



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
EN SU NOMBRE

**EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**

Magistrada Ponente: **EULALIA COROMOTO GUERRERO RIVERO**

**Exp. Núm. 2009-0601**

Mediante Oficio Núm. 7707 de fecha 4 de mayo de 2009, recibido el día 13 de julio del mismo año, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió a esta Sala Político-Administrativa el expediente Núm. AF49-U-1998-000048 (de su nomenclatura), contentivo de la apelación interpuesta el 2 de abril de 2009 por la abogada Jenny Abraham, INPREABOGADO Núm. 73.254, actuando como apoderada judicial de la empresa **PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD, S.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda), el 10 de octubre de 1994, bajo el Núm 11, Tomo 139-A. Sgdo.; mandato evidenciado en el folio 745 de las actas procesales; contra la sentencia definitiva Núm. 022/2006 del 20 de febrero de 2006, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario incoado el 13 de julio de 1998 por el abogado Francisco Hung Vaillant, INPREABOGADO Núm. 1.671, en su carácter de “*Representante Judicial*” de la mencionada contribuyente, según se desprende del artículo 18 y de la segunda disposición transitoria de su Acta Constitutiva y Estatutos Sociales, cursantes en autos en los folios 45 al 60.

El referido medio de impugnación se ejerció contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. 388 del 25 de mayo de 1998, notificada el 17 de junio del mismo año, mediante la cual el Director de Rentas de la Alcaldía del hoy **MUNICIPIO SUCRE DEL ESTADO BOLIVARIANO DE MIRANDA** confirmó el Acta Fiscal Núm. DGRM-859-322-97 del 15 de julio de 1997, notificada el 18 del mismo mes y año, determinándose a cargo de la prenombrada sociedad mercantil la obligación de pagar la cantidad de treinta y dos millones quinientos setenta mil quinientos cuarenta y siete bolívares con cincuenta y cuatro céntimos

(Bs. 32.570.547,54), ahora expresada en treinta y dos mil quinientos setenta bolívares con cincuenta y cinco céntimos (Bs. 32.570,55), en materia de impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar), para los ejercicios fiscales comprendidos entre el 1º de octubre de 1994 y el 30 de septiembre de 1996.

En fecha 4 de mayo de 2009 el Tribunal *a quo* oyó la apelación en ambos efectos, y remitió a esta Alzada el expediente mediante el precitado oficio.

Por auto del 14 de julio de 2009 se dio cuenta en Sala, se ordenó seguir el procedimiento de segunda instancia previsto en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de 2004, aplicable *ratione temporis*, se designó ponente al Magistrado Emiro García Rosas y se fijó un lapso de quince (15) días de despacho para fundamentar la apelación.

El 16 de septiembre de 2009, la abogada Jenny Abraham, ya identificada, actuando como apoderada judicial de la contribuyente, fundamentó la apelación. No hubo contestación.

En fecha 29 de junio de 2010 venció el lapso de 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 diligencias presentadas en fechas 16 de mayo y 19 de noviembre de 2013, así como el 2 de octubre de 2014, la apoderada judicial de la empresa accionante solicitó a esta Superioridad que se dictara sentencia.

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

Por diligencias del 14 de mayo de 2015 y 4 de febrero de 2016, la representante en juicio de la recurrente pidió que se emitiera decisión en el presente asunto.

El 10 de febrero de 2016, se dejó constancia que el 23 de diciembre de 2015 se incorporaron a esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, el Magistrado Marco Antonio Medina Salas y la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, designados y juramentados por la Asamblea Nacional en esa misma fecha. Asimismo, se reasignó la ponencia a la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero.

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

El 17 de julio de 2017, la apoderada judicial de la contribuyente solicitó a esta Máxima Instancia *“se sirva dictar la sentencia respectiva en esta causa y ratificó la solicitud de prescripción de la obligación tributaria”*.

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

## I ANTECEDENTES

Mediante Oficio Núm. DGRM-859-97 de fecha 7 de mayo de 1997, la Dirección General de Rentas de la Alcaldía del Municipio Sucre del hoy Estado Bolivariano de Miranda designó al funcionario Gilberto Briceño G., con cédula de identidad Núm. 2.935.651, adscrito a la referida entidad local, a los fines de que practicase una auditoría a la contribuyente Publitotal 994 Servicios de Publicidad, S.A., sobre las *“ventas brutas, ingresos brutos y otros ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en la explotación y desarrollo de su objeto social”*, para los ejercicios fiscales comprendidos entre el 1º de octubre de 1994 y el 30 de septiembre de 1996.

Culminada la investigación, el aludido funcionario procedió a levantar el Acta Fiscal Núm. DGRM-859-322-97 de fecha 15 de julio de 1997, notificada el 18 del mismo mes y año, mediante la cual formuló un reparo a la contribuyente en materia de impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar), por la cantidad de treinta y dos millones quinientos setenta mil quinientos cuarenta y siete bolívares con cincuenta y cuatro céntimos (32.570.547,54), reexpresada actualmente en treinta y dos mil quinientos setenta bolívares con cincuenta y cinco céntimos (Bs. 32.570,55) *“(…) ya que no incluyó dentro de su base imponible la totalidad de sus ingresos brutos (…)”*. Vale destacar que la actuación fiscalizadora previamente advirtió: *“(…) Dentro de estas actividades se tomarán todos los ingresos recibidos por la empresa, e investigados en esta auditoría tributaria (…)”*.

La referida Acta fue levantada en los términos siguientes:

“(…) **GILBERTO BRICEÑO G.**, (...) en mi condición de auditor fiscal adscrito a la Dirección General de Rentas Municipales, y actuando en cumplimiento del oficio Nro. DGRM-859-97 de fecha 07 de Mayo de 1997, todo en concordancia con los artículos 16 y 17 de la Ordenanza de Carrera Administrativa, de las disposiciones señaladas en el capítulo VII de la vigente Ordenanza de Impuesto Sobre Patente de Industria y Comercio, vigente a partir del 29 de Julio de 1.996, y con el artículo Nro. 21 Parágrafo Cuarto de la Ley Orgánica de Régimen Municipal de fecha 15 de Junio de 1.989. (...)”

**PERIODO: CODIGO: ALIC%: ING INVESTIG: ING DECLARAD: DIFERENCIA:**

1994/95            83251            1,25%            784.642.699,61            53.537.508,23  
731.105.191,38

1000            1,00%            990.440,19            990.440,19            -0-

785.633.139,80    54.527.948,42    731.105.191,38

1995/96            83251            1,69%            1.463.846.003,83            77.352.948,27  
1.386.493.055,56

1000            1,35%            -0-            -0-            -0-

1.463.846.003,83    77.352.948,27    1.386.493.055,56

### **DESCRIPCIÓN DE LOS INGRESOS**

#### **POR SERVICIOS PRESTADOS DE PUBLICIDAD**

#### **NO DECLARADOS**

<i>FECHA-CBT</i>	<i>MONTO</i>	<i>NROS DE FACTURAS A LOS CLIENTES</i>	<i>FACTURAS CERVECERA DEL CENTRO S.A.</i>
01-95-8720	24.231.807,87	0301 A LA 0319	
02-95-8734	56.202.012,98	0409 A LA 0419	
03-95-8743	91.118.039,37	0501 A LA 0519	

04-95- 8731	81.333.007,69	0601 A LA 0619	
05-95- 8734	75.089.064,84	0701 A LA 0719	
06-95- 8731	88.920.535,29	0801 A LA 0819	
07-95- 8723	59.724.495,72	0901 A LA 0919	0906 Bs. 18.789.346,79
08-95- 8731	103.940.589,74	1001 A LA 1019	1006 Bs. 34.110.786,48
09-95- 8720	79.578.163,86	1021 A LA 1039	1026 Bs. 18.067.540,75
<b>TOTALES</b>	<b>(A)</b> <b>660.137.717,36</b>		<b>(B)</b> <b>70.967.674,02</b>
10-95- 8729	83.750.900,10	1041 A LA 1059	1046 Bs. 17.174.919,22
11-95- 8739	160.318.021,32	1063 A LA 1081	1068 Bs. 27.964.806,69
12-95- 8734	260.007.547,17	1082 A LA 1100	1087 Bs. 85.847.812,09
01-96- -0-	---0---	---0---	
02-96- 8718	101.021.192,37	1101 A LA 1118	
03-96- 8745	143.378.860,21	1119 A LA 1136	
04-96- 8755	178.128.756,74	1138 A LA 1155	
05-96- 8730	91.655.390,44	1156 A LA 1173	
06-96- 8728	67.516.754,83	1174 A LA 1191	
07-96- 8718	44.779.381,67	1192 A LA 1209	
08-96- 8714	79.753.690,79	1210 A LA 1227	
09-96- 8728	45.195.021,92	1228 A LA 1245	
<b>TOTALES</b>	<b>(A)</b> <b>1.255.505.517,56</b>		<b>(B)</b> <b>130.987.538,00</b>

94-95= A+B= 660.137.717,36 + 70.967.674,02= 731.105.391,38 (X)

95-96=A+B=1.255.505.517,56 + 130.987.538,00= 1.386.493.055,56 (Z)

## **IMPUESTOS**

<b>Período</b>	<b>Año</b>	<b>Investigados</b>	<b>Liquidados</b>	<b>Reparo</b>
94-95	96	9.817.938,15	679.123,25	9.138.814,90
95-96	97	24.741.997,46	1.310.264,82	23.431.732,64
		-----	-----	-----
		34.559.935,61	1.989.388,07	32.570.547,54

## **MOTIVO DEL REPARO**

(...) *La empresa PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD S.A., (...) sólo incluyó en la base imponible, para el cálculo del respectivo impuesto, por la contraprestación de sus servicios prestados el 5% del total de lo facturado por concepto de publicidad de las marcas de fábrica HIT, FRESCOLITA Y CHINOTTO, dejando taxativamente excluido como se indica en el contrato firmado entre la COMISIONISTA y las COMITENTES, lo facturado por otros conceptos, incluyendo la marca PEPSI y los planes especiales cobrados a la empresa CERVECERA DEL CENTRO, como se detalla en el cuadro de servicios prestados, facturado y cobrado a las otras empresas. Por este concepto esta auditoría tributaria tomó como ingresos para la base imponible el total facturado y cobrado a las comitentes en sus respectivas facturas, por los servicios publicitarios correspondientes a los gastos PEPSICOLA, y lo facturado y cobrado en las facturas arriba identificadas a la empresa CERVECERA DEL CENTRO, por los servicios prestados en los PLANES ESPECIALES. Los servicios prestados por estos conceptos, constituyen una actividad comercial, a título oneroso y por lo tanto sujeta al pago del impuesto establecido en las disposiciones del código 83251, y este impuesto debe liquidarse sobre el monto de sus ingresos brutos recibidos, ventas y otras operaciones realizadas (SERVICIOS).*

-IV-

*La naturaleza del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio, viene dado por el ejercicio de una actividad comercial, industrial o similar; o sea que se expone que el Hecho Generador o Hecho Imponible viene dado por el ejercicio del comercio o la industria, y la base para su cálculo o base imponible del impuesto es el ingreso bruto que se genera por la actividad desarrollada. Sin tomar en cuenta si existe incorporado dentro de ese ingreso bruto una porción de utilidad. (...).*

(...)

