



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Magistrada Ponente: **MARÍA CAROLINA AMELIACH VILLARROEL**
Exp. N° 2014-0013

Adjunto al Oficio N° 970/203 de fecha 18 de diciembre de 2013, recibido el día 7 de enero del año 2014, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente signado con el número 2010-000020 (nomenclatura de ese Tribunal), contentivo del recurso de apelación ejercido el 3 de diciembre de 2013 por el abogado Rodrigo Lange Carías (INPREABOGADO N° 146.151), actuando como apoderado judicial de la sociedad de comercio **GALAXY ENTERTAINMENT DE VENEZUELA C.A.**, inscrita, según consta en autos, en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del entonces Distrito Federal y Estado Miranda, el 25 de abril de 1995, bajo el N° 15, Tomo 112-A-Pro; representación que se desprende del instrumento poder que riela a los folios 229 al 233 del expediente judicial, contra la sentencia definitiva N° 034/2012 de fecha 28 de septiembre de 2012, dictada por el referido Juzgado Superior, mediante la cual se declaró sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por el abogado Leslie Miranda Rodríguez (INPREABOGADO N° 112.887), actuando como apoderado judicial de la mencionada contribuyente, tal como se evidencia de documento poder que riela a los folios 40 al 43 de las actas procesales.

Dicho medio procesal fue incoado en fecha 29 de enero de 2010, contra la Resolución N° 437-2009 del 16 de noviembre de 2009, dictada por la Alcaldesa del **MUNICIPIO IRIBARREN DEL ESTADO LARA**, en la que se declaró parcialmente con lugar el recurso jerárquico interpuesto por la sociedad mercantil recurrente contra la Resolución N° 042F-2008 del 15 de agosto de 2008, emitida por la Gerente General (E) del Servicio Municipal de Administración Tributaria del indicado ente político territorial, por medio de la cual determinó un reparo fiscal en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicio o de Índole Similar, multas de conformidad con lo establecido en los artículos 96, numerales 2 y 5 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar de los años 2000 y 2001 y “109 de la Ordenanza de Hacienda Pública Municipal vigente”; y liquidó intereses moratorios a tenor del artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis* por el monto total de ciento cuarenta y siete mil trescientos bolívares con sesenta y tres céntimos (Bs. 147.300,63), para los ejercicios fiscales correspondientes a los años 2001, 2002 y 2003.

El 18 de diciembre de 2013, el Tribunal *a quo* oyó en ambos efectos la apelación incoada por la contribuyente y remitió el expediente de la causa a esta Sala Político-Administrativa.

En fecha 15 de enero de 2014, se dio cuenta en Sala y, por auto de esa misma fecha, se designó Ponente a la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel, 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. No hubo contestación.

El 5 de febrero de 2014, el apoderado judicial de la sociedad mercantil recurrente presentó escrito de fundamentación de su apelación.

Por auto del 12 de marzo de 2014, se dejó constancia del vencimiento del lapso para la contestación de la apelación por lo que de conformidad con el artículo 93 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la presente causa entró en estado de sentencia.

Mediante diligencia del 5 de agosto de 2015, el apoderado judicial de la contribuyente solicitó se dicte sentencia en la presente causa.

El 17 de diciembre de 2015, la abogada Carmen Teresa Goicochea (INPREABOGADO N° 72.446), actuando en representación del ente político-territorial, tal como se desprende de documento poder que riel a los folios 290 y 291 del expediente judicial, solicitó se dicte sentencia definitiva.

En fecha 14 de enero de 2016, se hizo constar que el 23 de diciembre de 2015, se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en esa misma fecha.

Mediante escrito presentado el 20 de julio de 2016, la representación judicial del Municipio Iribarren del Estado Lara pidió se dicte el fallo definitivo.

El 10 de agosto de 2016, la representación en juicio del sujeto pasivo requirió sea emitida la decisión correspondiente.

En fechas 22 de noviembre de 2016 y 8 de agosto de 2017, los representantes judiciales del Municipio antes indicado y de la contribuyente, en ese orden, solicitaron a esta Máxima Instancia que se pronuncie sobre el fondo del asunto.

Por auto del 9 de agosto de 2017, se dejó constancia que el 24 de febrero de igual año, 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. Asimismo, se reasignó la Ponencia a la Magistrada María Carolina Ameliach Villarroel.

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

I ANTECEDENTES

En fecha 25 de agosto de 2007, el Servicio Municipal de Administración Tributaria (SEMAT) de la Alcaldía del Municipio Iribarren del Estado Lara, mediante Acta de Reparación N° 082-2007, notificada el 30 de agosto de igual año, a la contribuyente Galaxy Entertainment de Venezuela, C.A., dejó sentado lo siguiente:

“(…)

Se le solicitó a la contribuyente (...) los libros legales de contabilidad, Balance de Comprobación, los ingresos obtenidos en el Municipio Iribarren y las facturas de ventas para los períodos objeto de inspección fiscal. Esta consignó solamente los reportes denominados por la misma SISTEMA DE FACTURACIÓN MAYOR ANÁLITICO DE INGRESOS DE LOS AÑOS 2000, 2001 Y 2002, sin los documentos que soporten los mismo, no consignó los libros de contabilidad ni el Balance de Comprobación, lo cual impide tener con certeza el movimiento económico del establecimiento y poder obtener elementos de juicios necesarios que permitan determinar una base imponible cierta. Las facturas constituyen la herramienta de la Ley que evidencian y sustentan las operaciones de la empresa. Su correcto registro en libros constituye la base sobre la cual se determina la existencia y cuantía de la obligación tributaria, al no poder cotejar su contabilización, no puede tenerse como satisfactorio los registrados en los reportes consignados y por tanto realizar la determinación sobre base cierta; en consecuencia al no ser posible dar como cierto la información suministrada se procederá a determinar la base imponible sobre base presunta (...).

Para efectuar la determinación sobre base presuntiva se aplicará el método de inflación de conformidad con lo establecido en el artículo 133 del Código Orgánico Tributario vigente. En el caso de la contribuyente (...) para obtener la base imponible y calcular la cuantía de la obligación tributaria, se tomó del archivo de contribuyentes fiscalizados por conceptos de impuesto sobre actividades económicas, los ingresos declarados en el ejercicio económico enero 1999 diciembre 2000 de una empresa con características y condiciones similares (...), obtenida la base imponible para la actividad de ESTACIONES DE RASTREADORAS Y RETRANSMISORAS DE RADIO Y TELEVISIÓN, clasificación 505, alícuota 6% mínimo tributario de 1,10 (U.T) mensual, (...) se determinará la obligación tributaria según la Fiscalización.

(…)

Vistos los hechos y las circunstancias que la contribuyente (...) no suministró los libros, documentos legales y contables que permitieran de alguna manera determinar los ingresos reales de la empresa, esta Administración Tributaria Municipal procederá a la DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTIVA utilizando como elemento técnico el método de inflación, se tomó del archivo de contribuyente por concepto del impuesto sobre actividades económicas, la base imponible en el mes de diciembre 2000 de una empresa con características y condiciones similares Bs. 208.985.212,40. Esta información se utilizará para determinar los ingresos por inflación (desde enero de 2001 hasta diciembre 2005), tal como se describe a continuación:

Procedimiento de Inflación en los términos de Inflación:

Los ingresos de Bs. 208.292.405,63 (correspondiente al valor a ser actualizado) este ingreso se multiplica por el factor promedio de inflación resultante de dividir la tasa del mes de enero 2001 entre diciembre 2000 para obtener los ingresos del mes de enero 2001. Al resultado mencionado se le aplica el mismo procedimiento, pero utilizando como factor promedio de la tasa de inflación de febrero 2001 entre enero 2001 y así obtener la base

imponible correspondiente al mes de febrero (2001) 2000. Procedimiento que se empleará desde enero 2001 hasta diciembre 2005. (Sic).

(...)

Resultado de la Fiscalización

(...)

La contribuyente no participó a la Administración Tributaria Municipal el cambio de dirección de la Urb. El Parque. Los Comuneros Centro Ejecutivo Los Leones local L-6. Actualmente ubicada en la carrera 19 entre calles 29 y 30 (en las instalaciones del establecimiento de la empresa INGEVE), en contravención a lo establecido en el artículo 28 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicio o de índole Similar de fecha 14-02-2005.

La contribuyente efectuó las declaraciones y el pago de los impuestos correspondiente a los períodos noviembre 2001, marzo 2002, noviembre 2002, y febrero 2003, en fecha extemporánea en contravención al artículo 34 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole Similar de fechas 31-10-2000 y 01-11-2001.

La contribuyente no presentó las declaraciones juradas de ingresos correspondiente a los períodos mayo 2003, junio 2003, julio 2003, agosto 2003, septiembre 2003, octubre 2003, noviembre 2003, diciembre 2003, enero 2004, febrero 2004, marzo 2004, abril 2004, mayo 2004, junio 2004, julio 2004, agosto 2004, septiembre 2004, octubre 2004, noviembre 2004, diciembre 2004, enero 2005, febrero 2005, marzo 2005, abril 2005, mayo 2005, junio 2005, julio 2005, agosto 2005, septiembre 2005, octubre 2005, noviembre 2005 y diciembre 2005 en contravención a los artículos 33 y 34 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole Similar de fechas 31-10-2000, 01-11-2001 y 14-02-2005.

Las declaraciones juradas de ingresos presentados y pagos efectuados fueron cotejadas con el reporte SAP emitido por la Dirección de Informática.

RESUMEN ACTA DE REPARO.

GALAXY ENTERTAINMENT DE VENEZUELA, C.A.

Impuesto pagar omitido por pagar Bs. 133.563.362,00

De conformidad a lo establecido en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario vigente se emplaza al representante de la contribuyente para que proceda a presentar las declaraciones de os períodos base mayo 2003, junio 2003, julio 2003, agosto 2003, septiembre 2003, octubre 2003, noviembre 2003, diciembre 2003, enero 2004, febrero 2004, marzo 2004, abril 2004, mayo 2004, junio 2004, julio 2004, agosto 2004, septiembre 2004, octubre 2004, noviembre 2004, diciembre 2004, enero 2005, febrero 2005, marzo 2005, abril 2005, mayo 2005, junio 2005, julio 2005, agosto 2005, septiembre 2005, octubre 2005, noviembre 2005 y diciembre 2005 y rectificar las declaraciones de ingresos correspondientes a los períodos: desde enero 2001 hasta abril 2003 y pagar el tributo resultante, (...)" (Sic)

En fecha 26 de octubre de 2007, la sociedad mercantil de autos presentó escrito de descargos.

Posteriormente, mediante la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° 042F-2008 del 15 de agosto de 2008, la Gerente General (E) del mencionado Servicio Municipal, confirmó el reparo contenido en

el Acta de Reparación antes indicada, por lo que se resolvió:

“ARTÍCULO 1º: La contribuyente (...) deberá pagar la cantidad de CIENTO TREINTA Y TRES MIL QUINIENTO SESENTA Y TRES BOLÍVARES CON TREINTA Y SEIS CÉNTIMOS (Bs. 133.563,36), por concepto de impuesto establecido en el Acta de Reparación N° 082-2007 de fecha 25/08/2008.

ARTÍCULO 2º: De conformidad a lo establecido en el artículo 96 numerales 2 y 5 de las Ordenanzas de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole similar de fecha 31-10-2000 y 11-11-2001, artículo 109 de la Ordenanza de Hacienda Pública Municipal vigente y artículos 81 y 95 numeral 3º del Código Orgánico Tributario, (...) deberá pagar la cantidad de CIENTO SETENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y CINCO CON VEINTIOCHO CÉNTIMOS (BsF. 179.865,28) resultante de la suma algebraica por concepto de multas que se detallan a continuación:

<i>CONCURRENCIA Art. 81 Código Orgánico Tributario</i>				
<i>Concepto Multa</i>	<i>Artículos</i>	<i>Total Multas</i>	<i>Mitad otras multas</i>	<i>Multas más graves</i>
<i>Por alteración en la Licencia Actividad</i>	<i>Art. 96 N° 5 OIAE</i>	<i>1.380,00</i>	<i>690,00</i>	
<i>Por alteración en la Licencia cambio direc.</i>	<i>Art. 96 N° 5 OIAE</i>	<i>1.380,00</i>	<i>690,00</i>	
<i>Por no declarar</i>	<i>Art. 96 N° 2 OIAE</i>	<i>32.723,56</i>	<i>16.361,78</i>	
<i>Declarar en fecha extemporánea</i>	<i>Art. 96 N° 2 OIAE</i>	<i>2.359,29</i>	<i>1.179,65</i>	
<i>Por omisión de tributo</i>	<i>Art. 109 OHPM</i>	<i>160.943,85</i>		<i>160.943,85</i>
<i>Sub-Total</i>			<i>18.921,43</i>	<i>160.943,85</i>
<i>Total Multa a pagar</i>				<i>179.865,28</i>

Artículo 3º: La contribuyente (...) deberá pagar la cantidad de CIENTO VEINTIÚN MIL CIENTO CINCO CON OCHENTA Y CINCO CÉNTIMOS (BsF 121.105,85) por concepto de intereses de mora calculados conforme a lo dispuesto en el artículo 66 del vigente Código Orgánico Tributario, (...) los intereses fueron calculados hasta el 31/07/2008 y los que se originen desde el 01/08/2008 hasta la fecha de extinción de la deuda será calculada por la Oficina de Cobranzas”. (Sic).

En fecha 30 de septiembre de 2008, la representación judicial de la sociedad mercantil Galaxy Entertainment de Venezuela, C.A., presentó recurso jerárquico contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo antes identificada.

Por Resolución N° 437-2009 del 16 de noviembre de 2009, la Alcaldesa del Municipio Iribarren del Estado Lara, decidió:

“ARTÍCULO 1: Se declara PARCIALMENTE CON LUGAR EL Recurso Jerárquico interpuesto (...).

ARTÍCULO 2: Se modifica el contenido del ARTÍCULO 1° de la Resolución 042F-2008 de fecha 15 de agosto de 2008, en los términos siguientes: La contribuyente (...) deberá pagar la cantidad de: CUARENTA Y CINCO MIL SETECIENTOS SEIS BOLÍVARES CON OCHENTA Y UN CÉNTIMOS (Bs. 45.706,81).

