evidencia que el objeto principal de la compañía “... es la realización de todo tipo de inversión referida a la compra, venta y permuta de bienes inmueble o muebles, con el ánimo de revenderlos, permutarlos o arrendarlos; en especial, la adquisición de acciones, cuotas o derechos de participación en comunidades o sociedades mercantiles y civiles en forma privado el mercado bursátil...”.

Sobre el particular, se observa que la propia contribuyente reconoce en su recurso contencioso tributario, que la actividad económica ejercida en el aludido ente local es la “... **construcción y venta** por cuenta propia de un complejo multifamiliar, denominado *Residencias Lomas Classic*, en la urbanización *Lomas del Sol*, calle, parcelas 4 y 5, sector *Tullerías*, en la Jurisdicción del Municipio El Hatillo del Estado Miranda; durante los ejercicios fiscales comprendidos desde el 1° de octubre de 2008 al 31 de diciembre de 2012, a través de la **Licencia de Industria y Comercio N° 14**, otorgada por el [aludido ente local] en fecha 29 de mayo de 2009, con el Código 5000101 para ejercer la actividad económica...” (Agregado de la Sala).

5.- La representación judicial de la sociedad mercantil Inversiones SW 2000, C.A., no trajo a los autos, ningún medio de prueba con el fin de probar que desarrollaba sólo la actividad comercial de construcción de obras y no se dedicaba a la actividad comercial de venta de apartamentos en el aludido Municipio.

De lo anterior, se evidencia que la actividad económica autorizada por la Alcaldía del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda, fue la “*construcción de edificios para viviendas multifamiliar*”, gravada con una alícuota impositiva del 0,60%, no obstante, al momento de la fiscalización, la Administración Tributaria Municipal detectó que la sociedad mercantil Inversiones SW 2000, C.A., se dedicó durante los períodos fiscalizados a una actividad comercial distinta a la autorizada, esto es, la venta de bienes inmuebles, constituidos por apartamentos del complejo multifamiliar, denominado *Residencias Lomas Classic*, en la urbanización *Lomas del Sol*, calle, parcelas 4 y 5, sector *Tullerías*, en la Jurisdicción del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda, durante los ejercicios fiscales comprendidos desde el 1° de octubre de 2008 al 31 de diciembre de 2012.

Por consiguiente, el Superintendente Municipal de Administración Tributaria de la referida entidad político-territorial, luego reclasificar la actividad ejercida por la aludida empresa, ajustó la alícuota del impuesto, a la legalmente correspondiente en virtud de la actividad efectivamente desarrollada, es decir, la venta de bienes inmuebles, la cual se encuentra gravada con el 2,5% de los ingresos brutos obtenidos por la contribuyente durante los períodos fiscalizados, tal como lo disponen los artículos 45 y 49 de: i) la “*Ordenanza sobre actividades económicas de industria, comercio o de indoles similares del Municipio El Hatillo del Estado Miranda*”, publicada en Gaceta Municipal número 12/2006 Extraordinario, de fecha 31 de marzo de 2006, vigente para los períodos fiscales comprendidos entre el 1° de octubre de 2008 y el 31 de diciembre de 2010; y ii) la “*Ordenanza sobre actividades económicas de industria, comercio o de indoles similares del Municipio El Hatillo del Estado Miranda*”, publicada en la Gaceta Municipal del 30 de diciembre de 2010, bajo el número 458/2010 Extraordinario, aplicable a los ejercicios impositivos que van desde el 1° de enero de 2011 hasta finalizar el primer trimestre de 2013.

Con fundamento en lo anterior, esta Sala observa que el ente local al determinar la diferencia de impuesto y aplicar las multas correspondientes, no aplicó retroactivamente la ley, pues las mencionadas Ordenanzas Municipales de 2006 y 2010, vigentes *ratione temporis*, establecían claramente que la explotación de la actividad comercial referida a la venta de bienes inmuebles se encuentra gravada con una alícuota impositiva del 2,5%.

Por otra parte, en relación con la denunciada violación al principio de confianza legítima o expectativa plausible, esta Alzada advierte que no consta en autos elemento de prueba alguno dirigido a desvirtuar la presunción de legalidad y legitimidad de la cual se encuentran revestidos los actos administrativos impugnados, en relación con la objeción fiscal realizada sobre la actividad comercial ejercida por la contribuyente en el aludido Municipio, esto es, la venta de bienes inmuebles. Por el contrario, la propia recurrente reconoce en su escrito recursivo, que desarrollaba tal actividad comercial, lo cual, incluso se verifica de la segunda cláusula del documento constitutivo de la empresa, al momento de solicitar la licencia.