*La empresa PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD S.A, factura y cobra a las comitentes por los conceptos de propaganda de la marca PEPSI, y por los planes especiales a la empresa CERVECERA DEL CENTRO, excluida del contrato entre la comisionista y las comitentes, mas de 12.000 unidades tributarias.*

*(...)*

*La empresa PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD C.A., efectúa las siguientes operaciones:*

*1.- La empresa utiliza el procedimiento de proformas de FACTURAS, para cobrarle a sus clientes, con los siguientes detalles: POR SERVICIOS PUBLICITARIOS CORRESPONDIENTES AL MES DE JUNIO DE 1.996 SEGÚN DETALLE ANEXO:*

*GASTOS PROPAGANDA PEPSICOLA*

*GASTOS PROPAGANDA SABORES*

*GASTOS PROPAGANDA SWHEPPES*

*PLANES ESPECIALES 81*

*PLANES ESPECIALES 83*

*PLANES ESPECIALES 83.*

*Cargándoles por estos conceptos a las afiliadas (cuenta código 251), el respectivo monto de los gastos causados, con su respectivo I.S.M, más semestralmente el 5% del monto de sus comisiones de la agencia, pero excluyen los servicios de propaganda prestados por la marca PEPSI, y los planes especiales a la CERVECERA DEL CENTRO. Estos montos por la misma exclusión, determinada en el contrato de servicio descrito anteriormente el cual pasa a formar parte integrante, del cuerpo de esta acta fiscal, marcado con la letra 'B', conjuntamente con las facturas Nos. 1087, para la CERVECERA DEL CENTRO S.A., marcada con la letra 'A' y Nro. 1174, para LA C.A EMBOTELLADORA CARACAS, marcada con la letra 'B', a constituirse EN INGRESO BRUTO.*

*De acuerdo al análisis efectuado y los fundamentos expuestos en el cuerpo de esta acta fiscal, al estudio de la estructura contable de la empresa, a la interpretación del objeto de la empresa, y de acuerdo al articulado citado de la LEY DE IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, DE LA ORDENANZA SOBRE PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO, fuentes primordiales de esta auditoría, se considera que la empresa PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD S.A, es contribuyente pasivo del IMPUESTO SOBRE PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO, de la Alcaldía del Municipio Autónomo Sucre del Estado Miranda, por las diferencias de impuestos determinados en esta auditoría tributaria.*

*(...) se le comunica a el contribuyente, que tiene un plazo de 15 días hábiles para cancelar el reparo formulado en esta auditoría tributaria, según el artículo No. 145, del CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO. Vencido este plazo (...) sin que el contribuyente procediera DE ACUERDO CON LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO ANTERIOR, TIENE UN PLAZO DE VEINTICINCO DÍAS HÁBILES, para formular los descargos correspondientes ante la Dirección General de Rentas de la Alcaldía del Municipio Autónomo Sucre, según el artículo No. 146 del CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO. (...)*". (Mayúsculas de la cita).

En fecha 12 de septiembre de 1997, el “representante judicial principal” de la empresa Publitotal 994 Servicios de Publicidad, S.A. presentó escrito de descargos contra la mencionada acta fiscal, alegando lo siguiente:

- 1) Error material, al detectar diferencias entre los montos de las facturas (Gastos de Propaganda Pepsi) y los indicados en el Acta de Reparación, por lo que solicitó sean corregidos.
- 2) La “(...) PATENTE NO ES UN IMPUESTO SINO UNA TASA POR EL PERMISO PARA EJERCER LA ACTIVIDAD COMERCIAL E INDUSTRIAL EN EL MUNICIPIO (...)”, por lo que consideró que el Acta de Reparación infringe lo contemplado en la Constitución de la República de Venezuela (de 1961), al pretender cobrar un “(...) impuesto sobre los ingresos Brutos obtenidos por [su] representada (...)”, siendo que “(...) solo tienen potestad tributaria para establecer una Patente sobre Actividades Comerciales e Industriales en su jurisdicción (...)”. (Mayúsculas de la fuente y añadido de esta Superioridad).
- 3) Que la actividad desplegada por su representada a favor de las referidas embotelladoras, encuadra dentro de los supuestos del contrato de comisión perfectamente lícito, celebrado en fecha 29 de noviembre de 1994.
- 4) Que el ingreso de Publitotal 994 Servicios de Publicidad, S.A., “(...) está constituido por el monto de su comisión, toda vez que los demás montos correspondientes a los espacios adquiridos y los servicios de publicidad contratados por cuenta de los clientes, sencillamente constituyen un reembolso de gastos que efectúan a [su] representada las Embotelladoras antes citadas (...)”. (Agregado de la Sala).
- 5) Que “(...) el fiscal actuante trae una serie de consideraciones sobre los artículos 3, 8 y 9 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, que nada tienen que ver con el caso de autos y que adicionalmente se refieren a una materia muy especial y completamente distinta del Impuesto de Patente de Industria y Comercio que estamos analizando (...)”.



6) Que la comisión devengada por su representada con motivo del aludido contrato de comisión “(...) *de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 25 numeral 4 de la Ordenanza de Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio vigente en el Municipio Autónomo Sucre del Estado Miranda, constituye el ingreso bruto gravable, por ser la actividad de [su] representada en el Municipio Sucre del Estado Miranda, una actividad de comisionista, que es ignorada por el Fiscal actuante para fundamentar su ilícito reparo (...)*”. (Sic). (Añadido de esta Superioridad).

7) Que el reparo formulado por la Administración Tributaria mediante el Acta Fiscal Núm. DGRM-859-322-97 de fecha 15 de julio de 1997 “(...) *es total y absolutamente improcedente y se encuentra viciado de nulidad absoluta no subsanable, por violar las normas contenidas en los artículos 2 numeral 4 y 376 del Código de Comercio, 1.133, 1.1141, 1.159 y 1.264 del Código Civil y artículo 25 numeral 4 de la Ordenanza de Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio vigente en el Municipio Sucre del Estado Miranda, nulidad esta que es procedente al tenor de lo dispuesto en el artículo 19 numeral 3 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y en su defecto artículo 20 ejusdem (...)*”. (Sic).

Posteriormente, mediante Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. 388 de fecha 25 de mayo de 1998, la Dirección de Rentas de la Alcaldía del Municipio Sucre del hoy Estado Bolivariano de Miranda confirmó el reparo formulado, determinando el impuesto a pagar por la cantidad de nueve millones ciento treinta y ocho mil ochocientos catorce bolívares con noventa céntimos (Bs. 9.138.814,90) para el período fiscal 1994-1995 y veintitrés millones cuatrocientos treinta y un mil setecientos treinta y dos bolívares con sesenta y cuatro céntimos (Bs. 23.431.732,64) para el ejercicio fiscal 1995-1996, cantidades que totalizan la suma de treinta y dos millones quinientos setenta mil quinientos cuarenta y siete bolívares con cincuenta y cuatro céntimos (Bs. 32.570.547,54), reexpresada actualmente en treinta y dos mil quinientos setenta bolívares con cincuenta y cinco céntimos (Bs. 32.570,55).

Por disconformidad con la precedente decisión, en fecha 13 de julio de 1998 el abogado Francisco Hung Vaillant, INPREABOGADO Núm. 1.671, actuando como apoderado judicial de la sociedad de comercio Publitotal 994 Servicios de Publicidad, S.A., cuya representación consta en acta constitutiva y estatutos sociales de la empresa inserta en los folios 45 al 60 de las actas procesales, interpuso el recurso contencioso tributario ante el Tribunal Superior Primero (Distribuidor) de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del entonces Distrito Federal y Estado Miranda, argumentando lo siguiente:

1) Incompetencia del ciudadano Gilberto Briceño, antes identificado, por no ser funcionario auditor fiscal adscrito a la Dirección de Rentas del Municipio Sucre del referido Estado, “(...) *para efectuar fiscalizaciones y levantar Actas de Reparación* (...)”.

2) Incompetencia del Alcalde del Municipio Sucre del entonces Estado Miranda “(...) *para emitir la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, que fuera adoptada en la Cuenta Nro. 18 de fecha 18 de mayo de 1998, ratificando el Reparación formulado por [el] monto de Bs. 32.570.547,54 notificada en el Oficio Nro. 388 de fecha 25 de mayo de 1998, emanado del ciudadano Director de Rentas Municipales*”. (Destacados de la cita y añadido de esta Sala).

3) Que la Administración Tributaria Municipal no apreció las pruebas y defensas alegadas en su escrito de descargos presentado el 12 de septiembre de 1997.

4) Inmotivación del acto impugnado, al no expresar el ente exactor las razones ni los argumentos para desechar los alegatos de la contribuyente.

5) Que al verificarse los vicios anteriores, se lesionó el derecho a la defensa de la recurrente.

6) Nulidad de la decisión adoptada por la aludida Dirección de la prenombrada Alcaldía, en la Cuenta Núm. 18 de fecha 18 de mayo de 1993, por no tener la firma del Alcalde.

7) Que los montos determinados por el fiscal actuante adolecen de errores materiales que deben corregirse.

8) Que “(...) *LA PATENTE NO ES UN IMPUESTO SINO UNA TASA POR EL PERMISO PARA EJERCER LA ACTIVIDAD COMERCIAL E INDUSTRIAL EN EL MUNICIPIO* (...)”. (Mayúsculas del escrito).

9) Que el ingreso de su representada “(...) *ESTÁ CONSTITUIDO POR EL MONTO DE SU COMISIÓN, TODA VEZ QUE LOS DEMÁS MONTOS CORRESPONDIENTES A LOS ESPACIOS ADQUIRIDOS Y LOS SERVICIOS DE PUBLICIDAD CONTRATADOS POR CUENTA DE LOS CLIENTES, SENCILLAMENTE CONSTITUYEN UN REEMBOLSO DE GASTOS QUE EFECTÚAN* (...) *LAS EMBOTELLADORAS ANTES CITADAS* (...)”. (Mayúsculas de la cita).

## II DECISIÓN APELADA

Mediante sentencia definitiva Núm. 022/2006 de fecha 20 de febrero de 2006, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, declaró sin lugar el recurso contencioso tributario incoado por la contribuyente, sobre la base de la fundamentación siguiente:

“(...)

## **I** **ALEGATOS**

*La recurrente en su escrito recursorio sostiene:*

*(...) Que la decisión del Alcalde, no apreció ninguna de las pruebas y defensas alegadas por PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD, S.A., en su escrito de descargos, (...).*

## **II** **PUNTO PREVIO**

*(...) el Acta Fiscal DGRM-859-322-97 de fecha 15 de julio de 1997, goza de su presunción de legalidad y veracidad, ya que ha sido levantada por un funcionario competente, en uso de sus atribuciones y con todas las formalidades legales, lo cual aparece demostrado en el presente caso. Por lo que se rechaza el alegado vicio de nulidad de las actuaciones del ciudadano Gilberto Briceño como funcionario fiscal dependiente de la Dirección de Hacienda Municipal, por cuanto se puede apreciar que quien realiza el reparo es un funcionario adscrito a la Alcaldía del Municipio Sucre del Estado Miranda, realizando la fiscalización previa autorización de su superior jerárquico. Así se declara.*

*(...) de los autos del expediente se evidencia el acto administrativo impugnado contentivo de la Resolución Nro. 388 del 25 de Mayo de 1998, emanada de la Dirección General de Rentas Municipales, y debidamente firmada por el Director de Rentas José Guevara Medina, (...).*

*...este Tribunal al analizar la Resolución impugnada evidencia que se trata de un error en la transcripción del acto al señalarse que el acto emana del Alcalde, siendo esto irrelevante a los efectos de la competencia y del Derecho a la Defensa ya que si ese error hubiera inducido a la recurrente a interponer recursos distintos a los de naturaleza tributaria, sería necesario decidir sobre la procedencia o no de los mismos, sin embargo, como quiera que se interpuso el Recurso Contencioso Tributario dentro del término legal, es inoficioso analizar si los errores inducen a su vez a causales de inadmisibilidad, más sin embargo, debe dejarse claro que no se observa*

*ningún vicio de incompetencia, debido a que corresponde al Director de Rentas Municipales dictar dicha Resolución, comprobándose adicionalmente con los actos administrativos consignados por la Administración Municipal mediante los cuales el Alcalde delega en el ciudadano José Guevara Medina, Director de Rentas, la firma de: e) las resoluciones de multas y reparos fiscales (Resolución 114-96), y el Decreto Nro. 12-91 que reglamenta la delegación de firma del Alcalde.*

*Por lo tanto, la Resolución Nro. 388 del 25 de mayo de 1998, contiene todas las características necesarias para su constitución, y además es perfectamente impugnabile a través del presente procedimiento, en consecuencia este Tribunal desestima el mencionado vicio [de incompetencia]. Así se declara.*

(...)

## **II MOTIVA**

*(...) el asunto bajo análisis se circunscribe a la procedencia: **I)** el vicio de inmotivación de dicho acto, por silencio de pruebas y defensas alegadas, en violación de su Derecho a la Defensa, **II)** Inconstitucionalidad del cobro de Patente de Industria y Comercio, y **III)** Falso Supuesto por Error de Derecho; aspectos que este Tribunal pasa a considerar de seguidas:*

(...)

*En el presente caso, el apoderado judicial de la recurrente ejerció efectivamente su Derecho a la Defensa al interponer en contra del Acta Fiscal DGRM-859-322-97 de fecha 15 de julio de 1997, su escrito de Descargos en fecha 12 de septiembre de 1997, ante la Dirección de Rentas Municipales, teniendo una segunda oportunidad para defenderse mediante el uso de su derecho a interponer recurso jerárquico contra la decisión de la mencionada Dirección, recurso que no fue ejercido por la contribuyente, ya que en su lugar presentó el Recurso Contencioso Tributario, permitiéndose al reparado, en las diferentes oportunidades, presentar sus argumentos y pruebas de los hechos relevantes para la correcta determinación tributaria, en otras palabras, en ningún momento este Tribunal evidencia un estado de 'absoluta indefensión' invocado por el contribuyente o la violación de su Derecho a la Defensa, puesto que lo ha venido ejerciendo libremente.*

*En este sentido, es de resaltar que la resolución impugnada, al confirmar el reparo lo hace sin agregar ni quitar nada en relación a los ingresos determinados, los códigos y las alícuotas que considera aplicables. De esa forma el acto impugnado no hace otra cosa que ratificar el contenido del reparo que le fue formulado a la recurrente en cuanto a los ingresos brutos*

*omitidos durante los ejercicios fiscales objetados e imputados por la actuación fiscal.*

*Por lo tanto, este Tribunal considera que de la Resolución impugnada y de las actas del expediente administrativo se desprende que su contenido es suficiente para que el destinatario del mismo entienda y comprenda las razones por las cuales la autoridad Municipal ha resuelto imponer el Reparó, encajando los hechos perfectamente en su supuesto normativo, por lo que el vicio de inmotivación es improcedente, y de la misma forma se desestima el alegato de violación del Derecho al Debido Proceso y Derecho a la Defensa, por parte del apoderado judicial de la recurrente. Así se declara.*

*En lo referente a la invocada inconstitucionalidad en la que incurre el mencionado Municipio al pretender el cobro de la Patente de Industria y Comercio, inclusive negando la existencia de tal impuesto bajo el fundamento de que se trata en realidad de una tasa, este Tribunal Superior pasa a considerar brevemente lo siguiente:*

*(...)*

*En este sentido, no debe confundir el apoderado de la recurrente, la obtención de la Patente como permiso, con el Impuesto del mismo nombre. El primero, normalmente se configura como una tasa que tiene propósitos administrativos, de política fiscal urbanística. El impuesto, por su parte, grava la actividad lucrativa propiamente dicha, que realiza el contribuyente durante el período impositivo en jurisdicción del municipio de que se trate.*

*(...)*

*Por todo lo antes expuesto este Tribunal no encuentra violación de normas constitucionales, ni usurpación por parte del Municipio de competencias reservadas al Poder Nacional. Así se declara.*

*En este mismo orden, la recurrente invoca la presencia de un vicio de inmotivación, y a su vez señala en su escrito el vicio de falso supuesto, lo cual es contrario a la doctrina de la Sala Político Administrativa sobre este particular, ya que, a través de criterios reiterados es incoherente señalar tanto el vicio de inmotivación como el de falso supuesto.*

*(...)*

*Ahora bien, del expediente consta que la recurrente celebró contrato con un grupo de embotelladoras constituidas por las sociedades C.A. EMBOTELLADORA CARACAS, HIT DE VENEZUELA, S.A., EMBOTELLADORA EL LITORAL, S.A., EMBOTELLADORA CARONI (sic) S.A., C.A. EMBOTELLADORA ANTÍMANO, entre otras. En dicho contrato se señala que a esas embotelladoras la recurrente les cobrará como contraprestación una comisión equivalente al 5% de los servicios*

*publicitarios a las marcas HIT, CHINOTO y FRESCOLITA, no comprendiendo las marcas PEPSI y PEPSI-COLA, ni la empresa CERVECERA DEL CENTRO, C.A., a las cuales la recurrente también les presta el servicio tal como se evidencia de los autos y de lo alegado por las partes.*

*(...)*

*Es el caso que dicho contrato tantas veces alegado, no es objeto de controversia, como tampoco lo es el porcentaje por el cual la empresa contribuyente cobra a tales contratantes, considerado por el Municipio Autónomo Sucre como su ingreso bruto, base sobre el cual aplicar la alícuota del impuesto in comento.*

*Ahora bien, expone la apoderada del referido Municipio y consta en los autos que la contribuyente emitió facturas para el ejercicio auditado del 01-10-1994 al 30-09-1996, por la marca PEPSI PEPSI-COLA, y a la empresa CERVECERA DEL CENTRO C.A., ejerciendo actividades económicas dentro de la jurisdicción de este Municipio, tomando para estos casos para la base imponible el total de los ingresos facturados y cobrados en sus respectivas facturas. A lo que el recurrente contradice exponiendo que los montos de tales facturas constituyen un reembolso de gastos que efectúa a las embotelladoras, sencillamente correspondientes a los espacios adquiridos y los servicios de publicidad contratados por cuenta de los clientes.*

*Al respecto, este Tribunal observa:*

*(...) se evidencia de copia de la Factura Nro. 1087, cursante en el folio 561 de este expediente, emitida por PUBLITOTAL 994, S.A., y destinada a CERVECERA DEL CENTRO S.A., que una vez totalizado los gastos, se le aplica a este resultado el impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, dejando sin rellenar la siguiente casilla denominada '5% COMISIÓN', que es utilizada en el caso de las empresas contratantes, dado que se trata del mismo formato de factura.*

*No obstante, establece la Ley sobre Impuesto al Consumo Suntuario y las Ventas al Mayor, aplicable a tales períodos, que la alícuota es sólo aplicable sobre el monto de la contraprestación, es decir, para el caso de los comisionistas, sería sobre el total de la comisión correspondiente al servicio, siendo relevante el destacar que en el presente caso este tributo es aplicado por la recurrente al 'Total de Gastos' reflejado en la mencionada factura, contradiciendo lo alegado al reflejarla como una aparente contraprestación por sus servicios.*

*Ahora bien, en fecha 27 de abril de 1999, son escuchadas las testimoniales presentadas e interrogadas por el apoderado judicial de la recurrente, constantes de dos ciudadanas, trabajadoras una del área de finanzas y la otra*

*del área de contabilidad de la sociedad mercantil PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD S.A., mediante las cuales se pretende dejar evidencia que la hoy recurrente cargó montos a las empresas contratantes siendo que ‘además del reembolso de gastos cobró a sus clientes una comisión’, exponiendo que les consta que se trata de un intermediario de la simple observación de las facturas. Testimonios que según este Tribunal no modifican o contradicen lo alegado por el Auditor Fiscal del mencionado Municipio.*

*Más aún, el apoderado judicial de la recurrente en su escrito de pruebas solicita experticia contable, cuyos resultados incluyen la siguiente aseveración:*

*‘Al examinar la facturación se constató que las partidas reparadas bajo el concepto de ingresos por servicios prestados de publicidad no declarados, según facturas relacionadas con el Acta Fiscal Nro. DGRM-859-322-97, se corresponden con los créditos mensuales (asiento de diario), registrado en la cuenta Nro. 1885-320 denominada ‘Gastos por facturar Reembolsables’ – ‘Gastos Publicidad Pepsi Cola’, y la cuenta contable Nro. 1885-22 ‘Gastos por Facturar Reembolsables – Cervecera del Centro, S.A.’ ‘Gastos Publicidad Malta Regional’, el débito de la publicidad en referencia, se distribuye entre el conjunto de embotelladoras.*

*El registro de las facturas emitidas a cargo de las embotelladoras del grupo corresponde al asiento siguiente...’.*

*Sin embargo, tales asientos contables no reflejan el desembolso efectuado por la contribuyente, que se podría demostrar con los registros de las cuentas caja y/o bancos, mediante las cuales se evidenciaría la cancelación del correspondiente gasto reembolsable. Además, es un principio de la contabilidad que las cuentas constituidas por el manejo de gastos reembolsables, representan operaciones realizadas que no alteran, modifican o transforman el patrimonio, en otras palabras, no afectan el balance, activos, pasivos o patrimonios del mismo.*

*Por su parte, el recurrente tampoco trae a los autos, evidencias que comprueben el pago de estas empresas a PUBLITOTAL 994 C.A., en señal de pago del supuesto reembolso de gastos, es decir, las pruebas que certifiquen dicho ingreso con posterioridad al desembolso, mecanismo inherente cuando los gastos son por cuenta de los contratantes. De esta manera, al no comprobarse que tales ingresos facturados satisfagan un gasto que le corresponde al tercero contratante, este Tribunal determina que en los casos objeto de este debate, se está en presencia de verdaderos ingresos brutos percibidos por la contribuyente, base imponible de la patente de industria y*

*comercio en el Municipio Autónomo Sucre del Estado Miranda. Así se declara.*

*En virtud de todo lo anteriormente expuesto este Tribunal considera que Administración Municipal no incurrió en vicio de falso supuesto, ni que el acto impugnado viola lo dispuesto en la Constitución de la República, ni el Debido Proceso o el Derecho a la Defensa, tampoco se observa que los actos carezcan de causa tal que imposibilite su ejecución o que esté inmotivado, por lo que las denuncias antes expresadas carecen de fundamento debiendo este Tribunal declarar improcedente el Recurso Contencioso Tributario. Así se declara.*

*(...) este Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara **SIN LUGAR**, el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la sociedad mercantil **PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD, S.A** contra el acto administrativo contentivo de la Resolución Nro. 388 de fecha 25 de mayo de 1998, suscrito por el Director de Rentas Municipales de la Alcaldía del Municipio Autónomo Sucre del Estado Miranda, mediante la cual se impone reparo por la cantidad de TREINTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS SETENTA MIL QUINIENTOS CUARENTA Y SIETE BOLÍVARES CON 54/100 CÉNTIMOS (Bs. 32.570.547,54).*

*De conformidad con lo dispuesto en el Artículo 327 del Código Orgánico Tributario, se condena en costas a la recurrente, en un monto equivalente al diez por ciento (10%) de la cuantía del recurso, en virtud de haber sido totalmente vencida en esta instancia”. (Sic). (Mayúsculas y resaltados de la sentencia).*

### III

#### FUNDAMENTOS DE LA APELACIÓN

En fecha 16 de septiembre de 2009 la abogada Jenny Abraham, antes identificada, actuando como apoderada judicial de la contribuyente, presentó escrito de fundamentación de la apelación, a través del cual expuso los argumentos que de seguidas se expresan:

Arguyó que “(...) la decisión apelada está afectada por el vicio **incongruencia negativa**, al omitir el debido análisis y pronunciamiento en relación con el alegato de no **Apreciación de las pruebas y Defensas de los Descargos Incluido en el Recurso Contencioso Tributario (...)**”. (Negrillas del escrito).

En este contexto, denunció “que la decisión apelada incurre en violación del artículo 243 Numeral 5º del Código de Procedimiento Civil y artículo 12 del mismo texto legal, que acarrea su nulidad de conformidad con lo dispuesto en el artículo 244 ejusdem, en virtud de que la



*misma no considera ni analiza debidamente todas las defensas opuestas por [su] representada en su Recurso Contencioso Tributario que fuera declarado sin lugar por la misma (...)*". (Sic). (Interpolado de la Sala).

Que la sentencia apelada, *"si bien en su parte narrativa Capítulo I, titulado **ALEGATOS**, folio 762, tercer párrafo, manifiesta que [su] representada en su Recurso Contencioso Tributario alegó que no se había apreciado ninguna de las pruebas y defensas del escrito de descargos, cuando arriba a la parte motiva, no efectuó análisis alguno en relación con esta defensa contenida en un Capítulo completo del Recurso Contencioso Tributario, de no apreciación de las pruebas y defensas contenidas en el escrito de descargos consignado por **PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD, S.A.**, limitándose a efectuar una serie de consideraciones en relación con otros planteamientos distintos formulados por [su] representada en otros capítulos separados del referido Recurso Contencioso Tributario y relacionados con la inmotivación de la actuación recurrida y lesión del derecho a la defensa de [su] representada, pero en lo que a esta particular defensa de la no apreciación de las pruebas y defensas del escrito de descargos, la misma fue totalmente silenciada (...)*". (Mayúsculas y negrillas del texto y agregados de esta Máxima Instancia).

Asimismo denunció el *"(...) vicio de inmotivación, pero ahora en violación del artículo 243 Numeral 4° del Código de Procedimiento Civil, cuando no analizó la defensa contenida en el Recurso Contencioso Tributario, de No Apreciación de las Pruebas y Defensas del Escrito de Descargos, en la forma descrita en el Capítulo inmediato anterior, que se reproduce y ratifica íntegramente (...)*".

Alegó *"en un Capítulo especial del Recurso Contencioso Tributario titulado '**Ausencia de Firma**' (...) que la decisión adoptada por el Alcalde del Municipio Sucre del Estado Miranda, en la Cuenta N° 18, del 18 de mayo de 1998 (...) estaba viciada de nulidad por no contener la firma del Alcalde, ni el texto íntegro del acto, tal y como lo exigen los artículos 18 y 73 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos"*, sobre cuya defensa *"la Sentencia apelada hace una breve referencia en la parte narrativa, pero no efectúa análisis ni pronunciamiento alguno en su parte motiva, ni para acogerla ni para desecharla, silenciándola totalmente e incurriendo en el vicio de incongruencia negativa (...)*". (Destacado de la cita).

Afirmó que *"(...) las partidas reparadas no representan ingreso gravable para [su] representada, sino que únicamente constituyen un reembolso de gastos efectuados (...) por cuenta de sus clientes, en un todo ajustados a los términos del acuerdo comercial con ellos suscrito (...)*". (Interpolado de esta Alzada).

Añadió que “(...) el Tribunal erró en su Sentencia apelada, al concluir falsamente, que la segregación del ISV en las facturas donde sólo se detalla el reembolso de gastos y no se cobra comisión (compra de espacios publicitarios para **marcas distintas de los productos HIT, FRESCOLITA y CHINOTTO** y facturación a **CERVECERA DEL CENTRO S.A. por MALTA REGIONAL**), es una ‘**aparente contraprestación por sus servicios**’, [lo cual] contradice lo alegado y probado en autos, ya que el ISV que allí se refleja (**segundo campo**), lo es únicamente para efectos del reembolso y no es un impuesto cobrado por [su] representada para sí, como lo sería el ISV correspondiente a la comisión (cuando aplica comisión), que también se refleja en las facturas en los casos en que había comisión y que sería el ISV que la compañía contabilizaría como propio a los efectos de sus declaraciones mensuales para ese tributo (**cuarto campo**), poniendo de manifiesto el vicio de falso supuesto que (...) afecta de nulidad (...) [al fallo recurrido]”. (Subrayado, mayúsculas y negrillas del escrito). (Interpolados de esta Sala).

Expuso que además “(...) incurre la Sentencia apelada en un error de interpretación de la Norma, ya que de conformidad con el artículo 38 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuuario y a las Ventas al Mayor de 1994, tales reembolsos no forman parte de la base imponible de [su] representada por no ser un gasto ni una partida suya, sino de los clientes como se ha explicado, y se facturan por separado con la inclusión de manera segregada del Impuesto que se canceló por ellos, en este caso por el comisionista por cuenta de los clientes (...)”. (Agregado de esta Superioridad).

Según su parecer “(...) las testigos, lo que hicieron en sus deposiciones, fue precisamente ratificar y demostrar en el Expediente el alegato de la compañía en relación con la manera de facturar las partidas objeto de reembolso y sobre la manera de facturar el monto de la comisión correspondiente por parte de [su] representada, todo lo cual, muy por el contrario a lo indicado en la Sentencia apelada, sí desvirtúa lo alegado por el presunto Auditor Fiscal, específicamente en relación con el fondo del reparo, como lo son los conceptos facturados vía reembolso de gastos, que en realidad no son ingresos de [su] representada sino cantidades erogadas por cuenta de las comitentes y evidenciando en consecuencia la improcedencia del reparo y el falso supuesto incurrido por la Sentencia apelada (...)”; añadió que si lo anterior se adminicula “con las resultas de la prueba de experticia que corre en autos, no queda duda alguna que en este caso la Sentencia apelada, por considerar no desvirtuado el dicho del presunto Fiscal, que según se ha demostrado ampliamente en los términos expuestos con anterioridad, sí fue totalmente desvirtuado, lo que materializa el vicio de falso supuesto que le afecta de nulidad (...)”. (Interpolado de la Sala).

Por otro lado, destacó “(...) *que en este caso jamás se objetó por el Municipio, si [su] representada había incurrido o no en el desembolso de las cantidades que posteriormente facturó a sus clientes vía reembolso de gastos y que son objeto de reparo, por lo que no puede pretender la Sentencia apelada que [su] representada estuviera sujeta a la carga procesal de efectuar tal demostración (...)*”. (Agregados de esta Superioridad).

#### IV

### CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado y las alegaciones expuestas en su contra por la apoderada judicial de la contribuyente, observa esta Sala que la controversia planteada queda circunscrita a decidir si el Tribunal *a quo* incurrió en los vicios siguientes: 1) incongruencia negativa conforme con lo previsto en el ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil: 1.1) al omitir el “*debido análisis y pronunciamiento*” sobre el alegato efectuado en el recurso contencioso tributario respecto a la falta de apreciación de las pruebas y defensas invocadas en el escrito de descargos y; 1.2) por desconocer la denuncia sobre la ausencia de firma del Alcalde y la falta de transcripción del texto íntegro del acto, en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo objeto de impugnación; 2) inmotivación por silencio de pruebas y defensas en relación al argumento de nulidad de la decisión administrativa recurrida “*por no contener la firma del Alcalde, ni el texto íntegro del acto*”; y 3) falso supuesto de hecho al considerar que los reembolsos recibidos de sus clientes forman parte de la base imponible del tributo local.

#### Puntos previos:

Preliminarmente observa esta Sala que el Juzgado de mérito consideró que “(...) *de la Resolución impugnada y de las actas del expediente administrativo se desprende que su contenido es suficiente para que el destinatario del mismo entienda y comprenda las razones por las cuales la autoridad Municipal ha resuelto imponer el Reparo, encajando los hechos perfectamente en su supuesto normativo, por lo que el vicio de inmotivación es improcedente, y de la misma forma se desestima el alegato de violación del Derecho al Debido Proceso y Derecho a la Defensa, por parte del apoderado judicial de la recurrente (...)*”; pronunciamientos que al no ser apelados por la representación judicial de la empresa accionante y tampoco desfavorecer los intereses patrimoniales del Fisco Municipal, esta Máxima Instancia los declara **firmes. Así se establece.**

Por otra parte, advierte esta Superioridad que la apoderada judicial de la contribuyente, mediante diligencia presentada el 13 de julio de 2017 ante la Secretaría de esta Sala Político-

Administrativa “*ratificó la solicitud de prescripción de la obligación tributaria*” (folio 896), sin que se advirtiera de las actas procesales que dicho pedimento se hubiere efectuado antes. Vale señalar que dicha institución procesal no opera de pleno derecho ni puede ser suplida por el Juez de oficio; debe ser alegada en la oportunidad procesal correspondiente en resguardo al derecho a la defensa de la contraparte y por lo tanto, ser debidamente comprobada por quien la pida. En el presente caso corresponde al Fisco Municipal formular sus defensas en la etapa probatoria sin que le sea cercenado su derecho a la defensa por cuanto el aludido medio de extinción de la obligación tributaria cuando es invocado debe tratarse como una presunción *iuris tantum*, es decir, que su alegación admite prueba en contrario. (*Vid.*, sentencia Núm. 01311 del 24 de noviembre de 2016, caso: *Ingeniero Oscar Pacheco Pifano, C.A.*).

Tal como se pudo apreciar, la prescripción traída ante esta Alzada como nuevo alegato fue en etapa de sentencia, de lo cual se evidencia que la oportunidad procesal para que el ente exactor pudiese rebatirla concluyó, no correspondiendo a esta Máxima Instancia emitir pronunciamiento alguno sobre dicho argumento; en consecuencia, se desestima tal pedimento. **Así se declara.**

Delimitada la *litis*, para la Sala a decidir las denuncias formuladas y al respecto, observa:

Este Alto Tribunal advierte que por razones de índole procesal, las denuncias contra la sentencia de instancia relacionadas con los vicios de incongruencia negativa e inmotivación deben ser conocidas conjuntamente y luego, de ser procedente, emitirá pronunciamiento sobre el falso supuesto de hecho. **Así se dispone.**

**1) Incongruencia negativa e inmotivación:**

**1.1) Por no apreciar las pruebas y defensas del recurso contencioso tributario.**

**1.2) Por desconocer la ausencia de firma del Alcalde y la transcripción del texto íntegro del acto.**

Acerca del aludido vicio, ha establecido este Alto Tribunal conforme a la legislación procesal, que toda sentencia debe contener decisión expresa, positiva y precisa con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia (ordinal 5° del artículo 243 y artículo 12 del Código de Procedimiento Civil).

Para cumplir con este requisito de forma exigido para los fallos judiciales, la decisión que se dicte en el curso del proceso no debe contener expresiones o declaratorias implícitas o

sobreentendidas; por el contrario, el contenido de la sentencia debe ser expresado en forma comprensible, cierta y efectiva, que no dé lugar a dudas, incertidumbres, insuficiencias, contradicciones o ambigüedades; debiendo para ello ser exhaustiva, es decir, pronunciarse sobre todos los pedimentos formulados en el debate, y de esa manera dirimir cabalmente el conflicto de intereses que constituye el objeto del proceso.

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

Al respecto, ya esta Sala en su sentencia Núm. 05406 del 4 de agosto de 2005, caso: *Puerto Licores, C.A.*, ratificada en sus decisiones Núms. 01073, 00155, 00034 y 00454 de fechas 20 de junio de 2007, 4 de febrero de 2009, 12 de enero de 2011 y 14 de abril de 2014, casos: *PDVSA Cerro Negro, S.A.*, *Telcel Celular, C.A.*, *Redenlake, LTD., S.A.*, y *General Motors Venezolana C.A.*, respectivamente, ha expresado lo que debe entenderse por incongruencia negativa, señalando lo siguiente:

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

Lo anterior evidencia que la existencia del vicio de incongruencia negativa tiene lugar cuando se omite el estudio de alguna de las excepciones o defensas opuestas por las partes, que conlleva por vía de consecuencia al quebrantamiento del principio de exhaustividad, contemplado en el artículo 243 ordinal 5° del Código de Procedimiento Civil, y a la nulidad del fallo conforme al artículo 244 *eiusdem*.

En el presente caso, la apoderada judicial de la contribuyente alegó en su escrito de fundamentación a la apelación que la sentencia impugnada está afectada por el vicio de incongruencia negativa, al omitir el debido análisis y pronunciamiento en relación con el

alegato de “*no Apreciación de las Pruebas y Defensas de los Descargos incluido en el Recurso Contencioso Tributario*”. Al respecto, argumentó que el Tribunal *a quo* se limitó a efectuar consideraciones respecto a planteamientos distintos, formulados en otros capítulos separados de su recurso contencioso tributario “*y relacionados con la inmotivación de la actuación recurrida y lesión del derecho a la defensa de (...) [su] representada, pero en lo que a esta particular defensa de la no apreciación de las pruebas y defensas del escrito de descargos, la misma fue totalmente silenciada*”. (Agregado de esta Alzada).

A los fines de verificar si el Tribunal *a quo* incurrió en el aludido vicio, por las razones antes expuestas, esta Sala observa previamente que en la oportunidad en que la contribuyente presentó su escrito de descargos, no consignó prueba alguna como lo dice, toda vez que se limitó fue a efectuar una serie de alegatos con el fin de desvirtuar el reparo de autos, lo cual se advierte de las actas procesales, específicamente del texto del recurso contencioso tributario (folios 7 y 8).

Seguidamente, pudo observar esta Alzada de la página 8 de la sentencia (folio 767 del expediente judicial), -contrariamente a lo sostenido por la recurrente- que el Tribunal de la causa sí realizó el correspondiente análisis con respecto al alegato esgrimido en el recurso contencioso tributario de “*No apreciación de las pruebas y defensas alegadas*” ya que circunscribió el asunto bajo análisis a la procedencia de: **I) el vicio de inmotivación (...)** [de la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. 388 del 25 de mayo de 1998], *por silencio de pruebas y defensas alegadas, en violación de su Derecho a la Defensa, II) Inconstitucionalidad del cobro de Patente de Industria y Comercio, y III) Falso Supuesto por Error de Derecho; (...)*”. (Destacados de la sentencia).

Al respecto, advierte esta Superioridad que la apoderada judicial de la contribuyente utilizó tanto en la primera instancia como ante esta Alzada la misma técnica de denunciar la omisión de pronunciamiento y la inmotivación sobre los mismos hechos “*No apreciación de las pruebas y defensas alegadas*”, en el primer caso como “*nulidad absoluta*” y en el segundo como “*nulidad relativa*”; por lo tanto, al verificarse la improcedencia del alegato se desechan ambas denuncias.

En ese sentido, se desestima el vicio de incongruencia negativa e inmotivación “*Por no apreciar las pruebas y defensas del recurso contencioso tributario*” esgrimido por la contribuyente y se le observa a la recurrente que el hecho que el sentenciador de instancia no haya decidido conforme a sus alegatos y defensas no quiere decir que el fallo del Juzgador *a quo* haya incurrido en incongruencia negativa en estos términos. **Así se determina.**

Por otra parte, observó la representación de la empresa Publitoral 994 Servicios de Publicidad, S.A. en un capítulo especial del recurso contencioso tributario denominado “Ausencia de Firma” que la decisión adoptada por la Alcaldía del Municipio Sucre del Estado Bolivariano de Miranda, “*estaba viciada por no contener la firma del Alcalde y el texto íntegro del acto*”.

A este respecto destaca la Sala que la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. 388 del 25 de mayo de 1998 (folio 101) fue suscrita por el ciudadano José Guevara Medina, con el carácter de Director de Rentas de la Alcaldía del Municipio Sucre del Estado Miranda (hoy Estado Bolivariano de Miranda), la cual fue emitida en los términos que se transcriben:

“

*Boleíta, 25 MAY 1998*

*Señores:*

**‘PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD S.A.’.**

*Me dirijo a usted, en la oportunidad de notificarle que en Cuenta N°: 18, de fecha: 18 DE MAYO DE 1998, el ciudadano Alcalde decidió la imposición de un: REPARO, a dicha Empresa, en los términos siguientes:*

#### **CONSIDERANDO**

*Que de la inspección realizada por el Ciudadano **GILBERTO BRICEÑO G**, Auditor Fiscal, funcionario de la División de Auditoría, suficientemente autorizado para esa actuación, según orden de Auditoría N°: 859, de fecha: 07/05/97, suscrita por el Ciudadano: **Sr. JOSE GUEVARA MEDINA**, en su carácter de: **DIRECTOR DE RENTAS MUNICIPALES**; en los Libros de Contabilidad de la empresa: **‘PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD S.A.’**, (...) con Patente de Industria y Comercio N° 03-4-07-291-1, se levantó Acta de Auditoría N° **DGRM-DA-859-322-97**, de fecha: 15/07/97, suscrita por el referido Auditor Fiscal y el ciudadano: **FRANCISCO HUNG VAILLANT**, (...) en su carácter de: **REPRESENTANTE JUDICIAL**, de la referida empresa.*

*(...)*

*Que de la referida inspección se determinó que la citada Empresa (...) ejerce actividades comerciales en la jurisdicción de este Municipio que consiste en la explotación del ramo de: **SERVICIOS DE ANUNCIOS PUBLICITARIOS EN TODO TIPO DE MEDIOS INFORMATIVOS, CARTELES, ANUNCIOS LUMINOSOS Y OTRAS ACTIVIDADES COMERCIO INDUSTRIALES SIMILARES NO ESPECIFICADAS PROPIAMENTE**, gravable conforme a los Códigos: 83251 Y 1000, Alícuotas del: 1,25%,*

**1,00%, 1,69% y 1,35%**, de acuerdo al Clasificador de Actividades Comercios Industriales o similares de la vigente Ordenanza de Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio.

(...)

Que se revisaron los Registros Contables de la Empresa, Declaraciones Juradas presentadas al Impuesto Nacional, además de otros documentos relacionados con las actividades realizadas, determinándose que las liquidaciones correspondientes a los años Impositivos de: **1996 y 1997**, no están conformes debido a que la contribuyente no declaró la totalidad de sus Ingresos Brutos, razón por la cual se le aplicó lo previsto en el Artículo 35° Aparte 1° y cuyo Reparó se efectúa en base a lo dispuesto en el Artículo 48° Apartes 1° y 2° ejusdem.

Para la más conveniente motivación del Acto Administrativo y en cumplimiento a la disposición al respecto contenida en el artículo 51° de la vigente Ordenanza de Industria y Comercio téngase como parte integrante de la presente Resolución, todas y cada una de las razones de hecho y de derecho que configuran el Acta Fiscal que le sirve de fundamento, distinguida con el N° **DGRM-DA-859-322-98**, que se da aquí por reproducida y a la cual deberá referirse necesariamente cualquier Recurso de Apelación que llegase a formular el interesado de conformidad con la Ley.

(...)

Que en fecha **15/07/97**, se abrió el procedimiento señalado en el artículo: **146°**, del Código Orgánico Tributario, por escrito interpuesto en fecha: **15/09/97**, por la Contribuyente, y tales efectos fue presentado en fecha: **27/04/98**, informe por el Auditor Fiscal: **GILBERTO BRICEÑO**, con relación a los hechos alegados por el representante legal de la Empresa: **PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD S.A.**, los cuales de acuerdo al informe en referencia no fueron desvirtuados fehacientemente en este procedimiento; (...)

Que de acuerdo a los Considerandos anteriores, la Empresa objeto de esta Resolución, presenta la siguiente situación impositiva:

**PERIODO: CODIGO: ALIC%: ING INVESTIG: ING DECLARAD: DIFERENCIA:**

1994/95	83251	1,25%	784.642.699,61	53.537.508,23	
					731.105.191,38
	1000	1,00%	990.440,19	990.440,19	-0-
1995/96	83251	1,69%	1.463.846.003,83	77.352.948,27	
					1.386.493.055,56
	1000	1,35%	-0-	-0-	-0-



**PERIODO: IMPUESTO CAUSADO: IMPUESTO LIQUIDADO:  
DIFERENCIA:**

1994/95	9.817.938,15	679.123,25	9.138.814,90
1995/96	24.741.997,46	1.310.264,82	23.431.732,64

**RESUELVE**

**Artículo 1º: Ratificar el Reparó formulado a la empresa: ‘PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD S.A’, por la cantidad de: TREINTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS SETENTA MIL QUINIENTOS CUARENTA Y SIETE BOLÍVARES CON 54/100 CÉNTIMOS (Bs. 32.570.547,549),**

**Artículo 2º: Ordenar a la Unidad de Liquidación proceder a liquidar la cantidad de: TREINTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS SETENTA MIL QUINIENTOS CUARENTA Y SIETE BOLÍVARES CON 54/100 CÉNTIMOS (Bs. 32.570.547,54), (...).**

(...)

[firma ilegible]

**JOSÉ GUEVARA MEDINA  
DIRECTOR DE RENTAS MUNICIPALES**

(...)”. (Destacados de la cita).

Dentro del mismo contexto esta Sala advierte que en el expediente judicial cursan las documentales siguientes:

- 1) Gaceta Municipal del Municipio Sucre Núm. 7-1/96 Extraordinario de fecha 10 de enero de 1996, donde se publicó la Resolución de la Alcaldía Núm. 04-96, mediante la cual el entonces Alcalde designó al ciudadano José Guevara Medina como Director de Rentas Municipales a partir del 1º de enero de 1996. (Folio 512).
- 2) Gaceta Municipal del ente recaudador Núm. 56-2/96 Extraordinario de fecha 28 de febrero de 1996, donde se publica la Resolución Núm. 114-96, mediante la cual el entonces Alcalde resolvió delegar en el ciudadano José Guevara Medina, en su carácter de Director General de Rentas Municipales y por el tiempo que permanezca en dicho cargo, la firma de varios documentos, entre estos, “e) Resoluciones de Multas y Reparos Fiscales”. (Folio 514).
- 3) Gaceta Municipal del Municipio Sucre Núm. 143-4/91 Extraordinario del 25 de abril de 1991, donde se publicó el Decreto Núm. 12-91 mediante el cual se reglamentó la delegación de firma del ciudadano Alcalde, de acuerdo a su articulado. (Folio 517).

Asimismo, se advierte que el Tribunal de instancia se pronunció respecto de este particular en los términos siguientes:

*“(...) este Tribunal al analizar la Resolución impugnada evidencia que se trata de un error en la transcripción del acto al señalarse que el acto emana del Alcalde, siendo esto irrelevante a los efectos de la competencia y del Derecho a la Defensa ya que si ese error hubiera inducido a la recurrente a interponer recursos distintos a los de naturaleza tributaria, sería necesario decidir sobre la procedencia o no de los mismos, sin embargo, como quiera que se interpuso el Recurso Contencioso Tributario dentro del término legal, es inoficioso analizar si los errores inducen a su vez a causales de inadmisibilidad, más sin embargo, debe dejarse claro que no se observa ningún vicio de incompetencia, debido a que **corresponde al Director de Rentas Municipales dictar dicha Resolución, comprobándose adicionalmente con los actos administrativos consignados por la Administración Municipal mediante los cuales el Alcalde delega en el ciudadano José Guevara Medina, Director de Rentas, la firma de: e) las resoluciones de multas y reparos fiscales (Resolución 114-96), y el Decreto***

***Nro. 12-91 que reglamenta la delegación de firma del Alcalde.***

*Por lo tanto, la Resolución Nro. 388 del 25 de mayo de 1998, contiene todas las características necesarias para su constitución, y además es perfectamente impugnabile a través del presente procedimiento, en consecuencia este Tribunal desestima el mencionado vicio [de incompetencia]. Así se declara.”. (Destacado y agregado de la Sala).*

Precisado lo anterior, esta Máxima Instancia considera -contrariamente a lo sostenido por la contribuyente- que en modo alguno el acto administrativo recurrido está viciado de nulidad, toda vez que fue suscrito por funcionario debidamente facultado. Por tal razón, se desestiman los vicios de incongruencia negativa e inmotivación *“Por desconocer la ausencia de firma del Alcalde”*, ya que la sentencia apelada respecto a este particular sí efectuó un análisis en su parte motiva. **Así se establece.**

Respecto a la falta de la transcripción del texto íntegro del acto denunciado por la contribuyente como silencio del Juzgador de instancia, esta Alzada aprecia de la cita anterior, que el Tribunal *a quo* dejó expresa constancia en la recurrida que *“la Resolución Nro. 388 del 25 de mayo de 1998, contiene todas las características necesarias para su constitución, y además es perfectamente impugnabile a través del presente procedimiento”*, por lo que se desecha el alegato expuesto por la recurrente referido a que la notificación que le fuera practicada no contenía el texto íntegro del acto; por consiguiente, se desestiman respecto a este punto los vicios de incongruencia negativa e inmotivación. **Así se declara.**

En efecto, advierte esta Máxima Instancia que consta en los folios 62 al 72 que el Acta Fiscal Núm. DGRM-859-322-97 del 15 de julio de 1997 fue notificada a la contribuyente el 18 del mismo mes y año; y en los folios 101 al 103 la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. 388 del 25 de mayo de 1998, notificada el 17 de junio del mismo año, ambos actos administrativos consignados por la recurrente contienen -tal como se observa de las transcripciones efectuadas por esta Sala- los fundamentos de la Administración Tributaria Municipal para determinar las obligaciones fiscales a cargo del sujeto pasivo, lo cual le permitió contar con los elementos suficientes para conocer la voluntad del ente exactor y ejercer plenamente la defensa de sus intereses.

## 2) Falso supuesto de hecho.

Respecto al fondo de la controversia el Tribunal de mérito consideró que la contribuyente no demostró los gastos que indicó haber efectuado por cuenta de sus clientes y que posteriormente le hayan sido reembolsados *“mecanismo inherente cuando los gastos son por cuenta de los contratantes. De esta manera, al no comprobarse que tales ingresos facturados satisfagan un gasto que le corresponde al tercero contratante, [concluyó] que en los casos objeto de este debate, se está en presencia de verdaderos ingresos brutos percibidos por la contribuyente, base imponible de la patente de industria y comercio en el Municipio Autónomo Sucre del Estado Miranda (...)*”. (Agregado de esta Sala).

La apoderada judicial de la empresa recurrente denunció el vicio de falso supuesto al afirmar que *“(...) las partidas reparadas no representan ingreso gravable para [su] representada, sino que únicamente constituyen un reembolso de gastos efectuado (...) por cuenta de sus clientes, en un todo ajustados a los términos del acuerdo comercial con ellas suscrito (...)”*. (Añadido de esta Alzada).

Expresó que *“(...) el Tribunal erró en su Sentencia apelada, al concluir falsamente, que la segregación del ISV en las facturas donde sólo se detalla el reembolso de gastos y no se cobra comisión (compra de espacios publicitarios para **marcas distintas de los productos HIT, FRESCOLITA y CHINOTTO** y facturación a **CERVECERA DEL CENTRO S.A. por MALTA REGIONAL**), es una ‘aparente contraprestación por sus servicios’, contradice lo alegado y probado en autos, ya que el ISV que allí se refleja (**segundo campo**), lo es únicamente para efectos del reembolso y no es un impuesto cobrado por [su] representada para sí, como lo sería el ISV correspondiente a la comisión (cuando aplica comisión), que también se refleja en las facturas en los casos en que había comisión y que sería el ISV que la compañía contabilizaría como propio a los efectos de sus declaraciones mensuales para ese tributo (**cuarto campo**),*

*poniendo de manifiesto el vicio de falso supuesto que le afecta de nulidad (...)*” (Subrayado, mayúsculas y negrillas del escrito). (Interpolado de esta Sala).

De lo anterior se observa que el litigio queda circunscrito a la procedencia o improcedencia del reparo formulado a la contribuyente en materia de impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar), por la cantidad de treinta y dos millones quinientos setenta mil quinientos cuarenta y siete bolívares con cincuenta y cuatro céntimos (32.570.547,54) reexpresada actualmente en treinta y dos mil quinientos setenta bolívares con cincuenta y cinco céntimos (Bs. 32.570,55) “*ya que no incluyó dentro de su base imponible la totalidad de sus ingresos brutos*”.

A este respecto, se observa que la Administración Tributaria Municipal levantó en fecha 15 de julio de 1997 el Acta Fiscal Núm. DGRM-859-322-97, en los términos siguientes:

“(…)

**PERIODO: CODIGO: ALIC%: ING INVESTIG: ING DECLARAD:  
DIFERENCIA:**

1994/95            83251            1,25%            784.642.699,61            53.537.508,23  
731.105.191,38

1000            1,00%            990.440,19            990.440,19            -0-

-----  
785.633.139,80    54.527.948,42    731.105.191,38

=====

1995/96            83251            1,69%            1.463.846.003,83            77.352.948,27  
1.386.493.055,56

1000            1,35%            -0-            -0-            -0-

-----  
1.463.846.003,83    77.352.948,27    1.386.493.055,56

=====

**DESCRIPCIÓN DE LOS INGRESOS  
POR SERVICIOS PRESTADOS DE PUBLICIDAD  
NO DECLARADOS**

<i>FECHA- CBT</i>	<i>MONTO</i>	<i>NROS DE FACTURAS A LOS CLIENTES</i>	<i>FACTURAS CERVECERA DEL CENTRO S.A.</i>

01-95-8720	24.231.807,87	0301 A LA 0319	
02-95-8734	56.202.012,98	0409 A LA 0419	
03-95-8743	91.118.039,37	0501 A LA 0519	
04-95-8731	81.333.007,69	0601 A LA 0619	
05-95-8734	75.089.064,84	0701 A LA 0719	
06-95-8731	88.920.535,29	0801 A LA 0819	
07-95-8723	59.724.495,72	0901 A LA 0919	0906 Bs. 18.789.346,79
08-95-8731	103.940.589,74	1001 A LA 1019	1006 Bs. 34.110.786,48
09-95-8720	79.578.163,86	1021 A LA 1039	1026 Bs. 18.067.540,75
<b>TOTALES</b>	<b>(A)</b> <b>660.137.717,36</b>		<b>(B)</b> <b>70.967.674,02</b>
10-95-8729	83.750.900,10	1041 A LA 1059	1046 Bs. 17.174.919,22
11-95-8739	160.318.021,32	1063 A LA 1081	1068 Bs. 27.964.806,69
12-95-8734	260.007.547,17	1082 A LA 1100	1087 Bs. 85.847.812,09
01-96- -0-	---0---	---0---	
02-96-8718	101.021.192,37	1101 A LA 1118	
03-96-8745	143.378.860,21	1119 A LA 1136	
04-96-8755	178.128.756,74	1138 A LA 1155	
05-96-8730	91.655.390,44	1156 A LA 1173	
06-96-8728	67.516.754,83	1174 A LA 1191	
07-96-8718	44.779.381,67	1192 A LA 1209	
08-96-8714	79.753.690,79	1210 A LA 1227	
09-96-8728	45.195.021,92	1228 A LA 1245	

<b>TOTALES</b>	<b>(A)</b>	<b>(B)</b>
	<b>1.255.505.517,56</b>	<b>130.987.538,00</b>

94-95= A+B= 660.137.717,36 + 70.967.674,02= 731.105.391,38 (X)

95-96=A+B=1.255.505.517,56 + 130.987.538,00= 1.386.493.055,56 (Z)

### **IMPUESTOS**

=====

<b>Período</b>	<b>Año</b>	<b>Investigados</b>	<b>Liquidados</b>	<b>Reparo</b>
94-95	96	9.817.938,15	679.123,25	9.138.814,90
95-96	97	24.741.997,46	1.310.264,82	23.431.732,64
		-----	-----	-----
		34.559.935,61	1.989.388,07	32.570.547,54
		=====	=====	=====

### **MOTIVO DEL REPARO**

=====

(...) La empresa PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD S.A., (...) solo incluyó en la base imponible, para el cálculo del respectivo impuesto, por la contraprestación de sus servicios prestados el 5% del total de lo facturado por concepto de publicidad de las marcas de fábrica HIT, FRESCOLITA Y CHINOTTO, dejando taxativamente excluido como se indica en el contrato firmado entre la COMISIONISTA y las COMITENTES, lo facturado por otros conceptos, incluyendo la marca PEPSI y los planes especiales cobrados a la empresa CERVECERA DEL CENTRO, como se detalla en el cuadro de servicios prestados, facturado y cobrado a las otras empresas. Por este concepto esta auditoría tributaria tomó como ingresos para la base imponible el total facturado y cobrado a las comitentes en sus respectivas facturas, por los servicios publicitarios correspondientes a los gastos PEPSICOLA, y lo facturado y cobrado en las facturas arriba identificadas a la empresa CERVECERA DEL CENTRO, por los servicios prestados en los PLANES ESPECIALES. Los servicios prestados por estos conceptos, constituyen una actividad comercial, a título oneroso y por lo tanto sujeta al pago del impuesto establecido en las disposiciones del código 83251, y este impuesto debe liquidarse sobre el monto de sus ingresos brutos recibidos, ventas y otras operaciones realizadas (SERVICIOS).

-IV-

(...)

La empresa PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD S.A, factura y cobra a las comitentes por los conceptos de propaganda de la marca PEPSI, y por los planes especiales a la empresa CERVECERA DEL CENTRO, excluida

*del contrato entre la comisionista y las comitentes, mas de 12.000 unidades tributarias.*

*(...)*

*La empresa PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD C.A., efectúa las siguientes operaciones:*

*1.- La empresa utiliza el procedimiento de proformas de FACTURAS, para cobrarle a sus clientes, con los siguientes detalles: POR SERVICIOS PUBLICITARIOS CORRESPONDIENTES AL MES DE JUNIO DE 1.996 SEGUN DETALLE ANEXO:*

*GASTOS PROPAGANDA PEPSICOLA*

*GASTOS PROPAGANDA SABORES*

*GASTOS PROPAGANDA SWHEPPES*

*PLANES ESPECIALES 81*

*PLANES ESPECIALES 83*

*PLANES ESPECIALES 83.*

*Cargándoles por estos conceptos a las afiliadas (cuenta código 251), el respectivo monto de los gastos causados, con su respectivo I.S.M, mas semestralmente el 5% del monto de sus comisiones de la agencia, pero excluyen los servicios de propaganda prestados por la marca PEPSI, y los planes especiales a la CERVECERA DEL CENTRO. Estos montos por la misma exclusión, determinada en el contrato de servicio descrito anteriormente el cual pasa a formar parte integrante, del cuerpo de esta acta fiscal, marcado con la letra 'B', conjuntamente con las facturas Nros. 1087, para la CERVECERA DEL CENTRO S.A., marcada con la letra 'A' y Nro. 1174, para LA C.A EMBOTELLADORA CARACAS, marcada con la letra 'B', a constituirse EN INGRESO BRUTO.*

*De acuerdo al análisis efectuado y los fundamentos expuestos en el cuerpo de esta acta fiscal, al estudio de la estructura contable de la empresa, a la interpretación del objeto de la empresa, y de acuerdo al articulado citado de la LEY DE IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, DE LA ORDENANZA SOBRE PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO, fuentes primordiales de esta auditoría, se considera que la empresa PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD S.A, es contribuyente pasivo del IMPUESTO SOBRE PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO, de la Alcaldía del Municipio Autónomo Sucre del Estado Miranda, por las diferencias de impuestos determinados en esta auditoría tributaria. (...)"*. (Sic). (Resaltados de la cita).

Por su parte, la contribuyente sostuvo a lo largo del desarrollo del sumario administrativo y del proceso contencioso tributario, que *“LA PATENTE NO ES UN IMPUESTO SINO UNA TASA POR EL PERMISO PARA EJERCER LA ACTIVIDAD COMERCIAL E INDUSTRIAL EN*

*EL MUNICIPIO*". (Mayúsculas del escrito). Asimismo, que el ingreso de su representada *"ESTÁ CONSTITUIDO POR EL MONTO DE SU COMISIÓN, TODA VEZ QUE LOS DEMÁS MONTOS CORRESPONDIENTES A LOS ESPACIOS ADQUIRIDOS Y LOS SERVICIOS DE PUBLICIDAD CONTRATADOS POR CUENTA DE LOS CLIENTES, SENCILLAMENTE CONSTITUYEN UN REEMBOLSO DE GASTOS QUE EFECTÚAN A MI REPRESENTADA LAS EMBOTELLADORAS ANTES CITADAS"*. (Mayúsculas de la cita).

Frente a tales argumentos, resulta oportuno analizar las pruebas promovidas por la recurrente ante el Tribunal de mérito en fecha 7 de abril de 1999 con el fin de verificar la conformidad a derecho o no, del reparo que le fuera formulado, las cuales se enumeran a continuación:

- 1) Acta Fiscal Núm. DGRM-859-322-97 de fecha 15 de julio de 1997.
- 2) Escrito de descargos presentado el 12 de septiembre de 1997.
- 3) Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. 388 de fecha 25 de mayo de 1998.
- 4) Ordenanza sobre Impuesto de Patente de Industria y Comercio vigente en el Municipio Autónomo Sucre del Estado Miranda (hoy Estado Bolivariano de Miranda), publicada en Gaceta Municipal del 29 de julio de 1996.
- 5) Contrato de Comisión suscrito entre Publitotal 994 Servicios de Publicidad S.A. y las compañías C.A. Embotelladora Caracas; Hit de Venezuela, S.A.; Embotelladora El Litoral, S.A.; Embotelladora Caroní, S.A.; C.A. Embotelladora Antímano; Embotelladora Carabobo, S.A.; Embotelladora Aragua, S.A.; C.A. Embotelladora Lara; Gaseosas Orientales, S.A.; Embotelladora La Perla, S.A.; Embotelladora Guárico, S.A.; C.A. Embotelladora Táchira; Embotelladora Barinas, S.A.; C.A. Embotelladora Valera; Embotelladora Maturín, S.A.; Embotelladora Guayana, S.A.; Embotelladora Orinoco, S.A.; C.A. Embotelladora Nacional y C.A. Embotelladora Coro; de fecha 29 de noviembre de 1994.
- 6) Copia certificada de los documentos donde consta la fusión operada entre Embotelladora Carabobo S.A. y Cervecería del Centro S.A., de fecha 13 de agosto de 1996, inscritos en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del entonces Distrito Federal y Estado Miranda en fecha 1º de noviembre de 1996, bajo los Núms. 3 y 34, Tomos 579 A Sgdo. y 577 A Sgdo.



Importa destacar que en la referida oportunidad, dicha representación judicial solicitó se practicase experticia contable en los libros, registros y demás documentos contables de Publitotal 994 Servicios de Publicidad S.A., para que los expertos designados, previo el cumplimiento de las formalidades de Ley, dejaren constancia de algunos hechos que detalló. Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 477 y siguientes del Código de Procedimiento Civil promovió testimoniales.

Con relación a las actividades realizadas por comisionistas, el artículo 21 de la Ordenanza sobre Impuesto de Patente de Industria y Comercio del Municipio Autónomo Sucre del Estado Miranda, publicada en la Gaceta Municipal Núm. 159-7/93 Extraordinario del 30 de julio de 1993 (folios 128 al 265), cuya última reforma vigente *ratione temporis*, fue publicada en la Gaceta Municipal 2016-7/96 Extraordinario del 29 de julio de 1996 (folios 338 al 407), establece lo siguiente:

*“Artículo 21.- A efectos de la aplicación del porcentaje a que se refiere el Artículo 23 se considerarán Ingresos Brutos:*

(...)

*4) Para las agencias de turismo y viajes, oficinas de negocios, comisiones y representaciones, corredores y administradores de seguros, consignatarios y otras actividades similares que operen en este Municipio, por su cuenta o de terceros en base a comisiones o porcentajes, los ingresos por las referidas comisiones y porcentajes y los del producto de la explotación de sus bienes y servicios”.* (Negrillas de esta Sala).

La norma transcrita prevé que los contribuyentes que operan bajo la figura de comisionistas, deben tributar sobre la base de los ingresos percibidos por dichas comisiones.

Al respecto, pudo constatar esta Sala -específicamente al folio 122- que la contribuyente celebró en fecha 29 de noviembre de 1994 “*Contrato de Comisión*” con un grupo de embotelladoras constituidas por las sociedades mercantiles C.A. Embotelladora Caracas; Hit de Venezuela, S.A.; Embotelladora El Litoral, S.A.; Embotelladora Caroní, S.A.; C.A. Embotelladora Antímano; Embotelladora Carabobo, S.A.; Embotelladora Aragua, S.A.; C.A. Embotelladora Lara; Gaseosas Orientales, S.A.; Embotelladora La Perla, S.A.; Embotelladora Guárico, S.A.; C.A. Embotelladora Táchira; Embotelladora Barinas, S.A.; C.A. Embotelladora Valera; Embotelladora Maturín, S.A.; Embotelladora Guayana, S.A.; Embotelladora Orinoco, S.A.; C.A. Embotelladora Nacional y C.A. Embotelladora Coro; contrato éste que en modo alguno fue objeto de impugnación en la presente causa y el cual en sus cláusulas primera, tercera y quinta disponen lo siguiente:

**“PRIMERA: LAS COMITENTES encargan a LA COMISIONISTA la realización en nombre propio y por cuenta de aquellas de las gestiones de compra de Espacios Publicitarios a los diversos Medios de Comunicación (prensa, radio, televisión, cine, vallas, etc.) y/o la prestación de Servicios Publicitarios por parte de Agencias especializadas, dentro de los cuales se incluye la elaboración de comerciales y/o campañas publicitarias, tendientes a promocionar ante el público Venezolano las bebidas producidas por LAS COMITENTES, conocidas en el mercado nacional con las marcas de fábrica PEPSI, PEPSI-COLA, FRESCOLITA, HIT, CHINOTTO y SCHWEPPEES.”.**

**“TERCERA: Como contraprestación por los servicios prestados por LA COMISIONISTA, LA COMITENTES (sic) le cancelarán una comisión equivalente al 5% del total facturado por concepto de los Servicios de Publicidad aplicados a los productos identificados con las marcas de fábrica HIT, FRESCOLITA y CHINOTTO. Asimismo, las partes convienen que los porcentajes indicados en esta Cláusula podrán ser modificados periódicamente de común acuerdo por ellas. Queda entendido que la correspondiente factura se presentará semestralmente y se cancelará dentro de los diez (10) días continuos contados a partir de la presentación de la misma que efectuará LA COMISIONISTA a LAS COMITENTES.”.**

**“QUINTA: LA COMISIONISTA distribuirá los costos de los espacios publicitarios, comerciales y/o campañas publicitarias entre LAS COMITENTES en proporción al volumen de espacios publicitarios y/o Servicios de Publicidad consumidos por cada una de LAS COMITENTES durante el período correspondiente a la facturación de que se trate”.** (Mayúsculas y negrillas de la fuente).

De las citadas disposiciones se desprende que a la sociedad mercantil Publitotal 994 Servicios de Publicidad, S.A., se le encargó realizar en nombre propio y por cuenta de sus clientes, la compra de espacios publicitarios a diversos medios, debiéndoles cobrar como contraprestación, una comisión equivalente al cinco por ciento (5%) del total facturado por concepto de los servicios de publicidad, aplicados únicamente a los productos identificados con las marcas de fábrica “HIT”, “FRESCOLITA” y “CHINOTTO”.

Asimismo, pudo evidenciar esta Sala de los folios 459 y siguientes de la segunda pieza del expediente judicial, dictamen pericial y anexos, contentivo de la experticia contable realizada a la contribuyente en fecha 23 de julio de 1999, en la cual los peritos designados -previo examen de los libros de contabilidad y comprobantes presentados- dejaron constancia de los resultados siguientes:

“(…)

a.) *Que las comisiones cobradas por **PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD, S.A.**, a las compañías del grupo antes identificadas en este Dictamen, corresponden a las cantidades que se demuestran a continuación:*

**Período Octubre 1994 a Septiembre 1995**

**INGRESOS**

*Cuenta Nro. 3698 – Comisión Agencias*

*Junio 1995 Bs. 9.728.510,23*

*Cuenta Nro. 3699 – Ingresos Misceláneos (Telcel)*

*Septiembre 1995 28.200.000,00*

---

**Total Ingresos del Período Bs. 37.928.510,23**

=====

**Período Octubre 1995 a Septiembre 1996**

**INGRESOS**

*Cuenta Nro. 3699 – Ingresos Misceláneos (Telcel)*

*Octubre 1995 Bs.35. 900.000,00*

*Cuenta Nro. 3698 – Comisión Agencias*

*Diciembre 1995 20.848.539,47*

*Junio 1996 20.604.408,80*

---

**Total Ingresos del Período Bs. 77.352.948,27**

=====

b.-) *Que las comisiones facturadas a las Compañías del Grupo, se corresponden con la Cláusula 3ra del Contrato de fecha 29 de noviembre de 1994, en la que se establece la contraprestación de los servicios de publicidad aplicados a los productos identificados con las marcas de fábrica Hit, Frescolita y Chinotto.*

c.) *Que el reembolso del Costo de Publicidad comercial de la marca Pepsi-Cola facturado por la recurrente a las empresas del grupo por los períodos Octubre 1994 a Septiembre 1995 y Octubre 1995 a Septiembre 1996, se demuestran el Anexo N° 1, el cual resume la información siguiente:*

**Período Octubre 1994 – Septiembre 1995**

*Facturado por Reembolso de Gastos de Publicidad*

*Comercial marca Pepsi-Cola. Bs. 660.137.717,36*

**Período Octubre 1995 – Septiembre 1996***Facturado por Reembolso de Gastos de Publicidad*

*Comercial marca Pepsi-Cola* *Bs. 1.255.505.517,56*

*d.) Los reembolsos de los Costos por los planes especiales facturados a Cervecera del Centro, C.A. para los períodos Octubre 1994 a Septiembre 1995 y Octubre 1995 A Septiembre 1996, corresponden a las cantidades que se indican a continuación:*

*(...)*

*El total período, no incluye el Impuesto sobre las Ventas pagado por la recurrente.*

*e.) En referencia a lo requerido en la parte final de este último punto, los expertos pudieron constatar, que la única comisión cobrada por **PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD, C.A.**, a la empresa **CERVECERA DEL CENTRO, C.A.**, que corresponde a la factura No. 806 de fecha 30 de junio de 1995 por Bs. 566.352,37". (Destacados de la cita).*

Finalmente, los expertos llegaron a las conclusiones siguientes:

*“(...)*

*1.- Las partidas reparadas bajo el concepto de ingresos por servicios prestados de Publicidad no Declarados, según las facturas relacionadas en el Acta Fiscal, se corresponden con los créditos mensuales (asiento de diario), a la cuenta contable Nro. 1185-320 ‘Gastos por facturar reembolsables’ – ‘Gastos publicidad Pepsi-Cola’ y la cuenta Nro. 1885-22 ‘Gastos por facturar reembolsables’ – ‘Gastos de publicidad Cervecera del Centro, S.A.- Malta Regional’.*

*2.- Los ingresos por servicios prestados de publicidad no declarados por la recurrente, según Acta Fiscal para los períodos Enero a Septiembre 1995 y de Octubre 1995 a Septiembre 1996, cargados por **PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD, S.A.** a las empresas embotelladoras del grupo, corresponden al reembolso de los Costos de Publicidad incurridos por la empresa recurrente, según se desprende de lo verificado en los comprobantes, registros contables y contrato de fecha 29 de noviembre de 1994. (...). (Destacados de la Sala).*

A su vez, debe destacarse que ha sido criterio de esta Sala que *“(...)* cuando los peritos evacuan la prueba de experticia contable, forman su convicción a partir del análisis de un cúmulo determinado de documentos, sin que esté dentro de sus capacidades o funciones el apreciar si, desde el punto de vista jurídico, alguno de dichos documentos cumple o no con las formalidades para surtir efecto como prueba instrumental. Será al Juez a quien corresponda, a

*partir del análisis del dictamen plasmado en el informe pericial, determinar si los elementos revisados de forma concordada por los expertos arrojan un resultado razonable que merece credibilidad*". (Vid., Sentencias Núms. 00957 y 01486 de fechas 16 de julio de 2002 y 14 de agosto de 2007, casos: *Organización Sarela C.A. y Publitotal 994 Servicios de Publicidad, S.A.*, respectivamente).

Ahora bien, de los elementos anteriormente señalados se desprende, por una parte, la existencia de un contrato bilateral en el cual la contribuyente se obliga con las empresas embotelladoras a prestarle el servicio de intermediación en la compra de espacios publicitarios y como contraprestación por tal servicio recibe un porcentaje del cinco por ciento (5%) del monto total facturado.

De esta manera, considera la Sala que de los elementos anteriormente señalados se constata que al tratarse el caso de autos de una prestación de servicio de intermediación en la compra de espacios publicitarios, la base imponible a los fines de la determinación de la obligación tributaria son los ingresos brutos obtenidos por la contribuyente derivados del precio facturado y cobrado a título de comisión por los servicios prestados, más no aquellos montos por concepto de reembolso los cuales representen cantidades pagadas por la empresa recurrente para adquirir espacios publicitarios a nombre de terceros; es decir, aquellas sumas sufragadas en nombre y por cuenta del comprador o receptor del servicio, en virtud del contrato celebrado en fecha 29 de noviembre de 1994. **Así se determina.**

En razón de lo anterior, concluye la Sala que la base imponible de la contribuyente son los ingresos brutos derivados del precio facturado y cobrado como contraprestación por el servicio prestado y no aquellos montos que haya pagado por cuenta de terceros para la adquisición de los espacios publicitarios y que luego le son reembolsados; excluyendo de la base imponible "*el total facturado y cobrado (...) por los servicios publicitarios correspondientes a los gastos PEPSICOLA, y lo facturado y cobrado (...) a la empresa CERVECERA DEL CENTRO, por los servicios prestados en los PLANES ESPECIALES*". (Mayúsculas del texto).

Al respecto, observa esta Alzada que existen suficientes elementos tanto de hecho como de derecho para demostrar la ilegalidad del reparo cuestionado en este caso, incurriendo la Administración Tributaria Municipal en un error de apreciación de los hechos, lo cual vicia en su causa el acto impugnado, en cuanto a la supuesta omisión en el pago de tributos en que incurrió el sujeto pasivo al determinar como base imponible, aparte de la comisión establecida en el contrato de fecha 29 de noviembre de 1994, aquellos reembolsos que recibió la contribuyente de las embotelladoras como consecuencia de la compra o adquisición de espacios

publicitarios; por tanto, juzga esta Máxima Instancia **procedente** el vicio de falso supuesto de hecho alegado por la empresa Publitotal 994 Servicios de Publicidad, S.A. **Así se decide.**

Con fundamento en lo antes expuesto, esta Sala declara **con lugar** la apelación contra la sentencia definitiva Núm. 022/2006 del 20 de febrero de 2006 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana, la cual se **revoca. Así se decide.**

Asimismo, se declara **con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto por la representación judicial de la sociedad mercantil Publitotal 994 Servicios de Publicidad, S.A., contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. 388 del 25 de mayo de 1998, notificada el 17 de junio del mismo año, mediante la cual el Director de Rentas Municipales de la Alcaldía del Municipio Sucre del Estado Miranda (hoy Estado Bolivariano de Miranda) confirmó el Acta Fiscal Núm. DGRM-859-322-97 del 15 de julio de 1997, y ordenó liquidar la cantidad de treinta y dos millones quinientos setenta mil quinientos cuarenta y siete bolívares con cincuenta y cuatro céntimos (Bs. 32.570.547,54), actualmente treinta y dos mil quinientos setenta bolívares con cincuenta y cinco céntimos (Bs. 32.570,55), en materia de impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar), para los ejercicios fiscales comprendidos entre el 1° de octubre de 1994 y el 30 de septiembre de 1996, y **nulos**, en consecuencia, los mencionados actos. **Así se declara.**

Finalmente, destaca esta Alzada que en atención a la disposición contenida en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016 que prevé la prohibición de condena en costas a la República, en concordancia con el criterio vinculante de la Sala Constitucional contenido en la sentencia Núm. 735 de fecha 25 de octubre de 2017, caso: *Mercantil C.A., Banco Universal*, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Núm. 41.289 del 29 de noviembre de 2017, mediante el cual estableció que las prerrogativas y privilegios procesales de la República, “(...) *son extensibles a los municipios y estados, como entidades político territoriales locales*”; no procede la condena en costas procesales al Municipio Sucre del Estado Bolivariano de Miranda. **Así se decide.**

## V

### DECISIÓN

En virtud de las razones precedentemente expuestas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad

de la Ley, declara:

1) **CON LUGAR** la apelación interpuesta por la contribuyente **PUBLITOTAL 994 SERVICIOS DE PUBLICIDAD S.A.** contra la sentencia definitiva Núm. 022/2006 del 20 de febrero de 2006 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana, la cual se **REVOCA**.

2) **CON LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo Núm. 388 del 25 de mayo de 1998, notificada el 17 de junio del mismo año, mediante la cual el Director de Rentas de la Alcaldía del **MUNICIPIO SUCRE DEL ESTADO MIRANDA** (hoy Estado Bolivariano de Miranda) confirmó el Acta Fiscal Núm. DGRM-859-322-97 del 15 de julio de 1997; actos administrativos que se **ANULAN**.

No **PROCEDE** la **CONDENA EN COSTAS** al Fisco Municipal, en los términos del presente fallo.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese al Alcalde y al Síndico Procurador del Municipio Sucre del Estado Bolivariano de Miranda. 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 seis (6) días del mes de junio del año dos mil dieciocho (2018). Años 208° de la Independencia y 159° de la Federación.

La Presidenta,  
**MARÍA CAROLINA  
AMELIACH  
VILLARROEL**

El Vicepresidente  
**MARCO  
ANTONIO  
MEDINA  
SALAS**

La Magistrada,  
**BÁRBARA GABRIELA  
CÉSAR SIERO**

El Magistrado

**INOCENCIO  
FIGUEROA  
ARIZALETA**

La Magistrada - Ponente,  
**EULALIA COROMOTO  
GUERRERO RIVERO**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET  
FAYAD**

**En fecha siete (7) de junio del año dos  
mil dieciocho, se publicó y registró la  
anterior sentencia bajo el N° 00659.**

La Secretaria,  
**GLORIA MARÍA BOUQUET  
FAYAD**