ARTÍCULO 3: Se modifica el contenido del ARTÍCULO 2° de la Resolución N° 042F-2008 de fecha 15 de agosto de 2008, en los términos siguientes: De conformidad a lo establecido en el artículo 96 numerales 2 y 5 de las Ordenanzas de Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar de fecha 31-10-2000 y 11-11-2001, artículo 109 de la Ordenanza de Hacienda Pública Municipal vigente y artículos 81 y 95 numeral 3° del Código Orgánico Tributario, (...) deberá pagar la cantidad de CUARENTA Y NUEVE MIL CIENTO CUARENTA Y SEIS BOLÍVARES CON SESENTA Y SEIS CÉNTIMOS (Bs. 49.146,66) resultante de la suma algebraica por concepto de multas que se detallan a continuación:

<i>CONCURRENCIA Art. 81 Código Orgánico Tributario</i>				
<i>Concepto Multa</i>	<i>Artículos</i>	<i>Total Multas</i>	<i>Mitad otras multas</i>	<i>Multas más graves</i>
<i>Por alteración en la Licencia Actividad</i>	<i>Art. 96 N° 5 OIAE</i>	<i>1.380,00</i>	<i>690,00</i>	
<i>Por alteración en la Licencia cambio direc.</i>	<i>Art. 96 N° 5 OIAE</i>	<i>1.380,00</i>	<i>690,00</i>	
<i>Por no declarar</i>	<i>Art. 96 N° 2 OIAE</i>	<i>2.300,00</i>	<i>1.150,00</i>	
<i>Declarar en fecha extemporánea</i>	<i>Art. 96 N° 2 OIAE</i>	<i>460,00</i>	<i>230,00</i>	
<i>Por omisión de tributo</i>	<i>Art. 109 OHPM</i>	<i>46.386,66</i>		<i>46.386,66</i>
<i>Sub-Total</i>			<i>2.760,00</i>	<i>46.386,66</i>
<i>Total Multa a pagar</i>				<i>49.146,66</i>

ARTÍCULO 4: Se modifica el contenido ARTÍCULO 3° de la Resolución N° 042F-2008 de fecha 15 de agosto de 2008, en los términos siguientes: La contribuyente (...) deberá pagar la cantidad de CINCUENTA Y DOS MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y SIETE CON DIECISEIS CÉNTIMOS (Bs. 52.447,16) por concepto de intereses de mora calculados conforme a lo dispuesto en el artículo 66 del vigente Código Orgánico Tributario, (...) los intereses fueron calculados hasta el 31/07/2008 y los que se originen desde el 01/08/2008 hasta la fecha de extinción de la deuda serán calculados por las Oficina de Cobranzas”. (Sic)

El 29 de enero de 2010, la representación judicial de la contribuyente presentó recurso contencioso tributario con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos ante la Unidad de Recepción y Distribución

de Documentos (U.R.D.D.) (no penal) de Barquisimeto ejercido contra el acto administrativo contenido en la Resolución *supra* señalada, fundamentándose en lo siguiente:

Denunció la “*nulidad de la Resolución 437/2009, por inconstitucional violación de la atribución de competencia tributaria del artículo 156, ordinal 12 de la Constitución Nacional, así como la violación al principio de irretroactividad de la ley tributaria para los períodos comprendidos desde enero 2001 hasta marzo de 2003*”.

Al respecto, sostuvo que “*La Resolución reconoce expresamente que [su] representada no ejerció actividades económicas en el Municipio Iribarren entre los períodos comprendidos entre el mes de abril de 2003 y diciembre de 2005; sin embargo aún pretende gravar a [su] representada por el ejercicio de la actividad de telecomunicaciones en los períodos comprendidos entre enero de 2001 hasta marzo de 2003, cuando lo cierto es que durante los períodos citados el Municipio no tenía potestad para gravar la actividad de telecomunicaciones*”. (Agregados de la Sala)

Asimismo, expuso que “*(...) la competencia tributaria atribuida al Poder Nacional, no deriva ni es confundida por [su] mandante, con la potestad reguladora que ostenta dicho ente político territorial. Es conocida la discusión doctrinal y jurisprudencial que se ha planteado sobre el tema, el cual trajo como resultado la redacción del artículo 180 de [la] Carta Magna, el cual consagra que ‘La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las Leyes atribuyan al Poder Nacional o Estadal sobre determinadas materias o actividades’, sino por el contrario, al no haberse asignado en [la] Carta Magna la potestad tributaria sobre la actividad de telecomunicaciones a ningún poder Nacional, Estadal o Municipal, esta formaba parte de las competencias residuales propiedad del Poder Nacional, competencia que dicho ente asumió mediante la redacción del citado artículo 156 de la LOTEL*”. (Sic). (Interpolados de esta Alzada).

Indicó que “*(...) se observa que la reciente Ley del Poder Público Municipal (en adelante LOPPM), en la cual la presente administración fiscal, fundamenta la legalidad de la imposición municipal sobre la actividad de telecomunicaciones desarrollada por [su] representada, se encuentra viciada de inconstitucionalidad al consagrar dentro de las actividades gravadas municipalmente por el Impuesto de Actividades Económicas, la actividad de telecomunicaciones, transgrediendo así el artículo 156 de la carta magna, la cual, como antes se expresó, consagra la competencia residual del Poder Nacional sobre todas aquellas facultades tributarias no atribuidas a otros de los entes políticos territoriales, más aún cuando la citada competencia tributaria fue asumida de forma expresa por el Poder Nacional, mediante una ley orgánica en desarrollo de los citados preceptos constitucionales*”. (Sic). (Agregado de este Máximo Tribunal).

Precisó que “*(...) el reparo fiscal confirmado por la Resolución, viene a ser una trasgresión de las facultades tributarias que otorga la Constitución Nacional al Poder Público Municipal, por lo tanto, la Administración Municipal actuante incurrió en graves infracciones de los principios de legalidad administrativo y tributario. Sin embargo, es de destacar que las normas tributarias contenidas en la LOPPM, entraron en vigencia a partir del primero (1º) de enero del año 2006, tal como lo establece el artículo 288 de dicho cuerpo legal, por lo que dicha normativa no puede ser aplicada a los períodos fiscalizados en el acto administrativo objeto de impugnación*”. (Sic).

Destacó que “(...) los períodos fiscalizados por la Administración Fiscal en la Resolución corresponden a los años transcurridos entre el 2001 y el 2002, lapso en el que no estaba vigente la LOPPM, la cual ha traído al debate un fundamento, irrito por demás, a la pretensión municipal de ejercer potestades tributarias sobre la actividad de telecomunicaciones, sino por el contrario, la norma aplicable *ratione temporis* a dichos períodos, es la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, la cual vale acotar, hoy conserva su íntegra vigencia al no haber sido declarada su nulidad, y la cual excluye la potestad tributaria sobre esta materia a cualquier ente territorial distinto al Poder Nacional”. (Sic).

Adujo que “(...) la pretensión municipal se centra en ejercicios fiscales muy anteriores a la actual polémica que ha suscitado la entrada en vigencia de la LOPPM, en la cual la Asamblea Nacional, violando los principios de competencias tributarias que establece la Constitución Nacional, ha permitido la aplicación de tributos municipales a los ingresos por concepto de servicios de telecomunicaciones, aunque limitado únicamente a la alícuota del 1%. La controversia que se plantea ante esta instancia jerárquica, no se ve afectada por el exceso constitucional cometido por la Asamblea Nacional por tratarse de ejercicios anteriores a la entrada en vigencia de la LOPPM, y por lo tanto no aplicables por razones de temporalidad”. (Sic).

Sostuvo que “(...) las Ordenanzas Municipales vigentes para los períodos fiscalizados, en las cuales se fundamenta la Resolución en cuestión, se encuentra viciada de nulidad por inconstitucionalidad al haber usurpado competencias propias del Poder Público Nacional consagradas en el artículo 156 ordinal 12 de la Constitución Nacional, al incluir a los servicios de telecomunicaciones como supuesto de actividad económica gravada por el impuesto sobre actividades de industria, comercio, servicios o de índole similar”.

Asimismo, indicó que es “(...) ilegal la pretensión de la Administración Municipal, de aplicar la LOPPM a períodos anteriores a su vigencia, al fundamentar la aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas a la actividad de Telecomunicaciones en el citado texto normativo, cuando en los períodos fiscalizados la única norma vigente era la LOTEL, ley orgánica que en desarrollo de los principios constitucionales limitaba la potestad tributaria sobre las telecomunicaciones exclusivamente al Poder Nacional, y excluye expresamente dicha facultad a los Estados y Municipios”. (Sic).

Resaltó que “(...) la entrada en vigencia de la LOPPM, no derivó en la nulidad del artículo 156 de la LOTEL, por lo cual sería errado considerar que las disposiciones de la LOPPM atinentes a la potestad tributaria sobre las telecomunicaciones, tienen efectos *ex nunc*, ya que antes de su vigor una Ley Orgánica excluía expresamente la facultad municipal de gravar con el Impuesto sobre Actividades Económicas dichas actividades, en base a la LOPPM, debería en todo caso fundarse a partir de la entrada en vigencia de dicha norma, y por ende sobre los períodos fiscales que se inicien con posterioridad a esa fecha”. (Sic).

Por otra parte, denunció la “Nulidad de la Resolución N° 437-2009, por incurrir en la transgresión del derecho a la fiscalización sobre base cierta y como consecuencia en la violación de la capacidad contributiva del contribuyente”.

Al respecto, expuso que “(...) la Administración Fiscal procedió a realizar la determinación de la obligación tributaria de [su] representada, en cuanto el Impuesto Sobre Actividades Económicas, utilizando el método de fiscalización sobre base presunta. Utilizando como base imponible del impuesto, los ingresos brutos

de una compañía, cuya denominación se desconoce, la cual, en criterio de la administración posee ‘características y condiciones similares’ a la de [su] mandante, procediendo posteriormente al ajuste por inflación de las cantidades determinadas”. (Agregados de la Sala).

Destacó que en el caso de su representada, “(...) durante el citado proceso de fiscalización, permitió el acceso de los funcionarios fiscales a su oficina, permitió las revisiones requeridas, y presentó posteriormente ante la Administración Tributaria soportes del desarrollo de su actividad económica, tales como el ‘Reporte de Sistema de Facturación Mayor Analítico’, entre otras. Sin embargo, la Administración Tributaria procedió a determinar la obligación tributaria de [su] mandante, sobre una base presuntiva, en fundamento de la falta de entrega oportuna de los libros contables de la empresa”. (Sic). (Agregados de la Sala).

Señaló que “(...) dichos libros contables y sus respectivos soportes estaban al alcance de la Administración Tributaria, al encontrarse en las oficinas administrativas y que si bien [su] representada no actuó con la diligencia oportuna, los fiscales actuantes siempre tuvieron la potestad de practicar la revisión, mutuo propio, de dichos soportes, en virtud de las amplias potestades fiscalizadoras que invisten”. (Sic). (Interpolado de este Máximo Tribunal).

Indicó que “(...) la Administración debe agotar todo los medios de fiscalización sobre base cierta para verse facultado a determinar las obligaciones del contribuyente empleando una base presuntiva. Sin embargo, se observa que la presente Administración Tributaria no alegó ni comprobó haber empleado todos los mecanismos a su alcance para realizar la determinación sobre base cierta, de las obligaciones de [su] representada en cuanto al ISAE, en los períodos fiscalizados”. (Sic). (Añadido de esta Alzada).

Añadió que el Fisco Municipal “(...) utilizó como base de determinación los ingresos de un contribuyente cuya identidad se desconoce, ya que no fue mencionado en la Resolución impugnada, y a su vez se desconoce cuales es el criterio atributivo que empleó la citada administración para la elección de la contribuyente cuyos ingresos se utilizaron para la determinación tributaria, y bajo qué fundamento consideró que ésta posee características similares a la de [su] mandante. Ya que en la citada Resolución no se precisa si el sujeto pasivo utilizado como parámetro de comparación, realiza la misma actividad económica de la compañía Galaxy, posee la misma cantidad de suscriptores de sus servicios, o cualquier otro criterio bajo el cual se concluya que dicho contribuyente posee características similares y condiciones similares a [su] mandante”. (Sic). (Agregados de esta Máxima Instancia).

Acotó que “(...) aún cuando la determinación tributaria se haga sobre base presuntiva existen garantías constitucionales que asisten al contribuyente, dentro de las cuales se encuentra el derecho a la defensa, el cual ha sido transgredido por la presente administración tributaria, al emitir un acto inmotivado en cuanto a las razones que fundamentan la similitud encontrada entre las condiciones y características de la compañía utilizada para la determinación y [su] mandante, incluso la identidad o denominación de dicho contribuyente, lo cual acarrea la insalvable nulidad del acto administrativo” . (Interpolado de la Sala).

En otro orden de ideas, alegó la “(...) procedencia de la eximente de responsabilidad penal tributaria por error de derecho en la clasificación del sujeto pasivo del tributo”, con base en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Al respecto, adujo que “(...) en caso de que el Tribunal considere procedente que los ingresos obtenidos por [su] mandante en virtud de los servicios de telecomunicaciones desarrollados, eran gravables por el ISAE, durante los períodos comprendidos entre el año 2001 y 2003, solicita[n] ante su competente autoridad sea aplicada la eximente de responsabilidad por error de derecho establecida en el numeral cuarto del artículo 85 del Código Orgánico Tributario (en lo adelante COT) (...)”. (Sic). (Añadidos de este Alto Tribunal).

Dicha causa se encuentra fundamentada en el hecho que “(...) en los períodos fiscalizados se encontraba vigente la LOTEL, cuyo artículo 156 establecía la competencia tributaria exclusiva del Poder Nacional sobre la Actividad de Telecomunicaciones, y excluía expresamente la potestad tributaria de cualquier otro ente territorial sobre dicha materia”.

Agregó, que “(...) no tuvo en su actuación *anumus nocendi*, o intención de cometer infracción tributaria alguna, y por lo tanto no tuvo voluntad alguna de incurrir en un ilícito al excluir de la base imponible del ISAE los ingresos derivadas de su actividad de telecomunicaciones ya que en todo caso medió una errada interpretación excusable de la ley, por lo que de considerarse la existencia de un incumplimiento tributario, éste sería totalmente involuntario e inculpable (...)”. (Sic).

Por otra parte, solicitó de conformidad con lo establecido en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2001, la suspensión de los efectos del acto recurrido.

II DE LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental dictó la sentencia definitiva N° 034/2012 de fecha 28 de septiembre de 2012, mediante la cual declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la contribuyente Galaxy Entertainment de Venezuela, C.A., con fundamento en las siguientes consideraciones:

Respecto a la denuncia de nulidad de la Resolución N° 437-2009, por violación a la atribución de competencia del artículo 156, numeral 12 de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, señaló que “(...) el numeral 28 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, prevé la competencia del Poder Nacional para regular el servicio de correo y de las telecomunicaciones, así como el régimen y la administración del espectro electromagnético, sin embargo, tal competencia está relacionada directamente con la Potestad reguladora y no la Potestad Tributaria, prevista en los numerales 12 y 14 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en consecuencia, no puede inferirse que ante la Potestad Reguladora de la Nación se excluya la Potestad Tributaria Municipal, por cuanto de la propia disposición Constitucional, no se desprende una reserva tributaria inherente al Poder Nacional en forma expresa, sino una reserva legal destinada a facultarlo para dictar normas, organizar y controlar determinadas materias o actividades, en este caso para la regulación de la actividad de telecomunicaciones, quedando a salvo la potestad tributaria de los municipios para gravar las actividades lucrativas que se realicen desde su jurisdicción y que encuadren en el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar”.

Agregó que “(...) del contenido del encabezamiento del artículo 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se extrae la diferencia y la autonomía de la Potestad Tributaria Municipal frente a la

Potestad Reguladora Nacional y estatal, por lo que las competencias reconocidas a la República conforme al artículo 156 en sus treinta y tres numerales, únicamente se refiere a la materia tributaria en los numerales 12, 13 y 14 del citado artículo constitucional, bajo esta interpretación no debe entenderse implícita la Potestad Tributaria en las materias determinadas en el resto de los numerales del artículo 156 eiusdem ni excluyente de la Potestad Tributaria de los Municipios”.

Asimismo, señaló que “(...) la competencia residual prevista en el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, tiene que ver con la atribución de crear impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los estados y municipios, ahora bien, en el presente asunto existe potestad tributaria municipal relativa al impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, en consecuencia no puede la recurrente amparar su defensa respecto al poder residual establecido en nuestra Carta Magna, por otra parte, se precisa que de acuerdo a lo establecido en el artículo 183 numeral 1 eiusdem, se tiene que en el asunto de marras no se trata de la invasión de la potestad tributaria nacional referente al impuesto sobre telecomunicaciones, toda vez que el municipio grava las actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar generadoras del hecho imponible del tributo municipal, por lo que se trata de impuestos distintos cuyas competencias corresponde para uno de los casos al Poder Nacional y en caso sujeto a consideración se circunscribe al impuesto sobre actividades económicas, de industria, comercio, servicio o de índole similar correspondiente a la Potestad Tributaria del Municipio Iribarren del estado Lara”. (Sic).

Con fundamento en lo precedente, “(...) y al carácter vinculante de la sentencia N° 1453, de fecha 3 de agosto de 2004, dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia” , concluyó que “(...) la Alcaldía del Municipio Iribarren del estado Lara actuó en virtud de la potestad tributaria originaria, prevista en el artículo 179 numeral 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, gravando la actividad económica generada por la prestación del servicio de telecomunicaciones, siendo ésta una actividad configuradora del hecho imponible correspondiente al impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, en jurisdicción del Municipio Iribarren, por lo que se desecha el argumento expuesto por la recurrente, en cuanto a la incompetencia del Municipio Iribarren del estado Lara, para gravar la actividad que desarrolla su representada, por no tratarse de una actividad expresamente excluida para ser gravada por los municipios. Así se decide”. (Sic).

Respecto a la transgresión del principio de irretroactividad de la norma tributaria, expuso el Tribunal de Instancia que “(...) en el presente caso, la Administración Tributaria Municipal se apoyó en diferentes normas jurídicas de rango constitucional y legal, sin embargo, se puede constatar de la misma Resolución impugnada de autos que en principio el procedimiento de fiscalización se inició para los ejercicios fiscales 2001, 2002, 2003, 2004 y 2005, pero el ente tributario procedió a reconsiderar el reparo fiscal sobre los mencionados ejercicios fiscales toda vez que pudo corroborar que la contribuyente no había efectuado actividades económicas para los períodos fiscales correspondiente a los años 2004 y 2005, siendo exclusivamente objeto de reparo los períodos fiscales correspondientes a los años 2001, 2002, y 2003”.

Por otra parte, adujo lo siguiente: “Ahora bien, de la revisión de dicho acto administrativo de carácter tributario se precisa que el ente tributario únicamente reseñó en la parte primigenia de la Resolución N° 437-

2009, los artículos 1, 2 y 3 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, a los efectos de amparar el poder de actuación de la ciudadana Alcaldesa del Municipio Iribarren del estado Lara, máxima representación Jerárquica de la Alcaldía para ejercer la autonomía como unidad política primaria de la organización nacional de la República, cuyas normas no afectan el contenido del reparo fiscal toda vez que para el momento en que se emitió el acto administrativo suscrito por la Alcaldesa estaba en vigencia la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y las normas legales empleadas en el encabezado de la Resolución impugnada no se relacionan con el poder tributario de la Alcaldía del Municipio Iribarren del estado Lara, ya que dicha potestad fue ejercida bajo el amparo de los artículos 179 numeral 2 y 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, así como de las disposiciones jurídicas previstas en las Ordenanzas que regularon el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, para los períodos fiscales objeto de reparo, tal y como se precisara en el punto precedentemente ventilado respecto al Poder Tributario Municipal frente a la potestad reguladora del Poder Nacional”. (Sic).

Ello así, concluyó que “(...) a lo largo del contenido de la Resolución recurrida en esta causa, el fundamento legal de la Administración Tributaria Municipal se basó en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en las Ordenanzas que regulan el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, no evidenciándose que la Administración Tributaria Municipal hubiere aplicado retroactivamente la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, como asidero jurídico para determinar el impuesto municipal en el presente procedimiento de fiscalización. Así se determina”.

Respecto a la denuncia por infracción del derecho a la fiscalización sobre base cierta, y de la violación del principio de capacidad contributiva, expuso el Tribunal *a quo* que “(...) la contribuyente de autos tuvo la oportunidad para presentar las documentales solicitadas por la Administración Tributaria Municipal, no obstante el contribuyente se mantuvo renuente a demostrar los ingresos que realmente obtuvo para los períodos fiscales correspondientes a los años 2001, 2002 y 2003, al respecto correspondía a la contribuyente suministrar las documentales pertinentes exigidas por el ente tributario municipal a los fines de determinar el tributo sobre base cierta, resultando insuficiente la presentación del Sistema de Facturación Mayor Analítico de Ingresos, tal y como lo asevera la propia representación legal de la contribuyente en el escrito recursorio (...)”. (Sic).

Adicionó que “(...) el mencionado reporte de sistemas de facturación mayor analítico, no puede ser considerado como la única prueba pertinente para probar los ingresos realmente obtenidos por la contribuyente respecto a la actividad económica que ejerce en el Municipio Iribarren del estado Lara, pues éste estaba en el deber de suministrar los elementos contables necesarios para llevar a cabo la fiscalización y así cuantificar la obligación tributaria mediante la determinación sobre base cierta, (...), así el ente tributario fundamentó que el sistema de facturación Mayor Analítico no permitía determinar el impuesto a través del método sobre base cierta al advertir que la contribuyente no registraba contablemente en forma detallada los ingresos tributarios, situación que pudiera ser un agravante para este tipo de contribuyente cuya actividad económica es la retransmisión de televisión por cable, la cual por lo general, se presta en varios municipios, siendo necesario la determinación del tributo de acuerdo al principio de territorialidad, por cuanto pretender la determinación de impuesto a través de un instrumento como el presentado por la contribuyente en autos en el que no se discrimina los proventos obtenidos en el municipio Iribarren del estado Lara, constituiría la incursión de la doble tributación al determinar el impuesto sobre la totalidad de los ingresos que obtiene en el municipio

fiscalizador y en otros municipios, tampoco serviría de base en el presente asunto, la declaración del impuesto sobre la renta ya que la base imponible está determinada en función de la contabilidad consolidada”. (Sic).

Por lo que se refiere al vicio de inmotivación en cuanto a la selección de la contribuyente, indicó que “(...) *la Resolución impugnada estableció el monto de los ingresos apreciados como elemento de medición, el elemento técnico utilizado fue el método de inflación, reseña la Resolución Culminatoria del Sumario a su vez fundamentó que el ente tributario tomó de muestra del archivo de contribuyentes fiscalizados por concepto de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, cuya base imponible estuvo determinada en función de los ingresos correspondientes al mes de diciembre de 1999, situación que no constituye la falta de motivación de la resolución recurrida, por cuanto la recurrente pudo conocer las razones no solo del porque la Administración Tributaria determinó la base imponible a través del método de la base presuntiva, sino que claramente especifica que la base imponible empleada la hizo en función de una muestra cursante en sus archivos de contribuyentes fiscalizados, aplicando el método de inflación, por tal motivo resulta impropio que la recurrente pretenda desvirtuar la determinación del tributo efectuada por la Administración Tributaria Municipal, alegando el vicio de la inmotivación, bien pudo demostrar los ingresos brutos obtenidos realmente mediante la presentación de su contabilidad o pudo refutar la fiabilidad de los ingresos brutos tomando como referenciales de los archivos de la Administración Tributaria Municipal mediante un medio probatorio idóneo como la inspección judicial, sin embargo, no fue lo que ocurrió en el asunto objeto de análisis, razón por la cual se desestima lo alegado por al recurrente. Así se declara”. (Sic).*

Igualmente, señaló que “(...) *en el procedimiento de fiscalización instaurado por la Alcaldía del Municipio Iribarren del estado Lara, la contribuyente no dio cumplimiento a lo requerido por la fiscal actuante, lo cual conllevó a que no contara con los elementos suficientes y necesarios para determinar el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, conforme al sistema de la determinación sobre base cierta, es así como después de haber solicitado mediante las Actas de requerimientos las documentales correspondientes para proceder a la determinación sobre base cierta, el ente tributario visto el incumplimiento efectuó la determinación mediante metodología sobre base presunta, en apego a lo previsto en las ordenanzas vigentes para los períodos fiscales investigados, sin que dicha actuación pueda configurarse como violatoria de los principios de capacidad contributiva y de certeza”.*

Con base en todo lo antes expuesto, concluyó que “(...) *una vez constatada la falta de elementos de juicio advertida por la fiscalización, resultaba procedente la estimación de oficio sobre base presunta llevada a cabo por la Alcaldía del Municipio Iribarren del estado Lara, en consecuencia, se desestima la denuncia de la recurrente, toda vez que la determinación realizada a través del método de la base presunta fue producto de su actitud contumaz en la consignación de los elementos necesarios para cuantificar el tributo de acuerdo a la metodología sobre base cierta. Así se declara”.*

En cuanto a la aplicación de la eximente de responsabilidad penal tributaria establecida en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001, dispuso lo siguiente: “*En el contexto de los elementos que emergen del acto administrativo de contenido tributario impugnado y en vista del argumento expuesto por la recurrente sustentado en que actuó por error, bajo la premisa de no ser contribuyente del impuesto municipal, de conformidad con lo pautado en el artículo 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, se tiene que lo*

argumentado se contraponen con el contenido de autos, toda vez que la sociedad mercantil obtuvo la licencia de funcionamiento, efectuó declaraciones del impuesto y notificó el cese temporal de actividades económicas en cumplimiento al ordenamiento jurídico municipal, circunstancias que contradicen lo expuesto por la recurrente, pues de tener plena convicción de no ser sujeto pasivo del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, no hubiere tramitado la licencia, declarado y pagado el tributo municipal, así como someterse al deber de notificar el cese de actividades económicas, en tal sentido, se desestima el alegato sustentado en la eximente de responsabilidad penal tributaria, prevista en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario vigente, toda vez que la sociedad mercantil recurrente de autos siempre tuvo la convicción de ser contribuyente del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar. Así se declara”. (Sic).

Por otro lado, estimó que “(...) de conformidad con la motivación expuesta en este fallo en relación a la potestad reguladora del poder nacional y la potestad tributaria municipal, no puede inferirse que ante la Potestad Reguladora se excluya la Potestad Tributaria Municipal, por cuanto de la propia disposición Constitucional, no se desprende una reserva tributaria exclusiva inherente al Poder Nacional en forma expresa respecto a las telecomunicaciones, quedando a salvo la potestad tributaria de los municipios para gravar las actividades lucrativas que se realicen desde su jurisdicción y que encuadren en el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio, o de índole similar, situación que ha sido suficientemente analizada en el campo doctrinario y jurisprudencial, en tal sentido, resulta improcedente el alegato sustentado en el artículo 85 numeral 4 del Código Orgánico Tributario vigente. Así se determina”.

Con base en los anteriores razonamientos, el Sentenciador *a quo* declaró: “*SIN LUGAR EL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO*”. Asimismo, condenó en costas a la contribuyente en un monto equivalente al dos por ciento (2%) de la cantidad a pagar por el sujeto pasivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 327 del Código Orgánico Tributario de 2001.

III FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

Mediante escrito de fecha 5 de febrero de 2014, la representación judicial de sociedad mercantil recurrente presentó los fundamentos de su apelación, señalando lo siguiente:

Denunció en primer lugar, la incompetencia del Municipio para gravar la actividad de telecomunicaciones, por estar reservada al Poder Público Nacional.

Al respecto, luego de hacer una serie de consideraciones sobre la potestad tributaria de los municipios, del modelo de Estado Federal Venezolano, de la autonomía municipal y sus limitaciones, del principio de legalidad, del régimen constitucional establecido tanto en la Carta Magna de 1961 como en la de 1999, así como de la Ley de Telecomunicaciones del año 2000, indicó que “(...) ratificamos lo expuesto en el Recurso Contencioso Tributario interpuesto contra el reparo formulado, pues, la circunstancia de que [su] representada realice una actividad lucrativa susceptible de ser calificada, *prima facie* como hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas no significa que debe omitirse el contenido de las disposiciones que específicamente en materia de telecomunicaciones dispone la Constitución vigente, y a las cuales hemos hecho

referencia precedentemente, en concordancia con el artículo 183 numeral 3 del texto Constitucional, el cual prohíbe a los municipios crear impuesto sobre las materias rentísticas del Poder Nacional, razón por la que no se encuentra legitimado el Municipio Valencia del Estado Carabobo para gravar las telecomunicaciones, pues se trata de una actividad reservada en forma exclusiva al Poder Nacional”. (Sic).

Concluyó este punto, destacando que “(...) *el Tribunal a quo, con su decisión aquí apelada, está violentando disposiciones constitucionales expresas que disponen una reserva constitucional exclusiva del Poder Nacional, para el gravamen de la actividad de telecomunicaciones, siendo la potestad tributaria sobre dicha actividad, exclusiva del Poder Nacional y excluyente de los demás poderes políticos territoriales por disposición expresa del propio Texto Fundamental, por lo cual, dicha decisión está fundamentada sobre argumentos que son contrarios a derecho y que violan no solamente de forma directa la Constitución, sino a la vez los derechos de [su] representada, (...)*”. (Agregado de esta Alzada).

En segundo lugar, luego del análisis de los artículos 156, numeral 28, 178, 180, 183 numeral 1 y 156, numerales 12 y 13 de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela y los artículos 1, y 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones de 2000, adujo que “(...) *al pretender el Municipio gravar la actividad de telecomunicaciones desplegada por [su] representada en dicho territorio, (...), se estaría exigiendo un tributo que carece de apego al bloque de la constitucionalidad, por lo cual, de materializarse su cobro, se estaría violando los derechos de [su] representada a la propiedad, al ejercicio de la actividad lucrativa de su preferencia y el respeto al principio de capacidad contributiva, previstos en los artículos 112, 115 y 316 de la Constitución”.* (Corchete de la Sala).

Adicionalmente, destacó que “(...) *aunque no se le escapa que a partir del año 2006 entró en vigencia la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (en adelante LOPPM), y que ésta reconoce tácitamente en algunos de sus artículos (208, 225 y 290) la gravabilidad de las telecomunicaciones con el Impuesto sobre Actividades Económicas, ello no significa que este efecto pueda ser retrotraído a los ejercicios fiscalizados por el Municipio, por cuanto para dichos ejercicios habría estado en pleno vigor, el artículo 156 de la LOTEL (actualmente en vigor el artículo 155 de la LOTEL vigente)”.*

Igualmente, señaló que “(...) *sin perjuicio de la inconstitucionalidad del contenido de dichas disposiciones de la LOPPM, de que la actividad de telecomunicaciones podría ser eventualmente gravada por los entes locales, a partir del momento en que entró en vigencia la normativa tributaria de la nueva Ley (LOPPM), esto es, el 1º de enero de 2006, debemos destacar que las mismas no podían ser aplicadas a los ejercicios objeto de la fiscalización efectuada a [su] representada, es decir, los comprendidos desde el mes de enero de 2001 hasta el mes de marzo de 2003, lo cual significa, que el Municipio está aplicando retroactivamente una ley que fue publicada y entró en vigencia con posterioridad. Sin embargo, esta afirmación no significa, que [su] representada acepte como empresa de telecomunicaciones la constitucionalidad de tal proceder, pues la misma es altamente cuestionable”.* (Interpolados de esta Alzada).

Concluyó tal aspecto exponiendo que el fallo apelado “(...) *está obviando por completo la aplicación del artículo 156 de la LOTEL, vigente y aplicable ratione temporis en el caso de [su] representada, violando no sólo el régimen constitucional sobre las actividades de telecomunicaciones, reservado exclusivamente al Poder Nacional, sino que adicionalmente, pretende con su decisión, aplicar retroactivamente, a los ejercicios*

fiscalizados a [su] representada, que comprenden desde el mes de enero de 2001 hasta el mes de marzo de 2003, las disposiciones, que por más está decir son inconstitucionales, de la LOPPM que entró en vigencia en el año 2006’. (Agregados de la Sala).

En tercer lugar, denunció la *“improcedencia de la metodología adoptada por la Administración Tributaria Municipal en la determinación del Impuesto: Aplicación de la determinación sobre base presuntiva en detrimento a la determinación sobre base cierta”*.

Sobre dicho aspecto, expuso que *“(..) se observa que la Administración Tributaria no argumentó en el acto administrativo impugnado, ni mucho menos se evidencia de su contenido, el haber empleado todos los mecanismos a su alcance para realizar la determinación sobre base cierta en los períodos fiscalizados. De igual forma se observa, que la Administración Tributaria Municipal mucho menos aplicó estudios económicos y estadísticos de actividades similares o conexas a [su] representada, cuando dicha Municipalidad erradamente optó por aplicar la determinación sobre base presunta. Todo lo anterior, mucho menos fue analizado por el Tribunal a quo, al momento de dictar la sentencia (...)*”. (Interpolado de este Máximo Tribunal).

Igualmente, destacó que *“(..) la Administración Tributaria Municipal da por probada una serie de supuestas diferencias en los ingresos brutos declarados por [su] representada al Municipio, pero no indica ni cómo ni de dónde se originaron las diferencias, simplemente agrega unas cifras, que dado el erróneo procedimiento antes denunciado, hace que dichas aseveraciones, al carecer de sustento probatorio idóneo o válido, no permitan entonces presumirse la legalidad del acto administrativo impugnado”*. Agregaron que *“(..) todo lo anterior, mucho menos fue analizado por el Tribunal a quo, al momento de dictar la sentencia (...)*”. (Añadido de esta Sala).

Concluyó, sobre dicha denuncia que *“(..) el Tribunal a quo, con su decisión, está amparando la improcedencia de la metodología adoptada por la Administración Tributaria Municipal en la determinación del impuesto a [su] representada. Con la decisión aquí apelada, el Tribunal a quo, está avalando la aplicación de la determinación sobre base presuntiva en detrimento a la determinación sobre base cierta, violentando así, las disposiciones expresas del Código Orgánico Tributario, los derechos de [su] representada y el respecto a la garantía constitucional de capacidad contributiva”*. (Interpolados de esta Alzada).

En cuarto lugar, adujo la *“existencia de un error de derecho excusable que operaría como circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria”*, con fundamento en el artículo 85 numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Sobre dicha eximente, estableció que *“(..) en el supuesto, por demás negado, que resultaran procedentes los reparos formulados por la Administración Tributaria Municipal, resulta evidente que la actuación de [su] representada habría derivado, en todo caso, de un hipotético error de Derecho en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, justificado por la abundante jurisprudencia existente sobre la NO gravabilidad de la actividad de telecomunicaciones que en materia de imposición municipal, ha sido prolijamente mencionada a lo largo del presente escrito de fundamentación”*. (Sic). (Agregado de la Sala).

Por otra parte, “(...) *en el supuesto negado de que se considerase improcedente el argumento precedentemente desarrollado, relativo a la existencia de circunstancias eximentes de responsabilidad penal tributaria a favor de [su] representada, [destacaron] que a través del acto impugnado en este caso, la Administración Tributaria Municipal procede a imponer multa a [su] representada, tal y como fue desarrollado supra, incurriendo en una falta de aplicación correcta de las circunstancias atenuantes de responsabilidad penal tributaria*”. (Interpolados de este Alto Tribunal).

En tal sentido, señaló “(...) *la existencia de atenuantes a favor de [su] representada, para el supuesto negado que se desestimen los alegatos expuestos anteriormente, hace factible la rebaja de la multa que le ha sido impuesta, de conformidad con el artículo 96, numerales 2 y 4 del Código Orgánico Tributario*”. (Añadido de la Sala).

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Alzada pronunciarse en esta oportunidad sobre el recurso de apelación interpuesto por la contribuyente Galaxy Entertainment de Venezuela, C.A., contra la sentencia definitiva N° 034/2012 de fecha 28 de septiembre de 2012, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, mediante la cual se declaró sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido con medida cautelar de suspensión de efectos por la indicada sociedad de comercio contra la Resolución N° 437-2009 del 16 de noviembre de 2009, dictada por la Alcaldesa del Municipio Iribarren del Estado Lara.

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado y lo expuesto por la representación judicial de la contribuyente como fundamento de su apelación, se observa que las cuestiones a dilucidar se circunscriben a: **i)** la incompetencia del Poder Público Municipal para gravar la actividad económica de telecomunicaciones por estar reservada al Poder Nacional; **ii)** la falta de aplicación del artículo 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones del año 2000 y la aplicación retroactiva de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal de 2006; **iii)** de la falta de aplicación de disposiciones expresas del Código Orgánico Tributario por parte del Tribunal de Instancia al avalar la aplicación de la metodología adoptada por la Administración Tributaria Municipal sobre base presuntiva en detrimento a la determinación sobre base cierta, violentando disposiciones constitucionales e incurriendo en inmotivación; **iv)** la existencia de la circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria establecida en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001, por error de derecho excusable; y **v)** en el supuesto de declararse la improcedencia de dicha eximente, verificar la existencia de las circunstancias atenuantes de responsabilidad penal tributaria establecidas en el artículo 96, numerales 2 y 4 *eiusdem*.

Preliminarmente, debe este Máximo Tribunal indicar que el Juzgado Superior dictó decisión definitiva sobre el fondo del asunto; sin embargo, no emitió pronunciamiento alguno sobre la solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos realizada por la contribuyente conjuntamente con el recurso contencioso tributario. En tal sentido, visto que la presente causa se encuentra en fase de apelación de la sentencia definitiva, no corresponde a esta Alzada realizar pronunciamiento sobre la medida antes señalada, en virtud de ser accesoria a la pretensión principal de nulidad. Así se declara.

Precisado lo anterior, pasa esta Sala a resolver la apelación planteada en los términos siguientes:

I) Incompetencia del Poder Público Municipal para gravar la actividad de telecomunicaciones.

Señaló el fallo apelado que, “(...) *el numeral 28 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, prevé la competencia del Poder Nacional para regular el servicio de correo y de las telecomunicaciones, así como el régimen y la administración del espectro electromagnético, sin embargo, tal competencia está relacionada directamente con la Potestad reguladora y no la Potestad Tributaria, prevista en los numerales 12 y 14 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en consecuencia, no puede inferirse que ante la Potestad Reguladora de la Nación se excluya la Potestad Tributaria Municipal, por cuanto de la propia disposición Constitucional, no se desprende una reserva tributaria inherente al Poder Nacional en forma expresa, sino una reserva legal destinada a facultarlo para dictar normas, organizar y controlar determinadas materias o actividades, en este caso para la regulación de la actividad de telecomunicaciones, quedando a salvo la potestad tributaria de los municipios para gravar las actividades lucrativas que se realicen desde su jurisdicción y que encuadren en el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar*”. (Sic)

Agregó que “(...) *del contenido del encabezamiento del artículo 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se extrae la diferencia y la autonomía de la Potestad Tributaria Municipal frente a la Potestad Reguladora Nacional y estatal, por lo que las competencias reconocidas a la República conforme al artículo 156 en sus treinta y tres numerales, únicamente se refiere a la materia tributaria en los numerales 12 13 y 14 del citado artículo constitucional, bajo esta interpretación no debe entenderse implícita la Potestad Tributaria en las materias determinadas en el resto de los numerales del artículo 156 eiusdem ni excluyente de la Potestad Tributaria de los Municipios*”.

Asimismo, señaló que “(...) *la competencia residual prevista en el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, tiene que ver con la atribución de crear impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los estados y municipios, ahora bien, en el presente asunto existe potestad tributaria municipal relativa al impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, en consecuencia no puede la recurrente amparar su defensa respecto al poder residual establecido en nuestra Carta Magna, por otra parte, se precisa que de acuerdo a lo establecido en el artículo 183 numeral 1 eiusdem, se tiene que en el asunto de marras no se trata de la invasión de la potestad tributaria nacional referente al impuesto sobre telecomunicaciones, toda vez que el municipio grava las actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar generadoras del hecho imponible del tributo municipal, por lo que se trata de impuestos distintos cuyas competencias corresponde para uno de los casos al Poder Nacional y en caso sujeto a consideración se circunscribe al impuesto sobre actividades económicas, de industria, comercio, servicio o de índole similar correspondiente a la Potestad Tributaria del Municipio Iribarren del estado Lara*”. (Sic).

Con fundamento en lo precedente, “(...) *y al carácter vinculante de la sentencia N° 1453, de fecha 3 de agosto de 2004, dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia*” concluyó que “(...) *la Alcaldía del Municipio Iribarren del estado Lara actuó en virtud de la potestad tributaria originaria, prevista en el artículo 179 numeral 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, gravando la*

actividad económica generada por la prestación del servicio de telecomunicaciones, siendo ésta una actividad configuradora del hecho imponible correspondiente al impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, en jurisdicción del Municipio Iribarren, por lo que se desecha el argumento expuesto por la recurrente, en cuanto a la incompetencia del Municipio Iribarren del estado Lara, para gravar la actividad que desarrolla su representada, por no tratarse de una actividad expresamente excluida para ser gravada por los municipios. Así se decide”. (Sic).

Contra dicho pronunciamiento, la representación judicial de la contribuyente en su escrito de fundamentación de la apelación, insistió en la incompetencia del Municipio para gravar la actividad de telecomunicaciones, por estar reservada al Poder Nacional.

Al respecto, luego de hacer una serie de consideraciones sobre la potestad tributaria de los municipios, del modelo de Estado Federal Venezolano, de la autonomía municipal y sus limitaciones, del principio de legalidad, del régimen constitucional establecido tanto en la Carta Magna de 1961 como en la de 1999, así como de la Ley de Telecomunicaciones del año 2000, indicaron que “(...) ratificamos lo expuesto en el Recurso Contencioso Tributario interpuesto contra el reparo formulado, pues, la circunstancia de que [su] representada realice una actividad lucrativa susceptible de ser calificada, prima facie como hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas no significa que debe omitirse el contenido de las disposiciones que específicamente en materia de telecomunicaciones dispone la Constitución vigente, y a las cuales hemos hecho referencia precedentemente, en concordancia con el artículo 183 numeral 3 del texto Constitucional, el cual prohíbe a los municipios crear impuesto sobre las materias rentísticas del poder nacional, razón por la que no se encuentra legitimado el Municipio Valencia del Estado Carabobo para gravar las telecomunicaciones, pues se trata de una actividad reservada en forma exclusiva al Poder Nacional”. (Sic). (Corchete de este Alto Tribunal).

Concluyó este punto, destacando que “(...) el Tribunal a quo, con su decisión aquí apelada, está violentando disposiciones constitucionales expresas que disponen una reserva constitucional exclusiva del Poder Nacional, para el gravamen de la actividad de telecomunicaciones, siendo la potestad tributaria sobre dicha actividad, exclusiva del Poder Nacional y excluyente de los demás poderes políticos territoriales por disposición expresa del propio Texto Fundamental, por lo cual, dicha decisión está fundamentada sobre argumentos que son contrarios a derecho y que violan no solamente de forma directa la Constitución, sino a la vez los derechos de [su] representada (...)”. (Interpolado de la Sala).

Ahora bien, a los fines de decidir sobre tal aspecto, esta Alzada considera necesario referirse al contenido de los artículos 156 numerales 12 y 28 y 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, las cuales son del tenor siguiente:

“Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional:

(...)

12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas; de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios; de los impuestos que recaigan sobre el

consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco; y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley.

(...)

28. El régimen del servicio de correo y de las telecomunicaciones, así como el régimen y la administración del espectro electromagnético.

(...)

Artículo 180. *La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades. Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes político-territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados".* (Destacados de esta Máxima Instancia).

Las citadas disposiciones han sido objeto de estudio por parte de la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal (*vid.*, sentencia N° 285 del 4 de marzo de 2004, caso: *Alcalde del Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia y BJ Services de Venezuela, CA., Nimir Petroleum Venezuela, B.V., Baker Hughes de Venezuela, S.A. y Servicios Halliburton de Venezuela, S.A.*), donde se estableció lo siguiente:

“Esos numerales no disponen expresamente que exista una reserva tributaria nacional en esos casos, sino sólo que existe una reserva legal nacional para la regulación de esas materias. Así, el caso de autos se encuadra directamente en la polémica -largamente sostenida acerca de la extensión de las potestades reguladoras, las cuales para algunos abarcan los aspectos tributarios, mientras que ello es negado por otros.

En esa discusión encuentra ahora lugar especial el primer párrafo del artículo 180 de la Constitución, según el cual:

(...)

La norma sobre la que versa este proceso constituye una de las novedades constitucionales: la expresa distinción entre potestades tributarias y potestades reguladoras. La inclusión de esta disposición obedeció, sin duda, a la necesidad de eliminar una incertidumbre que siempre existió en nuestro Derecho: el alcance del poder normativo de la República y, en mucho menor medida, de los estados, respecto de las competencias municipales, en materia tributaria.

Como es sabido, los municipios cuentan en nuestro ordenamiento con un poder tributario originario, a la vez que la República goza de la exclusividad del poder normativo en un buen número de materias, enumeradas en el artículo 156 de la vigente Constitución. Al vincular ambos aspectos la situación había sido en muchos casos la siguiente: que los poderes normativos de la República han absorbido los poderes tributarios locales.

Para la Sala, la previsión de la primera parte del artículo 180 de la Constitución podría haber sido innecesaria, si se hubiera entendido de manera pacífica la separación de potestades, pero lo cierto es que no fue así. Por ello, no cree que sea como sostuvo el Alcalde del Municipio Simón Bolívar: que se trata de una verdad de Perogrullo. Podría serlo, pero no lo ha sido. De hecho, un caso como el de autos demuestra la conveniencia de su incorporación en la Carta Magna: si con norma tan clara hay aún dudas, ¿qué

podría haber ocurrido cuando prevalecía la tesis de la amplitud de los poderes nacionales de regulación?.

(...)

De todos esos numerales es predicable el mismo aserto: no deben confundirse potestades de regulación con las de tributación. (...). Basta leer los nada menos que 33 numerales del artículo 156 para eliminar las dudas acerca de las supuestas competencias implícitas: de ser ciertas, prácticamente no habría poder tributario estatal o municipal, debido a que la República goza de un poder regulador amplísimo, que abarca la casi totalidad de las materias o sectores de interés.

(...)

Como se observa, esos dos numerales del artículo 156 no incluyen potestades tributarias sino sólo reguladoras y de administración de las aguas, por lo que debe aplicarse el artículo 180 en la forma en que se ha indicado: separando potestades, sin aceptar la tesis de los poderes implícitos. Se ha visto cómo esta Sala no sólo no tiene dudas acerca del sentido y alcance del primer párrafo del artículo 180 de la Constitución, sino que tampoco las tiene acerca de su origen y justificación. En tal virtud, la primera parte del artículo 180 de la Constitución debe entenderse como la separación del poder normativo de la República y los estados respecto del poder tributario de los municipios. De esta manera, aunque al Poder Nacional o estatal corresponda legislar sobre determinada materia, los municipios no se ven impedidos de ejercer sus poderes tributarios, constitucionalmente reconocidos. Lo anterior, aplicado al caso de autos, implica que los municipios pueden exigir el pago de los impuestos sobre actividades económicas, aunque la regulación de esa actividad sea competencia del Poder Nacional o de los estados, salvo que se prevea lo contrario para el caso concreto. Así se declara”.

Por otra parte, dicha Sala mediante decisión N° 1453 del 3 de agosto de 2004, caso: *Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (C.A.N.T.V.)*, estableció respecto a esta problemática lo que a continuación se transcribe:

“Ante todo debe reiterarse la jurisprudencia constante de esta Sala, en el sentido de que no puede discutirse la validez de la creación municipal de impuestos a las actividades económicas que se lleven a cabo en la jurisdicción de cada ente local, por cuanto la Constitución reconoce ese poder. Así lo hace el vigente Texto Fundamental y lo hacía también el de 1961, si bien el actual corrigió una imprecisión terminológica que causó ciertos trastornos para la debida inteligencia de la figura: lo que antes se llamó ‘patente sobre industria y comercio’ –nombre que no reflejaba su carácter de imposición permanente- pasó a ser calificado como ‘impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar’.

Esos impuestos sobre actividades económicas –y aquellas patentes de industria y comercio, que siguen llamándose así en los municipios que no han adaptado sus ordenanzas a la nueva Constitución- forman parte de los ‘ingresos propios’ de las entidades locales y su ‘creación, recaudación e inversión’ les corresponde exclusivamente, como manifestación de su autonomía, conforme lo demuestra la lectura conjunta de los artículos 168 y 179 de la vigente Constitución.

En tal virtud, hacen bien las partes en no desconocer la existencia de un impuesto que integra ya la tradición venezolana y que constituye la principal fuente de ingresos locales, de la cual suelen depender. Lo que discuten los impugnantes es que ese tributo sea exigible cuando la actividad económica guarda relación con la telefonía.

No cabe duda a esta Sala, pues, de que el ordenamiento venezolano concede especial relevancia al impuesto por ejercicio de actividades económicas en territorio municipal al punto de conferirle rango constitucional. Por tanto, las limitaciones al ejercicio de la competencia para crear, recaudar e invertir tal impuesto también deben tener ese rango. Es precisamente lo que afirmaron los demandantes: que el límite que denunciaron infringido está establecido en la propia Constitución, por cuanto es ella la que prevé la posibilidad de que el Poder Nacional se reserve la competencia en materias como las telecomunicaciones.

*Ahora bien, esta Sala acepta que el Poder Nacional se reservó la **legislación** sobre telecomunicaciones, en el artículo 156, numeral 28, de la Constitución, (...).*

*En virtud de lo expuesto, tienen razón los demandantes al afirmar que los municipios no podrían **legislar** sobre las telecomunicaciones.*

*Sin embargo, esta Sala (por sentencia N° 285 del 4 marzo de 2004, caso: ‘Alcalde del Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia’), dejó sentado que no pueden confundirse las potestades de **regulación** con las de **tributación**. Lo hizo al interpretar el primer párrafo del artículo 180 de la Constitución, según el cual:*

(...)

En esa oportunidad la Sala declaró, con carácter vinculante, que ese artículo vino a dar fin a la discusión sobre las competencias tributarias implícitas, a las que hace continua mención la parte actora. Para la Sala, la norma es clara: la potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras atribuidas al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades. Con esa disposición se dejan a salvo las potestades tributarias locales. Por supuesto, ello obliga a precisar, entre las potestades nacionales cuáles son exclusivamente reguladoras.

El artículo 180 –y así lo destacó la Sala- constituye una de las novedades constitucionales de 1999: la expresa distinción entre potestades tributarias y potestades reguladoras y surgió para buscar remediar el problema de la tributación en las telecomunicaciones, ya suficientemente relatado en las páginas precedentes.

(...)

Para la Sala, la previsión de la primera parte del artículo 180 de la Constitución podría haber sido innecesaria, si siempre se hubiera entendido de manera pacífica la separación de potestades, pero lo cierto es que no fue así.

Como la presente demanda se fundamenta en el hecho de que los Municipios no pueden exigir tributos en materias cuya regulación sustantiva corresponde al Poder Nacional – como las telecomunicaciones- y dado que ello fue rechazado por esta Sala al interpretar el artículo 180 de la Constitución, se hace imperioso desestimar la denuncia de los demandantes, relativas a la inconstitucionalidad de la ordenanza impugnada.

No puede desconocer la Sala que los Municipios pueden gravar cualquier actividad económica que se desarrolle en su jurisdicción, salvo que lo prohíba expresamente la Constitución, que no es el caso de autos. No existe norma constitucional alguna que asigne la tributación al sector de las telecomunicaciones a la República.

La conclusión contraria había sido la regla en Venezuela, pero ello ocurría antes de la transformación que significó la vigente Constitución, que contiene la disposición del artículo 180, según el cual no deben confundirse potestades normativas y tributarias. No tiene reparo la Sala en insistir en que el origen de esa norma fue, en gran medida, el caso de las telecomunicaciones, pues el poder nacional para legislar sobre la materia fue

siempre entendido como comprensivo del poder para gravar. Ya no es así, y de esa manera lo indica expresamente el Texto Fundamental, lo cual fue corroborado por esta Sala.

Por ello, la Sala se aparta en este caso de lo que ha sido jurisprudencia del Máximo Tribunal, tanto la Corte Suprema de Justicia como este Tribunal. Incluso en este caso la medida cautelar fue otorgada a favor de la parte actora, cuando en esta ocasión, en la que se resuelve el fondo, se sostiene lo contrario. No es descuido de la Sala: se trata de una consecuencia inevitable de la entrada en vigencia de la actual Constitución venezolana.

Lo Municipios, por tanto, deben ver garantizados por todos los medios sus ingresos tributarios, y debe tanto el legislador como el juez respetarlos, pues con ello se respetan los mandatos constitucionales. Sólo una exclusión expresa podría negar el impuesto municipal sobre ciertas actividades lucrativas, como podría ser el caso de lo que establece el número 12 del artículo 156 de la Carta Magna, que para nada menciona el caso de las empresas de telecomunicaciones. Ese numeral contiene una atribución residual de poder tributario a la República, pero no es aplicable al caso de autos, pues se basa en la inexistencia de poder tributario local. Como se ha visto, en este caso sí existe poder local – el impuesto a las actividades económicas-, por lo que no puede refugiarse la República en una competencia residual.

Para la Sala, son razones de justicia e igualdad las que además exigen esta solución, al no ser correcto que ciertas empresas escapen del poder tributario municipal, mientras que la mayoría sí debe sujetarse a él. Si todos actúan en el territorio de un ente local cualquiera, con lo que se aprovechan de sus obras o de sus servicios, no hay motivo para justificar su inmunidad.

A estos efectos, poco importa –que es un aspecto al que sí da importancia la parte demandante- que la actividad desarrollada por la empresa exceda del territorio local. En Venezuela no existe tal límite, aunque en tales casos sí se hace imprescindible que la legislación nacional de armonización tributaria –ausente hasta el momento entre nosotros- determine unos parámetros a fin de moderar el poder tributario local y evitar excesos impositivos.

Es necesario, pues, que la Asamblea Nacional ejerza la competencia prevista en el número 13 del artículo 156 de la Constitución, y con ello armonice la tributación local, al menos en lo referido al impuesto más importante de todos, fuente principal de ingresos municipales, como es el que grava las actividades lucrativas.

(...).

En fin, como en todo lo que guarde relación con los tributos, la prudencia debe ser la guía, pues debe evitarse incurrir en el error de sobrecargar a los contribuyentes con exigencias tributarias que tal vez le aconsejen trasladarse de lugar. Por ello, la doctrina ha advertido de la necesidad de impedir los casos de tributación excesiva, sin que ello implique la prohibición a los entes territoriales para constreñir al pago de los tributos que constitucional o legalmente le correspondan.

Por lo expuesto, la Sala desestima la presente demanda, si bien insta a la Asamblea Nacional a armonizar el tributo al que se refiere esta decisión. Asimismo, mientras persista la situación de inexistencia de legislación nacional armonizadora, exhorta a las entidades locales a estudiar con seriedad el problema, a fin de evitar la fijación de alicuotas que resulten excesivas”.

Igualmente, se pronunció la referida Sala en la sentencia N° 1403 del 4 de julio de 2007, caso: *Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (C.A.N.T.V.)*, de la manera indicada a continuación:

“(…) Atendiendo a lo antes transcrito, la Sala observa que si bien la vigente Constitución en el numeral 28 del artículo 156 dispone que: ‘Es de la competencia del Poder Público Nacional: (Omissis…) 28. El régimen del servicio de correo y de las telecomunicaciones, así como el régimen y la administración del espectro electromagnético. (...)’, como en un sentido similar se establecía en el numeral 22 del artículo 136 de la Constitución de 1961, ello no puede servir como lo pretende la parte actora de argumento para negar la potestad tributaria que ostentan los Municipios conforme al propio Texto Constitucional (v. artículos 31 de la Constitución de 1961 y 179 de la Constitución vigente).

Dicha potestad tributaria municipal tiene rango constitucional, y ello se desprende del contenido de los artículos 168 y 179 de la Constitución, los cuales señalan:

Artículo 168. Los Municipios constituyen la unidad política primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de la Constitución y de la ley. La autonomía municipal comprende:

1. La elección de sus autoridades.
2. La gestión de las materias de su competencia.
- 3. La creación, recaudación e inversión de sus ingresos.**

(…)

Artículo 179. Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:

(…)

2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; **los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar**, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.

(…)

De allí que las limitaciones a su ejercicio deben también ostentar ese rango, por lo que es necesaria la referencia al artículo 180 constitucional, el cual dispone: ‘(l)a potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades’.

Y ello es así porque efectivamente existe una diferencia entre la llamada potestad de regulación y la potestad de tributación, distinción a la cual se refirió esta Sala en sentencia del 4 marzo de 2004 (Caso: Alcalde del Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia), al interpretar el primer párrafo del artículo 180 de la Constitución, indicando lo siguiente:

(…)

Reiterando el criterio antes transcrito, la Sala estima que los Municipios poseen en nuestro ordenamiento un poder tributario originario, y por ello no puede afirmarse como lo pretende la parte actora que los mismos no pueden exigir tributos en materias cuya regulación sustantiva corresponde al Poder Nacional -como en el caso de autos, en lo que respecta a las telecomunicaciones-, pues la limitación viene dada por la prohibición expresa que establezca la Constitución, lo que no ocurre con el supuesto de la materia regulada en la norma impugnada de la Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio dictada por el Municipio Valencia del Estado Carabobo”.

De los fallos vinculantes que preceden, se observa el criterio jurisprudencial aplicable a la actividad económica realizada por las empresas de telecomunicaciones, donde se colige que, a la luz de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la asignación de potestades reguladoras conferidas al Poder Público Nacional, no implica afectación alguna por parte del mismo respecto de las competencias atribuidas a los Estados y Municipios, y específicamente en cuanto a estos últimos, al poder tributario que detentan en el ejercicio de sus atribuciones, por lo que las actividades económicas desarrolladas en la jurisdicción político

territorial del ente local que se trate, serán gravables con los impuestos municipales correspondientes. (*Vid.*, sentencia de esta Sala Político-Administrativa N° 00240 del 23 de marzo de 2017, caso: *Corporación Telemic, C.A.*).

De allí que, partiendo de la distinción sobre potestades normativas y tributarias, debe concluirse que el Municipio Iribarren del Estado Lara tiene potestad tributaria para gravar con el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar a las empresas que realizan actividades económicas tales como la de telecomunicaciones, y siendo que el Tribunal *a quo* fundamentó su decisión en total apego a los vinculantes criterios jurisprudenciales referidos, esta Sala estima que el mencionado ente municipal no incurrió en usurpación de funciones del Poder Público Nacional y mucho menos en la transgresión del derecho a la propiedad, al ejercicio de la actividad económica de su preferencia y al principio de capacidad contributiva, más cuando no se evidencia de autos la existencia de prueba que demuestren dichos agravios, por lo que se desechan las denuncias planteadas sobre este particular por la representación en juicio de la contribuyente. Así se decide.

II) “De la falta de aplicación del artículo 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones del año 2000 y la aplicación retroactiva de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal de 2006”.

Expone la representación judicial de la contribuyente en el escrito de fundamentación de la apelación, que el fallo apelado “(...) *está obviando por completo la aplicación del artículo 156 de la LOTEL, vigente y aplicable ratione temporis en el caso de [su] representada, violando no sólo el régimen constitucional sobre las actividades de telecomunicaciones, reservado exclusivamente al Poder Nacional, sino que adicionalmente, pretende con su decisión, aplicar retroactivamente, a los ejercicios fiscalizados a [su] representada, que comprenden desde el mes de enero de 2001 hasta el mes de marzo de 2003, las disposiciones, que por más está decir son inconstitucionales, de la LOPPM que entró en vigencia en el año 2006*”. (Sic). (Agregados de la Sala)

Ello así, debe este Alto Tribunal señalar respecto a la inobservancia de lo establecido en el artículo 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones del año 2000 que vista la declaratoria precedente, conforme el cual fue desestimado lo alegado por la parte recurrente respecto a la incompetencia de los Municipios para gravar con el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios, o de Índole Similar, a las actividades económicas tales como la de telecomunicaciones; así como también el hecho de que el Tribunal de instancia se apegó a los criterios vinculantes de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en cuanto a la interpretación de los artículos 156 y 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, no resultaba necesario por parte del Juzgador *a quo* aplicar la disposición del artículo 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones de 2000, en atención a la supremacía de las normas que integran nuestra Carta Magna, respecto a la referida Ley, por lo que se desecha dicho argumento. Así se establece. (*Vid.*, sentencia N° 00240 del 23 de marzo de 2017, caso: *Corporación Telemic, C.A.*).

Por otra parte, en lo que respecta a la aplicación retroactiva de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal del año 2006, a ejercicios que comprenden desde el mes de enero de 2001 hasta el mes de marzo de 2003, se observa lo siguiente:

Con el objeto de dilucidar lo planteado, es importante reproducir el contenido del artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, que consagra el principio de irretroactividad de

la Ley, en los siguientes términos:

*“**Artículo 24.**- Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga 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 estimaran en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron. Cuando haya duda se aplicará la norma que beneficie al reo o rea”.*

Ha sido criterio reiterado de esta Sala destacar que el principio de irretroactividad de la Ley está referido a la prohibición de aplicar una normativa nueva a situaciones de hecho nacidas con anterioridad a su vigencia, de forma que la disposición novedosa resulta ineficaz para regular situaciones fácticas consolidadas en el pasado, permitiéndose la retroactividad de la norma, en materia sancionatoria, únicamente como defensa o garantía de la libertad del ciudadano.

Por su parte, disponen los artículos 9 del Código Orgánico Tributario de 1994 y 8 del Código Orgánico Tributario de 2001, los cuales resultan aplicables *“ratione temporis”*, lo siguiente:

*“**Artículo 9.**- Las leyes regirán partir del vencimiento del término previo a su aplicación, que ellas deberán fijar. Si no lo establecieran, se aplicarán vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su promulgación.*

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde que la ley entre en vigencia, aunque los procedimientos 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.

Las normas que supriman o reduzcan sanciones tributarias se aplicaran con efectos retroactivos cuando favorezcan al infractor”.

Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo”.

*“**Artículo 8.**- Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial.*

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.

Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo”.

De los artículos anteriormente transcritos, se desprende como principio general que las leyes tributarias tendrán vigencia a partir del vencimiento del término previo que ellas establezcan; sin embargo, a los fines de la

aplicación de las mencionadas normas, se hace una distinción entre normas sustantivas y normas de procedimiento.

Con respecto a las normas adjetivas o de procedimiento, las mismas tendrán aplicación inmediata aun durante los procesos que se encuentren en curso. Ahora bien, con respecto a las normas sustantivas se debe precisar que cuando esas normas tributarias establezcan tributos que se determinen o liquiden por períodos, regirán en el ejercicio fiscal inmediatamente siguiente a aquél que se inicie una vez que entre en vigencia la ley, en aras de resguardar el principio de seguridad jurídica de las partes intervinientes en la relación impositiva. (*Vid.*, entre otras, sentencia de esta Sala Político-Administrativa, identificada con el N° 01171 del 24 de noviembre de 2010, caso: *Sucesión de Eladio Ramón Orozco*).

Circunscribiendo lo anteriormente expuesto al caso de autos, constata esta Alzada de la Resolución impugnada N° 437-2009, del 16 de noviembre de 2009, dictada por la Alcaldesa del Municipio Iribarren del Estado Lara, lo que a continuación se transcribe:

“Resolución N° 437-2009

Quien suscribe, PROF. AMALIA ROSA SAEZ, titular de la cédula de identidad N° V. 4.193.828, Alcaldesa del Municipio Iribarren del Estado Lara, en uso de las atribuciones legales previstas en los artículos 54 numeral 5 y 88 numerales 1, 2, y 3 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en concordancia con lo establecido en el artículo 122 de la Ordenanza de Reforma Parcial de la Ordenanza Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole Similar, dicta la siguiente Resolución:

(...)

CONSIDERANDO

Que la contribuyente en su escrito recursivo señala lo siguiente:

(...)

A-1) Nulidad de la Resolución Culminatoria de Sumario N° 042-F-2008, en virtud de la transgresión del principio de irretroactividad de la norma tributaria.

(...)

“Realizadas las consideraciones anteriores nos es forzoso concluir, que basados en el texto constitucional de 1999, con la introducción del artículo 180 y la interpretación que de éste se ha realizado, es plenamente legítimo el cobro de Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar a las empresas que se dediquen a las actividad de las telecomunicaciones en sede del Municipio Iribarren, por lo que el contribuyente debe satisfacer normalmente sus obligaciones tributarias, tanto por este impuesto, como el resto de los impuestos municipales en cuyo hecho imponible incurran. Así como satisfacer los impuestos debidos que hayan sido producto de actos administrativos de determinaciones y liquidaciones realizadas en procesos de fiscalización”.

De la anterior transcripción se observa que la Administración Tributaria, se basó en las normas procedimentales o adjetivas establecidas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal del año 2006, a los fines de dictar dicha resolución.

Ahora bien, disponen los artículos 54 numeral 5 y 88 numerales 1, 2, y 3 de la Ley Orgánica del Poder Público de 2006, lo siguiente:

“Artículo 54

El Municipio ejercerá sus competencias mediante los siguientes instrumentos jurídicos:

(...)

5. Resoluciones: son actos administrativos de efecto particular, dictados por el alcalde o alcaldesa, el Contralor o Contralora Municipal y demás funcionarios competentes”.

“Artículo 88

El alcalde o alcaldesa tendrá las siguientes atribuciones y obligaciones:

1. Cumplir y hacer cumplir la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la constitución del estado, leyes nacionales, estatales, ordenanzas y demás instrumentos jurídicos municipales.

2. Dirigir el gobierno y la administración municipal, velando por la eficacia y eficiencia en la prestación de los servicios públicos dentro del ámbito de su competencia, y ejercer la representación del Municipio.

3. Dictar reglamentos, decretos, resoluciones y demás actos administrativos en la entidad local”.

Del análisis de dichas disposiciones se observa, que las mismas constituyen normas adjetivas o procedimentales a las cuales debe sujetarse el Poder Ejecutivo Municipal a los fines de poder dictar algún acto administrativo en la esfera de su competencia.

Así, y circunscribiendo todo lo anteriormente expuesto al caso de autos, constata esta Alzada, que en la presente causa no hubo aplicación retroactiva de normas sustantivas establecidas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal del año 2006, muy por el contrario, se observa que para la fecha en la cual la Máxima Autoridad Municipal procedió a dictar la Resolución impugnada, ya se encontraban en vigencia las normas adjetiva o procedimentales de la indicada Ley, las cuales eran de obligatoria observancia para que la Alcaldesa pudiera emitir la Resolución que decide el recurso jerárquico.

Con fundamento en lo precedente, debe esta Sala desestimar la denuncia sobre aplicación retroactiva de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal de 2006, a ejercicios fiscales anteriores, por lo que se confirma el fallo apelado en este aspecto. Así se declara.

iii) De la falta de aplicación de disposiciones expresas del Código Orgánico Tributario por parte del Tribunal de Instancia al avalar la aplicación de la metodología adoptada por la Administración Tributaria Municipal sobre base presuntiva en detrimento a la determinación sobre base cierta, violentando disposiciones constitucionales e incurriendo en inmotivación.

Expuso el Tribunal de instancia en el fallo apelado al respecto, que “(...) *la contribuyente de autos tuvo la oportunidad para presentar las documentales solicitadas por la Administración Tributaria Municipal, no obstante el contribuyente se mantuvo renuente a demostrar los ingresos que realmente obtuvo para los períodos*

fiscales correspondientes a los años 2001, 2002 y 2003, al respecto correspondía a la contribuyente suministrar las documentales pertinentes exigidas por el ente tributario municipal a los fines de determinar el tributo sobre base cierta, resultando insuficiente la presentación del Sistema de Facturación Mayor Analítico de Ingresos, tal y como lo asevera la propia representación legal de la contribuyente en el escrito recursorio (...)". (Sic).

Adicionó, que *"(...) el mencionado reporte de sistemas de facturación mayor analítico, no puede ser considerado como la única prueba pertinente para probar los ingresos realmente obtenidos por la contribuyente respecto a la actividad económica que ejerce en el Municipio Iribarren del estado Lara, pues éste estaba en el deber de suministrar los elementos contables necesarios para llevar a cabo la fiscalización y así cuantificar la obligación tributaria mediante la determinación sobre base cierta, (...), así el ente tributario fundamentó que el sistema de facturación Mayor Analítico no permitía determinar el impuesto a través del método sobre base cierta al advertir que la contribuyente no registraba contablemente en forma detallada los ingresos tributarios, situación que pudiera ser un agravante para este tipo de contribuyente cuya actividad económica es la retransmisión de televisión por cable, la cual por lo general, se presta en varios municipios, siendo necesario la determinación del tributo de acuerdo al principio de territorialidad, por cuanto pretender la determinación de impuesto a través de un instrumento como el presentado por la contribuyente en autos en el que no se discrimina los proventos obtenidos en el municipio Iribarren del estado Lara, constituiría la incursión de la doble tributación al determinar el impuesto sobre la totalidad de los ingresos que obtiene en el municipio fiscalizador y en otros municipios, tampoco serviría de base en el presente asunto, la declaración del impuesto sobre la renta ya que la base imponible está determinada en función de la contabilidad consolidada"*. (Sic).

Por lo que se refiere al vicio de inmotivación en cuanto a la selección de la contribuyente, indicó que *"(...) la Resolución impugnada estableció el monto de los ingresos apreciados como elemento de medición, el elemento técnico utilizado fue el método de inflación, reseña la Resolución Culminatoria del Sumario a su vez fundamentó que el ente tributario tomó de muestra del archivo de contribuyentes fiscalizados por concepto de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, cuya base imponible estuvo determinada en función de los ingresos correspondientes al mes de diciembre de 1999, situación que no constituye la falta de motivación de la resolución recurrida, por cuanto la recurrente pudo conocer las razones no solo del porque la Administración Tributaria determinó la base imponible a través del método de la base presuntiva, sino que claramente especifica que la base imponible empleada la hizo en función de una muestra cursante en sus archivos de contribuyentes fiscalizados, aplicando el método de inflación, por tal motivo resulta impropio que la recurrente pretenda desvirtuar la determinación del tributo efectuada por la Administración Tributaria Municipal, alegando el vicio de la inmotivación, bien pudo demostrar los ingresos brutos obtenidos realmente mediante la presentación de su contabilidad o pudo refutar la fiabilidad de los ingresos brutos tomando como referenciales de los archivos de la Administración Tributaria Municipal mediante un medio probatorio idóneo como la inspección judicial, sin embargo, no fue lo que ocurrió en el asunto objeto de análisis, razón por la cual se desestima lo alegado por al recurrente. Así se declara"*. (Sic).

Igualmente, adujo que *"(...) en el procedimiento de fiscalización instaurado por la Alcaldía del Municipio Iribarren del estado Lara, la contribuyente no dio cumplimiento a lo requerido por la fiscal actuante, lo cual conllevó a que no contara con los elementos suficientes y necesarios para determinar el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, conforme al sistema de la*

determinación sobre base cierta, es así como después de haber solicitado mediante las Actas de requerimientos las documentales correspondientes para proceder a la determinación sobre base cierta, el ente tributario visto el incumplimiento efectuó la determinación mediante metodología sobre base presunta, en apego a lo previsto en las ordenanzas vigentes para los períodos fiscales investigados, sin que dicha actuación pueda configurarse como violatoria de los principios de capacidad contributiva y de certeza”.

Con base en todo lo antes expuesto, concluyó que “(...) una vez constatada la falta de elementos de juicio advertida por la fiscalización, resultaba procedente la estimación de oficio sobre base presunta llevada a cabo por la Alcaldía del Municipio Iribarren del estado Lara, en consecuencia, se desestima la denuncia de la recurrente, toda vez que la determinación realizada a través del método de la base presunta fue producto de su actitud contumaz en la consignación de los elementos necesarios para cuantificar el tributo de acuerdo a la metodología sobre base cierta. Así se declara”.

Contra dicho pronunciamiento, la representación judicial de la contribuyente en su escrito de los fundamentos de la apelación señaló que “(...) se observa que la Administración Tributaria no argumentó en el acto administrativo impugnado, ni mucho menos se evidencia de su contenido, el haber empleado todos los mecanismos a su alcance para realizar la determinación sobre base cierta en los períodos fiscalizados. De igual forma se observa, que la Administración Tributaria Municipal mucho menos aplicó estudios económicos y estadísticos de actividades similares o conexas a [su] representada, cuando dicha Municipalidad erradamente optó por aplicar la determinación sobre base presunta. Todo lo anterior, mucho menos fue analizado por el Tribunal a quo, al momento de dictar la sentencia (...)”. (Añadido de esta Máxima Instancia).

Igualmente, destacó que “(...) la Administración Tributaria Municipal da por probada una serie de supuestas diferencias en los ingresos brutos declarados por [su] representada al Municipio, pero no indica ni cómo ni de dónde se originaron las diferencias, simplemente agrega unas cifras, que dado el erróneo procedimiento antes denunciado, hace que dichas aseveraciones, al carecer de sustento probatorio idóneo o válido, no permitan entonces presumirse la legalidad del acto administrativo impugnado”. Agregaron que “(...) todo lo anterior, mucho menos fue analizado por el Tribunal a quo, al momento de dictar la sentencia que aquí fundadamente apelamos”. (Interpolado de la Sala).

Concluyó, sobre dicho argumento que “(...) el Tribunal a quo, con su decisión, está amparando la improcedencia de la metodología adoptada por la Administración Tributaria Municipal en la determinación del impuesto a [su] representada. Con la decisión aquí apelada, el Tribunal a quo, está avalando la aplicación de la determinación sobre base presuntiva en detrimento a la determinación sobre base cierta, violentando así, las disposiciones expresas del Código Orgánico Tributario, los derechos de [su] representada y el respecto a la garantía constitucional de capacidad contributiva”. (Agregados de la Sala).

Planteada así la denuncia, esta Alta Instancia estima necesario citar lo dispuesto en los artículos 118, 119 numeral 2 y 120 del Código Orgánico Tributario de 1994 y 130, 131 y 132 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicables *ratione temporis*. Dichos dispositivos establecen:

Código Orgánico Tributario 1994

“Artículo 118.- La Administración Tributaria podrá verificar la exactitud de las declaraciones y proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presuntiva, en cualesquiera de las siguientes situaciones:

(...)

2. Cuando la declaración ofreciera dudas debidamente fundadas y razonadas relativas a su veracidad y exactitud.

3. Cuando el contribuyente debidamente requerido conforme a la Ley no exhiba los libros y documentos pertinentes.”

“Artículo 119.- La determinación por la Administración se realizará aplicando los siguientes sistemas:

(...)

2. Sobre base presuntiva, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan determinar la existencia y cuantía de la misma”.

“Artículo 120.- La determinación sobre base presuntiva sólo procede si el contribuyente no proporciona los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta. En tal caso, subsiste la responsabilidad por las diferencias que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta”.

Código Orgánico Tributario 2001

“Artículo 130.- Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario.

No obstante, la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presuntiva, así como solicitar las medidas cautelares conforme a las disposiciones de este Código, en cualquiera de las siguientes situaciones:

(...)

2. Cuando la declaración ofreciera dudas relativas a su veracidad y exactitud.

3. Cuando el contribuyente, debidamente requerido conforme a la Ley, no exhiba los libros y documentos pertinentes o no aporte los elementos necesarios para efectuar la determinación.

4. Cuando la declaración no esté respaldada por los documentos, contabilidad u otros medios que permitan conocer los antecedentes, así como el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del tributo.

(...)”.

“Artículo 131.- La determinación por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas:

1. Sobre base cierta, con apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imponibles.

2. *Sobre base presuntiva, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria”.*

“Artículo 132.- La Administración Tributaria podrá determinar los tributos sobre base presuntiva, cuando los contribuyentes o responsables:

(...) 3. No presenten los libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria o no proporcionen las informaciones relativas a las operaciones registradas.

(...) 5. Se adviertan otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones, las cuales deberán justificarse razonadamente. (...).”.

La normativa transcrita, de aplicación excepcional, conforme con el artículo 1 de ambos textos legales, otorga amplias facultades a la Administración Tributaria para proceder a la determinación de oficio sobre base presuntiva. Este procedimiento requiere de rigurosos requisitos de forma y de fondo y en especial deben concurrir las circunstancias expresamente establecidas en la Ley como por ejemplo: **i)** que el contribuyente no proporcione los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta y; **ii)** que la Administración Tributaria no pueda obtener la información real por sus propios medios.

La estimación de oficio tiene como finalidad esencial la determinación racional de la efectiva capacidad tributaria del contribuyente, pero en todo caso el procedimiento de estimación no puede ser aplicado en forma arbitraria de manera que, por razones de seguridad jurídica, no es posible imputar a un contribuyente ingresos mayores a los declarados, basándose en la sola información suministrada por terceros y sin que la Administración compruebe esas informaciones. (*Vid., sentencia N° 00746 del 19 de julio de 2016, caso: C.A De Seguros Ávila*).

Por otra parte, es importante destacar lo establecido por esta Sala Político-Administrativa en decisión N° 00268 del 10 de marzo de 2016, caso: *Administradora BO Center, C.A.*, donde se señaló lo siguiente:

“En ese orden de ideas, es preciso destacar lo señalado por la doctrina patria respecto a la fuente de información utilizada tanto por los particulares como por la Administración Tributaria para la determinación del tributo in commento, la cual proviene de la contabilidad que llevan los contribuyentes de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que, en sentido amplio, comprende los registros contables, estados financieros y demás soportes de las operaciones económicas que realiza la empresa tales como facturas, contratos, libros auxiliares, etc.”.

Ahora bien, circunscribiéndonos al caso de autos, constata esta Alzada que se desprende de los elementos de autos, en especial de la Resolución impugnada (folios 86 y 87 de la pieza N° 1 del expediente judicial), lo siguiente:

“Visto los hechos que la contribuyente (...) no pudo determinarse la consistencia de los registros contables adecuados que permitiera de alguna manera determinar los ingresos reales de la empresa por cuanto no suministró los soportes contables que comprueben la veracidad de los mismos, los cuales fueron solicitados en las actas de requerimientos anteriormente citadas, en tal sentido y apegado a la norma transcrita anteriormente, esta Administración Tributaria Municipal, procedió a la DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTIVA, utilizando como elemento técnico el método de inflación, se tomó del archivo de contribuyentes fiscalizados por concepto de impuesto sobre actividades económicas, la base imponible en el mes de diciembre de 1999 de una empresa

con características y condiciones similares Bs. 19.985.212,40. Esta información se utilizará para determinar los ingresos.

Dados los hechos constatados y reflejados en actas, lo alegado por la contribuyente no puede considerarse favorablemente. En consecuencia, el argumento expuesto por la recurrente no es procedente". (Sic).

Ello así, y analizada la totalidad del expediente judicial, concluye este Máximo Tribunal que en la presente controversia, el Sentenciador de instancia en forma expresa se pronunció sobre la denuncia efectuada por la representación judicial de la contribuyente, pues al conocer sobre dicho punto, observó la falta de elementos -también advertida por la Administración Tributaria Municipal- para hacer la determinación sobre base cierta, y vista la ausencia de actividad probatoria por parte de la contribuyente que desvirtuase el procedimiento aplicado, pudo concluir en la procedencia de la estimación de oficio sobre base presunta.

Con fundamento en lo procedente, esta Alzada declara la improcedencia de lo argumentado por la representación judicial de la contribuyente, por lo que se confirma el fallo apelado en este aspecto. Así se declara.

Por lo que respecta a las denuncias de inmotivación y de violación del principio de capacidad contributiva, este Máximo Tribunal observa por lo que corresponde a la primera, que contrariamente a lo expuesto por la representación judicial del sujeto pasivo, del acto administrativo impugnado se desprende las razones utilizada por la actuación fiscal para poder aplicar el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta, así como los elementos necesarios para que la empresa recurrente pudiera controlar la actividad de la Administración Tributaria Municipal, sin que se desprenda de las actas procesales elementos probatorios tendentes a evidenciar lo contrario, razón por la cual se declara improcedente la denuncia de inmotivación. Así se decide.

En lo que se refiere a la violación del principio de capacidad contributiva, este Alto Tribunal constata que la contribuyente se limitó a señalar la infracción a dicho principio; sin embargo, no evidenció, ni comprobó en qué forma la Administración Tributaria Municipal al haber efectuado la determinación de oficio sobre base presuntiva conculcó el mismo, más cuando de los pronunciamientos precedentes se constató la procedencia de dicha determinación.

Así, al no presentar elementos probatorios para desvirtuar las conclusiones de los actos administrativos impugnados, mal puede considerar la recurrente que hubo una violación a su principio de capacidad contributiva, más cuando la Administración Tributaria Municipal procedió a efectuar la determinación de oficio sobre base presuntiva de conformidad con los términos establecidos en la ley, por lo que no resulta vulnerado el mencionado principio, razón por la que debe desecharse el alegato presentado en este punto. Así se declara.

iv) Eximente de responsabilidad penal tributaria establecida en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Expuso la decisión recurrida respecto a la eximente de responsabilidad penal tributaria establecida en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001, que: *“En el contexto de los elementos que emergen del acto administrativo de contenido tributario impugnado y en vista del argumento expuesto por la*

recurrente sustentado en que actuó por error, bajo la premisa de no ser contribuyente del impuesto municipal, de conformidad con lo pautado en el artículo 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, se tiene que lo argumentado se contrapone con el contenido de autos, toda vez que la sociedad mercantil obtuvo la licencia de funcionamiento, efectuó declaraciones del impuesto y notificó el cese temporal de actividades económicas en cumplimiento al ordenamiento jurídico municipal, circunstancias que contradice lo expuesto por la recurrente, pues de tener plena convicción de no ser sujeto pasivo del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, no hubiere tramitado la licencia, declarado y pagado el tributo municipal, así como someterse al deber de notificar el cese de actividades económicas, en tal sentido, se desestima el alegato sustentado en la eximente de responsabilidad penal tributaria, prevista en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario vigente, toda vez que la sociedad mercantil recurrente de autos siempre tuvo la convicción de ser contribuyente del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar. Así se declara”. (Sic).

Por otro lado, estimó que “(...) de conformidad con la motivación expuesta en este fallo en relación a la potestad reguladora del poder nacional y la potestad tributaria municipal, no puede inferirse que ante la Potestad Reguladora se excluya la Potestad Tributaria Municipal, por cuanto de la propia disposición Constitucional, no se desprende una reserva tributaria exclusiva inherente al Poder Nacional en forma expresa respecto a las telecomunicaciones, quedando a salvo la potestad tributaria de los municipios para gravar las actividades lucrativas que se realicen desde su jurisdicción y que encuadren en el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio, o de índole similar, situación que ha sido suficientemente analizada en el campo doctrinario y jurisprudencial, en tal sentido, resulta improcedente el alegato sustentado en el artículo 85 numeral 4 del Código Orgánico Tributario vigente. Así se determina”.

Sobre dicho pronunciamiento, es importante destacar que el sujeto pasivo insistió en la “existencia de un error de derecho excusable que operaría como circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria”.

Respecto a la referida eximente, alegó que “(...) en el supuesto, por demás negado, que resultaran procedentes los reparos formulados por la Administración Tributaria Municipal, resulta evidente que la actuación de [su] representada habría derivado, en todo caso, de un hipotético error de Derecho en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, justificado por la abundante jurisprudencia existente sobre la NO gravabilidad de la actividad de telecomunicaciones que en materia de imposición municipal, ha sido prolijamente mencionada a lo largo del presente escrito de fundamentación”. (Sic). (Agregado de la Sala).

Delimitados los argumentos antes indicados, esta Máxima Instancia considera pertinente transcribir el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis* al presente asunto, cuyo texto dispone:

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

(...)

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

Al respecto, esta Alzada ha considerado en múltiples oportunidades que dicha circunstancia consiste en la equivocada aplicación o interpretación de la ley, o en errores de su apreciación que traen como consecuencia la posibilidad de cometer faltas con carácter excusable al momento de aplicar la ley tributaria. (*Vid.*, sentencias números 00297 de fecha 15 de febrero de 2007, caso: *Bayer de Venezuela S.A.*, 00082 del 26 de enero de 2011, caso: *Hay Group Venezuela, S.A.*, y 01066 del 3 de agosto de 2011, caso: *Agri, C.A.*).

Asimismo, ha establecido este Máximo Tribunal que las causas previamente señaladas, tienen como atributo primordial eximir al transgresor de las normas jurídicas tributarias, de la responsabilidad que dicho incumplimiento generó, más no del cumplimiento de la obligación tributaria principal. (*Vid.*, sentencia N° 01066 de fecha 3 de agosto de 2011, caso *Agri, C.A.*).

En atención a lo anteriormente expuesto, es necesario determinar si en el presente asunto es o no procedente la circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria invocada por la representación en juicio de la sociedad mercantil recurrente, al respecto, se observa de autos lo siguiente:

Mediante Acta de Reparación N° 082-2007, notificada el 30 de agosto de 2007, el Servicio Municipal de Administración Tributaria (SEMAT) de la Alcaldía del Municipio Iribarren del Estado Lara, dejó constancia de los siguientes aspectos:

“La contribuyente efectuó las declaraciones y el pago de los impuestos correspondiente a los períodos noviembre 2001, marzo 2002, noviembre 2002, y febrero 2003, en fecha extemporánea en contravención al artículo 34 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole Similar de fechas 31-10-2000 y 01-11-2001

La contribuyente no presentó las declaraciones juradas de ingresos correspondiente a los períodos mayo 2003, junio 2003, julio 2003, agosto 2003, septiembre 2003, octubre 2003, noviembre 2003, diciembre 2003, enero 2004, febrero 2004, marzo 2004, abril 2004, mayo 2004, junio 2004, julio 2004, agosto 2004, septiembre 2004, octubre 2004, noviembre 2004, diciembre 2004, enero 2005, febrero 2005, marzo 2005, abril 2005, mayo 2005, junio 2005, julio 2005, agosto 2005, septiembre 2005, octubre 2005, noviembre 2005 y diciembre 2005 en contravención al artículo 33 y 34 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole Similar de fechas 31-10-2000, 01-11-2001 y 14-02-2005”. (Sic).

En atención a lo previamente destacado, esta Sala considera que no se constató en el caso de autos, que dicho incumplimiento haya obedecido a un error de hecho y de derecho excusable, pues no se desprende en qué forma eran tan complejas las normas establecidas en el texto constitucional, como en las Ordenanzas vigentes para los ejercicios investigados, para haberlas interpretado en forma errónea, más cuando se observa que el sujeto pasivo presentó declaraciones y pago de dicho tributo municipal, lo cual evidencia la claridad que poseía el sujeto pasivo respecto a sus obligaciones con el Municipio, por lo que no existen razones justificadas para que la empresa recurrente realizara una errónea apreciación del derecho, pues se verificó en el caso de autos que no fue por desconocimiento que la recurrente se apartó de los preceptos que informan el ordenamiento jurídico tributario.

Conforme a lo anterior, esta Sala declara la improcedencia de la eximente de responsabilidad penal tributaria invocada por la contribuyente, establecida en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario

de 2001, motivo por el cual se confirma el fallo apelado en este aspecto. Así se declara.

V) De la procedencia de las atenuantes establecidas en el artículo 96, numerales 2 y 4 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Señaló la representación judicial de la contribuyente, “(...) *en el supuesto negado de que se considerase improcedente el argumento precedentemente desarrollado, relativo a la existencia de circunstancias eximentes de responsabilidad penal tributaria a favor de [su] representada, [destacaron] que a través del acto impugnado en este caso, la Administración Tributaria Municipal procede a imponer multa a [su] representada, tal y como fue desarrollado supra, incurriendo en una falta de aplicación correcta de las circunstancias atenuantes de responsabilidad penal tributaria*”. (Agregados de esta Alzada).

Estableció que se hace factible la rebaja de la multa ya que en el presente caso hubo: “*i. Ausencia de intención dolosa o de defraudación; ii) no comisión por parte de [su] representada de violación de normas tributarias en períodos impositivos anteriores a los que fueron objeto de investigación y iii) la colaboración prestada a la fiscalización*”. (Interpolado de esta Alzada).

Por otra parte, adujo “(...) *la existencia de atenuantes a favor de [su] representada, para el supuesto negado que se desestimen los alegatos expuestos anteriormente, hace factible la rebaja de la multa que le ha sido impuesta, de conformidad con el artículo 96, numerales 2 y 4 del Código Orgánico Tributario*”. (Interpolado de la Sala).

Al respecto, es importante aclarar que el sujeto pasivo en el escrito de fundamentación de la apelación aún cuando expresamente fundamentó su solicitud en el artículo 96, numerales 2 y 4 del Código Orgánico Tributario de 2001, también hizo alusión a circunstancias atenuantes establecidas en el artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, las cuales resultan relevantes analizar en vista que para el ejercicio fiscal del año 2001, aún se encontraba vigente el Código Orgánico Tributario de 1994. Así se declara.

A tal efecto, dispone el artículo 85, numerales 2, 4 y 5 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable únicamente respecto al ejercicio fiscal del año 2001, lo siguiente:

“Artículo 85. (...)

Son atenuantes:

(...) 2. *No haber tenido la intención de causar el hecho imputado con tanta gravedad.*

(...)

4. *No haber cometido el indiciado ninguna violación de normas tributarias durante los tres (3) años anteriores a aquél en que se cometió la infracción.*

5. *Las demás atenuantes que resultaren de los procedimientos administrativos o jurisdicciones, a juicio de los juzgadores”.*

Por su parte, el artículo 96, numerales 2 y 4 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, para los ejercicios 2002 y 2003, dispone:

“Artículo 96.- Son circunstancias atenuantes:

(...)

2. *la conducta que el autor asuma en el esclarecimiento de los hechos.*

(...)

4. *El cumplimiento de los requisitos omitidos que puedan dar lugar a la imposición de la sanción”.*

Respecto a la aplicación de la circunstancia atenuante de responsabilidad penal tributaria preceptuada en el numeral 2 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, que ha sido criterio pacífico de esta Alzada, que la falta de intención o dolo no es una circunstancia que deba estimarse a fin de imponer la respectiva sanción, debido a que tal hecho es un elemento sustancial de la infracción tipificada como contravención que se imputa al contribuyente, siendo su principal característica, su naturaleza meramente objetiva, lo cual implica que la sola materialización fáctica de las conductas contrarias a la obligación impuesta por ley hace que la infracción se configure, sin necesidad de verificar la intención o el dolo del autor o la autora (contribuyente o responsable). (*Vid.*, sentencias Nros. 991 del 25 de abril de 2006, caso: *Marte CVT Producciones de Televisión, S.A.* y 01392 del 7 de diciembre de 2016, caso: *Telcel Celular, C.A. (ahora Telefónica Venezolana, C.A.)*, por lo que se declara la improcedencia de la misma. Así se dispone.

En cuanto a la circunstancia atenuante prevista en el numeral 4 del artículo 85 *eiusdem*, se observa que la jurisprudencia de esta Máxima Instancia se ha mantenido constante y uniforme, al señalar que corresponde a la Administración Municipal probar que la recurrente ha sido sancionada en oportunidades anteriores, por cuanto “...se supone tiene en sus manos todas las herramientas en los distintos tributos para poder precisar si un contribuyente ha cometido infracciones de normas tributarias en un determinado momento”. Tal criterio quedó sentado en la sentencia N° 00262 del 19 de febrero de 2002, caso: *Sucesión de Luigi Riggione Monterio*, ratificado en los fallos Nros. 00438 de fecha 3 de mayo de 2012, caso: *Administradora Serdeco, C.A.*, y 01581 del 20 de noviembre de 2014, caso: *Azofranca, C.A.*

Aunado a ello, observa esta Sala que no se evidencia en las actas procesales que la recurrente hubiere cometido infracciones tributarias antes de los ejercicios investigados, por lo que dicha conducta encuadra en los supuestos exigidos por la mencionada normativa para el otorgamiento de la referida dispensa, cual es, “*No haber cometido el indiciado ninguna violación de normas tributarias durante los tres (3) años anteriores a aquél en que se cometió la infracción*”, por lo que se estima procedente por no encontrarse vertido en el expediente elemento alguno que la desvirtúe. Así se declara.

Respecto a la colaboración prestada a la fiscalización, fundamentada en el artículo 85, numeral 5 del Código Orgánico Tributario de 1994, observa esta Alzada que la misma no se encuentra expresamente establecida como causa atenuante en el Código Orgánico Tributario de 1994. Asimismo, no se desprenden los fundamentos conforme a los cuales la contribuyente considera procedente dicha causal, motivo por el cual resulta improcedente. Así se declara.

Sobre la circunstancia atenuante establecida en el artículo 96, numeral 2 del Código Orgánico Tributario de 2001, esta Sala observa que del examen efectuado a las actas procesales, no se advirtió conducta de la contribuyente que demostrase el esclarecimiento de los hechos que ocasionaron las objeciones fiscales, más cuando de los autos se constató que la Administración Tributaria Municipal requirió al sujeto pasivo una serie de

documentos a los fines de efectuar la determinación sobre base cierta, y que vista su falta de consignación, el ente local procedió a efectuar la determinación sobre base presuntiva; aunado al hecho de que simplemente se limitó a alegar dicha atenuante sin fundamentar ni demostrar los motivos con base a los cuales consideraba que se encontraba inmersa en tal causal. En razón de lo anterior, se impone a este Alto Tribunal declarar improcedente la atenuante alegada. Así se decide.

Respecto a la causal contenida en el artículo 96, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 2001, esta Alzada aprecia que el sujeto pasivo no demostró el cumplimiento del requisito omitido para la imposición de la sanción, motivo por el cual resulta improcedente dicha atenuante. Así se declara.

Dilucidado lo anterior, y a los fines del cálculo de la multa, sólo para el ejercicio correspondiente al año 2001, ante la procedencia de una circunstancia atenuante de responsabilidad penal tributaria, esta Sala Político-Administrativa mediante sentencia N° 00814 del 8 de julio de 2015, caso: *Daewoo Motor de Venezuela, S.A.*, señaló lo siguiente:

“(…)

*Ahora bien, la Sala estima necesario hacer un reexamen de lo que hasta ahora constituye la **valoración de las atenuantes y agravantes** al momento del cálculo de la sanción, lo cual lleva a un replanteamiento sobre el asunto, bajo las siguientes consideraciones:*

*Tanto las atenuantes y las agravantes son **circunstancias modificadoras de la responsabilidad** que moderan la sanción en los ilícitos o delitos.*

*En este sentido, debe referir la Sala en esta oportunidad que nuestro Legislador Tributario no estableció un sistema tasado acerca de cómo deben ser aplicadas las atenuantes y agravantes en la graduación de la sanción en el Código Orgánico Tributario de 1994, normativa vigente al presente caso en razón del tiempo, por lo que de existir manifestaciones específicas e individualizadas que puedan ocurrir en cada situación planteada, éstas deberán ser evaluadas sobre el **mérito** de cada una de ellas.*

(…)

*Ahora bien, cuando existan las circunstancias atenuantes y/o agravantes, la pena deberá aplicarse entre el término medio y el límite inferior o superior, según corresponda, todo de acuerdo a la magnitud de esas circunstancias, es decir, su disminución o aumento dependerá del **mérito** de las respectivas circunstancias que concurran, tal como lo prevé el antes señalado artículo 37 del Código Penal.*

(…)

*Por lo tanto, al ser las circunstancias atenuantes y agravantes un medio de conexión existente entre la norma que impone la sanción y la particular situación existente del hecho concreto que se examine, como son el conjunto de pruebas y razones que resultan del análisis al asunto que se ventila en cada oportunidad, establece ahora esta Alzada que su quantum debe ser fijado por el Juez en forma **prudencial** para cada caso en específico y no como una operación o ecuación matemática. **Así se declara.***

*En virtud de lo antes descrito esta Sala modifica el criterio sostenido a partir de la sentencia No. 01649 de fecha 18 de noviembre de 2009, caso: *Constructora Seana, C.A.* Así se decide”. (Destacados del Fallo).*

Sobre la base del criterio anteriormente señalado, considera esta Sala que en aquellos casos en los cuales resulte procedente alguna circunstancia atenuante de responsabilidad penal tributaria y ante la ausencia de

agravantes, lo procedente es efectuar la graduación de la pena, en forma prudencial, sin que exceda los límites del término medio y el mínimo.

Ello así, en la presente controversia, este Máximo Tribunal considera en forma prudencial atenuar la pena originalmente impuesta respecto al ejercicio fiscal del año 2001, en un veinticinco por ciento (25%), como consecuencia de la procedencia de la atenuante establecida en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 1994, por lo que se ordena a la Administración Tributaria Municipal efectuar nuevamente el cálculo de la sanción de multa en los términos establecidos en el presente fallo. Así se decide.

Por otra parte, esta Alzada observa que la Administración Tributaria Municipal, incurrió en una imprecisión a aplicar la concurrencia de infracciones establecida en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001, en atención a que no fue aplicada la circunstancia atenuante de responsabilidad penal tributaria, por lo que se ordena al Fisco Municipal, efectuar el recálculo de las multas con base en las motivaciones expuestas en el presente fallo.

En otro orden de ideas, esta Alzada declara firme la procedencia de los intereses moratorios de conformidad con lo establecido en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, pues los mismos no fueron recurridos en el recurso contencioso tributario por el sujeto pasivo. Así se declara.

De todo lo *supra* establecido, se declara parcialmente con lugar la apelación interpuesta por la representación judicial de la contribuyente contra la sentencia definitiva N° 034/2012 de fecha 28 de septiembre de 2012, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, la cual se confirma, salvo en lo que respecta al *quantum* de las multas impuestas, el cual se revoca. Así se declara.

Por los motivos precedentes, se declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por el sujeto pasivo contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° 437-2009 del 16 de noviembre de 2009, dictada por la Alcaldesa del Municipio Iribarren del Estado Lara, por lo que queda firme el referido acto, salvo lo que respecta al *quantum* de las multas, el cual se anula. Así se decide.

Se ordena a la Administración Tributaria Municipal realizar el recálculo de las sanciones de multa, vista la procedencia de la circunstancia atenuante de responsabilidad penal tributaria prevista en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 1994, y la imprecisión en la cual incurrió la Administración Tributaria al aplicar la concurrencia de infracciones establecida en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2001; y expedir las planillas de liquidación sustitutivas conforme a lo determinado en el presente fallo.

Finalmente, no procede la condenatoria en costas a las partes, en virtud de que ninguna de las partes resultó totalmente vencida en juicio, conforme a lo dispuesto en el 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. Así finalmente se declara.

V DECISIÓN

Por las razones anteriormente 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.- FIRME por no haber sido controvertido en el recurso contencioso tributario la procedencia de los intereses moratorios de conformidad con lo establecido en el artículo 66 del Código Orgánico Tributario de 2001, pues los mismos no fueron recurridos en el recurso contencioso tributario por el sujeto pasivo.

2.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso de apelación ejercido por la contribuyente **GALAXY ENTERTAINMENT DE VENEZUELA C.A.**, contra la sentencia definitiva N° 034/2012 de fecha 28 de septiembre de 2012, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, la cual se **CONFIRMA**, salvo en lo que respecta al *quantum* de las multas impuestas, el cual se **REVOCA**.

3.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario incoado por la contribuyente contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° 437-2009 del 16 de noviembre de 2009, dictada por la Alcaldesa del **MUNICIPIO IRIBARREN DEL ESTADO LARA**, en la que se declaró parcialmente con lugar el recurso jerárquico interpuesto por la sociedad mercantil recurrente contra la Resolución N° 042F-2008 del 15 de agosto de 2008, emitida por la *Gerente General (E)* del Servicio Municipal de Administración Tributaria del indicado ente político territorial, por lo que se determinó un reparo fiscal en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicio o de Índole Similar, multas y liquidó intereses moratorios por el monto total de ciento cuarenta y siete mil trescientos bolívares con sesenta y tres céntimos (Bs. 147.300,63), para los ejercicios fiscales correspondientes a los años 2001, 2002, 2003, el cual queda **FIRME**, salvo lo que respecta al *quantum* de las multas, el cual se **ANULA**.

Se **ORDENA** a la Administración Tributaria Municipal realizar el recálculo de la sanción de multa para el año 2001 y de la concurrencia de infracciones, vista la procedencia de la circunstancia atenuante de responsabilidad penal tributaria prevista en el artículo 85, numeral 4 del Código Orgánico Tributario de 1994, y expedir las planillas de liquidación sustitutivas correspondientes conforme a lo determinado en el presente fallo.

NO PROCEDE la condenatoria en costas procesales a las partes.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Alcaldesa y al Síndico Procurador del Municipio Iribarren del Estado Lara. 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 veinticuatro (24) días del mes de enero del año dos mil dieciocho (2018). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

La Presidenta - Ponente
**MARÍA CAROLINA
AMELIACH VILLARROEL**

El Vicepresidente
**MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS**

La Magistrada
**BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO**

El Magistrado
**INOCENCIO
FIGUEROA
ARIZALETA**

La Magistrada
**EULALIA COROMOTO
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD

**En fecha veinticinco (25) de enero del año
dos mil dieciocho, se publicó y registró la
anterior sentencia bajo el N° 00037.**

La Secretaria,
GLORIA MARÍA BOUQUET FAYAD