En este sentido, esta Máxima Instancia advierte que el hecho de haberle sido otorgada por parte de la Alcaldía del Municipio El Hatillo, la licencia de “*construcción de edificios para viviendas multifamiliar*”, y emitido las solvencias de impuestos municipales, correspondientes a los períodos fiscalizados (cuyas copias simples cursan a los folios 142 al 174 de la primera pieza del expediente judicial); no implica que se haya creado una expectativa plausible a favor de la contribuyente, pues el aludido Municipio emitió dichos documentos partiendo de la información suministrada por la empresa de autos.

Visto lo anterior, se debe precisar que la contribuyente al ejercer una actividad distinta a la permitida en la licencia, se encontraba en la obligación de notificar a la Alcaldía del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda, de dicho cambio -previamente a su explotación-, conforme a lo dispuesto en el artículo 23 de las citadas Ordenanzas.

De este modo, esta Sala considera que la confianza legítima o expectativa plausible no son principios o valores que puedan invocarse o predicarse en una situación de ilegalidad o al margen de la ley, puesto que ello implicaría reforzar y perpetuar conductas contrarias a derecho, en lugar de contribuir en la consolidación de la seguridad y estabilidad jurídica del sistema jurídico legal venezolano, por ende, no puede la empresa recurrente pretender tener una expectativa plausible nacida de una actuación ilegítima, representada en el caso de autos, por el ejercicio de una actividad comercial

-la venta de bienes inmuebles- sin la respectiva autorización legal por parte de la Alcaldía del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda, siendo la misma contribuyente quien debió desde un principio notificar al órgano exactor, que ejercía tal actividad comercial. **Así se declara.**

Conforme a lo anteriormente expuesto, concluye esta Sala que la Administración Tributaria Municipal al momento de determinar la diferencia de impuesto, sanciones y estimar que proceden los intereses de mora, actuó apegada a lo establecido en los artículos 23, 45 y 49 de las “*Ordenanza sobre actividades económicas de industria, comercio o de indoles similares del Municipio El Hatillo del Estado Miranda*”, de 2006 y 2010, aplicables al caso de autos, pues con la notificación del *Acta Fiscal* identificada con las siglas *SUHAT: 019-036-2013*, efectuada el 16 de abril de 2013, el aludido ente local cumplió el deber de notificar a la contribuyente de la reclasificación de la actividad desarrollada por la contribuyente. **Así se determina.**

En consecuencia, esta Sala considera improcedente la denuncia de la recurrente, según la cual en el acto administrativo impugnado viola los principios de irretroactividad de la Ley y de confianza legítima o expectativa plausible. **Así se establece.**

Vistas las consideraciones precedentes, resulta forzoso para esta Sala declarar con lugar el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del Municipio El Hatillo del Estado Bolivariano de Miranda contra la sentencia definitiva número 2044 dictada el 4 de noviembre de 2014, por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **anula. Así se decide.**

Finalmente, se declara **sin lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, contra la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* signada con el alfanumérico *R.C.S-11-2013* del 18 de junio de 2013, emitida por el Superintendente Municipal de Administración Tributaria del referido ente político territorial, notificada el 11 de diciembre de 2013, la cual queda **firme. Así se determina.**

Por consiguiente, esta máxima instancia condena en costas a la contribuyente Inversiones SW 2000, C.A., en el monto de cinco por ciento (5%) de la cuantía del recurso contencioso tributario. **Así se declara.**

V DECISIÓN

Sobre la base de las consideraciones 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.- **CON LUGAR** la apelación ejercida por la representación judicial del **MUNICIPIO EL HATILLO DEL ESTADO BOLIVARIANO DE MIRANDA**, contra la sentencia definitiva número 2044 dictada el 4 de noviembre de 2014, por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **REVOCA.**

2.- **SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad de comercio **INVERSIONES SW 2000, C.A.**, contra la *Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo* signada con el alfanumérico *R.C.S-11-2013* del 18 de junio de 2013, emitida por el Superintendente Municipal de Administración Tributaria del referido ente político territorial, notificada el 11 de diciembre de 2013, la cual queda **FIRME.**

Se **CONDENA EN COSTAS PROCESALES** a la contribuyente en los términos expuestos en esta decisión judicial.

Publíquese, regístrese y notifíquese. 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 dieciséis (16) días del mes de mayo del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta
**MARÍA
CAROLINA
AMELIACH
VILLARROEL**

La Magistrada,
**BÁRBARA
GABRIELA
CÉSAR
SIERO**

La Magistrada

El
Vicepresidente
- Ponente
**MARCO
ANTONIO
MEDINA
SALAS**

El Magistrado
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

**EULALIA
COROMOTO
GUERRERO
RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha diecisiete (17) de mayo del año dos mil diecisiete, se publicó y registró la anterior
sentencia bajo el N° 00583.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD