

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO.

**GRAVABILIDAD DEL EJERCICIO DE LAS PROFESIONES NO
MERCANTILES CON EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES
ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE
ÍNDOLE SIMILAR.**

Trabajo Especial de Grado, presentado
como requisito parcial para optar al
Grado de Especialista en Derecho
Financiero.

Autor: María Gabriela Maldonado Marín.

Tutor: Oswaldo Anzola P.

Caracas, Julio de 2005.

INDICE GENERAL

	Pag.
RESUMEN.	iv
INTRODUCCIÓN.	1
I. PODER TRIBUTARIO DE LOS MUNICIPIOS.	4
I.1.- Referencia al principio de distribución vertical del Poder Público.	4
I.2.- Definición de poder tributario.	9
I.3.- El poder tributario de los Municipios en Venezuela.	13
II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS TRIBUTOS LOCALES AL EJERCICIO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y ELEMENTOS DEL ACTUAL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.	27
II.1.-Antecedentes históricos de los tributos locales al ejercicio de actividades económicas.	27
II.2.- Elementos del Impuesto sobre Actividades Económicas.	33
III. EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS: SU APLICACIÓN O NO A LAS PROFESIONES NO MERCANTILES E INFLUENCIA DEL ARTÍCULO 180 DE LA CONSTITUCIÓN EN SU POSIBLE APLICACIÓN.	52
III.1.-Hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.	52
III.2.- Profesiones no mercantiles o liberales.	62
III.3.-Tratamiento de las profesiones no mercantiles con respecto a la Patente de Industria y Comercio (Constitución de 1961).	67
III.4.-Tratamiento de las profesiones no mercantiles con respecto al Impuesto sobre Actividades	70

Económicas.	
III.5.-Argumentos a favor del gravamen de las profesiones no mercantiles por los Municipios, a partir de la promulgación de la Constitución.	78
III.6.-Argumentos en contra del gravamen de las profesiones no mercantiles por los Municipios, a partir de la promulgación de la Constitución.	80
IV.- BREVE REFERENCIA A TRIBUTOS LOCALES AL EJERCICIO DE DETERMINADAS ACTIVIDADES, APLICABLES EN ALGUNAS JURISDICCIONES DEL DERECHO COMPARADO.	88
IV.1.-España.	88
IV.2.- Argentina.	90
IV.3.- Colombia.	92
IV.4.- Costa Rica.	93
CONCLUSIONES.	96
BIBLIOGRAFIA.	102

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO.

GRAVABILIDAD DEL EJERCICIO DE LAS PROFESIONES NO
MERCANTILES CON EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES
ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE ÍNDOLE
SIMILAR.

Autor: María Gabriela Maldonado Marín
Asesor: Oswaldo Anzola P.
Fecha: Julio, 2005.

RESUMEN

En este trabajo se analizará la posibilidad de que los Municipios graven las actividades profesionales no mercantiles, mediante el denominado Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole similar, previsto en el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Se utilizarán primordialmente métodos cualitativos, como el descriptivo y documental, por lo que constituye una investigación analítica y de desarrollo conceptual, con apoyo en la revisión de fuentes bibliográficas y legales, en conjunción con el uso de técnicas de análisis de contenido y análisis comparativo. Se analizará si la disposición constitucional que establece como ingresos de los Municipios “... *los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar*”, faculta a estas entidades para gravar el ejercicio de las actividades profesionales de objeto civil. Se hará una reseña del tratamiento dado a tales actividades por el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio durante la vigencia de la Constitución de 1961, efectuándose una comparación del alcance de ambos Textos Constitucionales en tal sentido. Además, se realizará un análisis de las más importantes sentencias que sobre el tema bajo estudio, han sido dictadas por los tribunales de la República.

Descriptores: Gravabilidad. Municipios. Actividades profesionales.

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

ACEPTACION DEL ASESOR

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana Abogada María Gabriela Maldonado Marín, para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es: **Gravabilidad del Ejercicio de las Profesiones No Mercantiles con el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar**, considero que dicho Trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la ciudad de Caracas, a los ocho (8) días del mes de julio de 2005.

Oswaldo Anzola P.
C.I: 3.149.326

INTRODUCCIÓN

De acuerdo con el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, promulgada en diciembre de 1999 (la Constitución), los Municipios tienen atribuida la creación de diversos tributos, entre ellos, el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole similar (Impuesto sobre Actividades Económicas), que sustituyó a la denominada Patente de Industria y Comercio. Ahora bien, en el proceso interpretativo de la Constitución, han surgido interrogantes con respecto al alcance del hecho imponible de dicho tributo.

Las posturas que se han asumido oscilan entre considerar que cualquier actividad industrial, comercial o de servicios (independientemente

de su naturaleza), ejercida en jurisdicción de un determinado Municipio puede ser gravada, o considerar que el dispositivo constitucional simplemente consagra un cambio de denominación del tributo, y que por ende, su hecho imponible coincide con el de la Patente de Industria y Comercio, con lo cual, sólo serían gravables la industria, el comercio y los servicios, éstos últimos en la medida en que tengan índole mercantil.

Asumir la primera de las posturas señaladas, conduciría a la conclusión de que a los Municipios se les ha conferido el poder de gravar el ejercicio de actividades, que en el pasado estuvieron excluidas de cualquier pretensión de gravamen por parte de estos entes político-territoriales, tales como el ejercicio de profesiones de naturaleza no mercantil o profesiones liberales, entre las que se encuentran: la arquitectura, la ingeniería, la medicina, la odontología, la psicología, la economía, la abogacía, la contaduría, sin ninguna consideración acerca de su objeto civil.

Asumir la segunda de las posturas señaladas, conduciría a concluir que el Impuesto sobre Actividades Económicas tiene el mismo hecho imponible que la Patente de Industria y Comercio, es decir, el ejercicio de la industria y el comercio, incluyendo en este último a las actividades de prestación de servicios que tengan naturaleza mercantil.

El tema planteado reviste significación, pues al promulgarse la

Constitución, distintos Municipios procedieron a modificar sus Ordenanzas de Patente de Industria y Comercio, sustituyendo no sólo la denominación de dicho tributo por la de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole similar, sino que interpretando que el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución los faculta para ello, procedieron a gravar, el ejercicio de las profesiones no mercantiles.

Sobre este particular, en el presente trabajo partimos del estudio del régimen jurídico de los Municipios como entes político-territoriales que han estado dotados en mayor o menor medida de poder tributario, que es lo que les permite la creación de exacciones y hemos procedido al análisis del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, teniendo como referencia a su predecesor inmediato, la Patente de Industria y Comercio y el tratamiento legal y jurisprudencial que durante su vigencia se dio al gravamen de actividades profesionales no mercantiles, además de la posición jurisprudencial actual sobre la aplicación del tributo a éstas. De igual forma, analizamos la posibilidad de que el gravamen al ejercicio de actividades profesionales no mercantiles, se vea afectada por el hecho de que el poder regulatorio de la actividad como tal corresponda al Poder Nacional y por último, realizamos una breve referencia a algunos tributos análogos en el derecho comparado.

CAPÍTULO I PODER TRIBUTARIO DE LOS MUNICIPIOS.

I.1.- Referencia al principio de distribución vertical del Poder Público.

Debido a que el objeto del presente trabajo, es determinar si los Municipios pueden gravar el ejercicio de las profesiones no mercantiles, también conocidas como profesiones liberales, resulta de interés hacer un breve análisis de la presencia de estos entes político-territoriales, en el marco de lo que ha sido la distribución vertical del Poder Público en Venezuela.

Aunque los Cabildos,¹ gozaron de notable importancia en el desarrollo político durante la época colonial y pueden ser calificados como el antecedente de la figura actual, aquí nos referiremos a los Municipios

¹ El Cabildo era el órgano representativo de la comunidad durante la colonia. Sus atribuciones eran variadas: se encargaba de la administración local, del aseo y ornato, y de la salud pública y de cualesquiera otros aspectos de la vida local.

como se han presentado durante nuestra vida republicana. Desde la independencia, la forma del Estado ha oscilado entre federalismo y centralismo, sin embargo, en uno y otro caso han coexistido distintas entidades de base territorial que con mayor o menor autonomía, ejercen sus competencias dentro de determinada circunscripción territorial. La presencia de los Municipios como una de las personas político-territoriales entre las cuales se distribuye verticalmente el Poder Público, ha sido casi una constante en nuestros textos constitucionales desde el Siglo XIX.

Actualmente, podemos diferenciar tres niveles de organización político-territorial: el Poder Nacional (República), el Estatal (Estados) y el Municipal (Municipios), lo cual es consecuencia de la adopción de la forma federal. A pesar de que la definición de nuestro Estado como “federal”, ha sido objeto de innumerables críticas por quienes estiman que hay matices de centralismo que no deben estar presentes en la fisonomía federal, lo cierto es, que Venezuela se ha autoproclamado como tal, tanto en la Constitución de la República de Venezuela (Constitución de 1961), como en la Constitución. En la primera, se definió como Estado “federal en los términos de esta Constitución” y en la segunda, como “federal descentralizado en los términos consagrados en esta Constitución”.

En ambos casos, el grado de federalismo ha estado condicionado al contenido del respectivo texto constitucional, que es el que en definitiva

determina las características del régimen adoptado, como reflejo de las circunstancias que han marcado nuestra evolución histórica y política, al punto de que consideramos acertada la idea de que "... hoy en día no puede hablarse de un esquema único de federalismo sino que hay tantas federaciones como Estados se definan federales".²

En definitiva y con independencia de los factores históricos y políticos que han dado origen a nuestra forma de Estado, tenemos una organización política que permite la coexistencia e interacción de tres tipos de entes político-territoriales, que sin perjuicio del principio de unicidad del Poder Público, ejercen sus potestades de acuerdo con las disposiciones constitucionales. En ese marco organizativo en que se plantea la distribución vertical del Poder Público, las funciones de legislar, gobernar y administrar justicia (distribución horizontal del Poder Público), también están a cargo de órganos diferenciados en cada nivel político-territorial (salvo por la administración de justicia como luego se indicará), ya que la necesidad de distribuir funciones entre órganos distintos ha sido un rasgo consustancial a la existencia del Estado moderno desde la aparición de "*Two Treaties of Government*" de John Locke, y de "*L' esprit des lois*" de Montesquieu.

En cada una de las entidades político-territoriales, las potestades a ellas

² Grau, María. (2000). **Federalismo y Descentralización**. Conferencia dictada en la Procuraduría General del Estado Aragua el 22 de julio de 2000. Disponible: <http://www.badellgrau.com/confmagmaracay.htm>. (Consulta: 2002, junio 09).

atribuidas están distribuidas entre órganos distintos, con excepción de la administración de justicia, pues la creación de tribunales y la legislación sobre la materia de procedimientos judiciales, está expresamente reservada al Poder Nacional. De acuerdo con nuestra doctrina:

“... si algún valor tiene el principio de la separación de poderes en nuestro país, es el de la separación orgánica de poderes, en el sentido de que constitucionalmente, en cada uno de los tres niveles de organización política del Estado (Nacional, Estatal y Municipal), hay una separación de órganos, que ejercen las diversas ramas del Poder Público. Así, en el nivel nacional (Poder Nacional), hay una separación clara entre tres grupos de órganos de la República: los órganos legislativos (Congreso); los órganos ejecutivos (Presidente de la República, Ministerios etc.) y los órganos judiciales (Corte Suprema de Justicia, tribunales etc.). ... En el nivel estatal hay una clara y precisa separación entre dos grupos de órganos en cada Estado: los órganos legislativos (Asambleas Legislativas) y los órganos ejecutivos (Gobernadores y sus dependencias administrativas)...En el nivel municipal también hay una clara y neta separación entre dos grupos de órganos en cada Municipio: los órganos legislativos (Concejos Municipales) y los órganos ejecutivos (Alcaldes y sus dependencias administrativas).”³

En cada entidad de base territorial, los órganos respectivos ejercen sus funciones en la circunscripción que les corresponde, dentro de los límites previstos constitucionalmente y sin invadir las esferas de actuación de los órganos de los otros entes político-territoriales. En tal contexto, a los Municipios el artículo 168 de la Constitución (al igual que lo hacía la

³ Brewer-Carias, A. (1994). **Principios del Régimen Jurídico de la Organización Administrativa Venezolana**. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana. Pp. 11 y 12.

Constitución de 1961), les reconoce autonomía para elegir sus autoridades, gestionar las materias de su competencia y crear, recaudar e invertir sus ingresos. Sin perjuicio de ello, la autonomía municipal se ha interpretado como limitada, por la extinta Corte Suprema de Justicia de la manera siguiente:

“... al implantarse desde nuestra emancipación política el régimen constitucional, las Municipalidades, como partes integrantes que son de los Estados Federales que han venido suscribiendo las bases de la Unión, renunciaron implícitamente a aquel concepto colonial de la autonomía de los Municipios y adoptaron de manera expresa el que surge de la Constitución, **esto es una autonomía que no puede ir más allá de lo que rectamente se desprenda de las normas del Derecho positivo constitucional.** O lo que es lo mismo, no se trata de un gobierno libre dentro del Estado, sino de un poder regulado por el Constituyente y por el Legislativo ordinario ... aunque desde el punto de vista sociológico puede afirmarse que la autonomía municipal es emanación del pueblo anterior a los preceptos constitucionales de cualquier país, se la considera como emanada exclusivamente de la Constitución, porque es ésta la que distribuye el Poder Público, entre el Poder Federal, el de los Estados y el Municipal (Art.50) y les señala sus respectivos límites (Art. 41).”⁴ (subrayado y negrillas nuestras).

Ello evidencia que a los Municipios, no se les reconoce una autonomía ilimitada, por el contrario, están sometidos de forma irrevocable a los parámetros constitucionales. Así, la autonomía financiera municipal

⁴ Sentencia dictada por la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia en fecha 13 de noviembre de 1989, citada por Romero- Muci, H. (1997). **Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)**. Tomo I. Caracas Editorial Jurídica Venezolana. P. 23

relacionada fundamentalmente con la creación, recaudación e inversión de ingresos, dependerá del contenido de las previsiones constitucionales, por lo que, para conocer su alcance en cuanto a los ingresos de naturaleza tributaria (que son los pertinentes a los efectos de este trabajo), debemos partir del estudio del concepto de poder tributario, para dar paso al análisis de las normas constitucionales que le permiten a los Municipios crear sus propios tributos.

I.2.- Definición de poder tributario.

En virtud de que cada uno de los entes político-territoriales está llamado a satisfacer determinadas necesidades públicas de su colectivo, los tributos se erigen como uno de los mecanismos de obtención de recursos. Tanto la República, como los Estados y los Municipios, detentan poder tributario, el cual ha sido definido como la posibilidad de los entes político-territoriales de "... sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o determinada categoría de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario."⁵ En lugar de poder tributario, hay sectores de la doctrina que prefieren utilizar los términos supremacía tributaria, potestad impositiva, potestad tributaria, poder fiscal, poder de imposición, respondiendo todos, como indica Giuliani Fonrouge, a la idea de crear exacciones, o a la potestad de gravar, a través del establecimiento de

⁵ Giuliani Fonrouge, C. (1990). **Derecho Financiero**. Vol. I. Buenos Aires. Depalma. P. 335.

obligaciones *ex lege*.

Como hemos apuntado, el ejercicio del poder tributario, permite la creación de exacciones a través de los respectivos instrumentos normativos. En el marco del estudio conceptual sobre el poder tributario, debemos resaltar que para autores como Guliani Fonrouge, los términos poder y potestad tributaria aluden conceptos análogos, para Berliri, además de ser términos similares, el concepto abarca tanto la fase de creación del tributo como los actos legislativos o administrativos que supongan una decisión sobre la vida del mismo.⁶

No obstante, algunos autores han establecido diferencias entre los conceptos poder tributario y potestad tributaria. Hay sectores de la doctrina, que consideran que el poder tributario se reduce a la creación del tributo, a través de leyes formales, mientras que la potestad viene dada a los órganos administrativos por la norma creadora del tributo, para dictar las normas generales de su reglamentación.

Por su parte, la competencia tributaria, se refiere a la aplicación de las normas generales –legales o reglamentarias- por los órganos de la Administración Tributaria (que forma parte de la rama ejecutiva), que

⁶ Berliri, citado por Romero Muci, H. (1994). **Leyes y Reglamentos para la Descentralización Política de la Federación**. Colección de Textos Legislativos N° 11. Editorial Jurídica Venezolana. Tercera Edición. Caracas. P. 184.

mediante actos de efectos particulares exigen los tributos y sus accesorios.

Para quienes distinguen los conceptos poder y potestad tributaria, aquel versa exclusivamente sobre la promulgación de la norma creadora del tributo, mientras que ésta última, se ejerce mediante la reglamentación que se tiene que desarrollar para concretizar la previsión general y abstracta contenida en la norma que establece el tributo, esto último a través de los órganos administrativos del ente político-territorial que están facultados para dictar normas de rango sublegal. Así, se ha afirmado que:

“En suma, es pertinente concluir con Ramirez Cardona que el Poder tributario se circunscribe a establecer, mediante leyes formales los presupuestos objetivos, generales y abstractos de las obligaciones tributarias. Por el contrario, la potestad tributaria sea reglamentaria o de actuación concreta, corresponde a la rama ejecutiva del ente político territorial correspondiente, dotado del poder de exacción que mediante actos administrativos generales o individuales se circunscribe a determinar y exigir las obligaciones tributarias subjetivas, individuales y concretas; surgidas de la verificación o de la determinación oficiosa de aquellos presupuestos contenidos en la ley. Por lo tanto, el sujeto con Poder tributario, corresponde a la rama legislativa del ente político territorial revestido constitucionalmente con Poder tributario, y el sujeto activo de la obligación tributaria individual corresponde a la rama administrativa del ente en cuestión.”⁷

Como hemos visto, algunos asimilan los términos poder y potestad tributaria y otros los separan de forma tajante. Para nosotros, la creación

⁷ Ibid. P. 194.

de normas generales para la reglamentación de los tributos no es una potestad de naturaleza tributaria, sino que se vincula más bien con la potestad reglamentaria, que en general es necesaria para que el presupuesto concreto previsto en una norma de cualquier naturaleza (no exclusivamente tributaria), pueda concretizarse.

Además de la distinción que algunos establecen entre poder y potestad tributaria, también se ha efectuado una distinción entre lo que se conoce como poder tributario originario y poder tributario derivado. El primero, es el que permite crear exacciones y que se otorga a los entes político-territoriales por la propia Constitución en su cualidad de cuerpo normativo supremo. El Poder tributario derivado, se presenta cuando el ente político-territorial lo posee por delegación del que detenta el poder tributario originario. No obstante, autores como Giuliani Fonrouge estiman que por ser el poder tributario connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones, las diferencias que pretendan establecerse no se fundamentarán en la esencia, sino en todo caso en la jurisdicción atribuida a cada ente territorial. Según el referido autor, la única delegación posible es la efectuada por el pueblo, depositario de la soberanía, al sancionar la constitución.⁸

Compartimos la noción de que en definitiva el pueblo como depositario de la soberanía es el que efectúa cualquier delegación, sin embargo, ello

⁸ Giuliani Fonrouge, C. Op. Cit. P. 334

no es razón suficiente para descartar una distinción según la cual, el pueblo en ejercicio de su poder soberano, determina a través del Texto Constitucional, cuando los distintos entes ejercerán su poder de crear tributos directamente en ejecución de ella, o mediante un mecanismo de delegación derivado de ella. Con lo cual, las entidades político-territoriales, pueden estar dotadas de la facultad de crear tributos, bien en ejecución directa del Texto Constitucional, o a través de delegación, siendo el sentido de la distinción la determinación de la fuente y de las limitaciones del poder que crea el tributo.

I.3.- El poder tributario de los Municipios en Venezuela.

En este marco conceptual, a pesar de que no pretendemos hacer un análisis comparativo de los Textos Constitucionales que han estado vigentes durante el Siglo XX, resulta interesante evidenciar como en la gran mayoría de ellos, se establecieron normas de las que se desprende que los Municipios en alguna medida han estado dotados de poder tributario.

Observamos, que las Constituciones de 1901, 1904, 1909, 1914 y 1922, establecían, que los Municipios gozaban de autonomía económica y administrativa y que podían *“establecer su sistema rentístico”* con las limitaciones que les impedían imponer contribuciones sobre los productos

destinados a la exportación; gravar los productos extranjeros sometidos a tributos nacionales o exentos de gravamen por la ley, así como imponer gravámenes sobre los ganados, productos, efectos o cualquier clase de mercadería antes de ofrecerse al consumo; prohibir el consumo de los ganados, artículos y demás productos de otros estados ni gravarlos con impuestos mayores o menores que los pagados en la localidad.

La Constitución de 1925 atribuía a los Municipios, autonomía en lo concerniente a su *“régimen administrativo”*, y las Constituciones de 1928, 1929 y 1931, reconocían la autonomía de los Municipios en lo concerniente a su *“sistema económico y administrativo”*, y les facultaban para *“la organización de sus rentas”*, además de establecer las prohibiciones antes señaladas y la de crear *“patentes”* sobre la agricultura, la cría y la pesquería. La interpretación literal de estas tres Constituciones puede hacer que se considere que se les confirió a los Municipios un poder más restringido que el conferido por las anteriores, pues de acuerdo con el texto de aquellas podían organizar sus rentas, sin que se estableciera con claridad y de forma expresa la posibilidad de que pudiesen establecer su sistema rentístico, como si lo hacían las constituciones vigentes entre 1901 y 1922.

Las Constituciones de 1936 y 1945, permitían a los Municipios la organización de sus rentas y disponían que los productos de la agricultura,

la cría y la pesquería estaban sometidos únicamente al impuesto sobre “*detalles de comercio*”, sin que pudiesen gravarse con impuestos especiales ni desigualmente su venta al detal.

Las Constituciones de 1947 y 1953 disponían que los Municipios podían organizar y administrar sus rentas, dentro de las que se encontraban las patentes de industria, comercio y vehículos, los impuestos y las contribuciones sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos.

La Constitución de 1961, mencionaba dentro de los ingresos de naturaleza tributaria de los Municipios a las patentes de industria, comercio y vehículos, a los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos y los demás impuestos, contribuciones especiales y tasas que crearen de conformidad con la ley.

Por su parte, el artículo 179 de la Constitución también dota de poder tributario a los Municipios, al establecer que sus ingresos son los siguientes:

“... 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.

3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos....”.

Como puede verse, los Textos Constitucionales mencionados, han contenido normas que atribuyen a los Municipios la capacidad de crear y exigir determinados tributos, lo cual constituye poder tributario originario. Sin embargo, sobre la calificación de ese poder de crear tributos, como originario, se han planteado discusiones. Hay quienes estiman, que cuando hay condicionamientos para que los Municipios ejerzan su poder tributario, el mismo es derivado.

Según Mizrachi, “Si la distribución de materias gravables es de rango constitucional –como sucede entre el Poder Nacional y los Estados– estamos ante reglas para armonizar las potestades tributarias originarias, pero si la constitución atribuye determinados impuestos al ente territorial Municipio, no le está reconociendo una potestad tributaria sino asignándole una fuente de ingresos.”⁹ Esta tesis, afirma la inexistencia del poder tributario originario de los Municipios. Creemos que la existencia de limitaciones a nivel constitucional en relación con la creación de tributos a nivel nacional, estatal o municipal no puede significar que la potestad

⁹ Mizrachi, E. (1998). **La Patente de Industria y Comercio**. Caracas. Funeda. P. 39.

tributaria no sea originaria.

Un hecho incontrovertible, es que el Impuesto sobre Actividades Económicas, sólo corresponde a los Municipios. Ni el Poder Nacional, ni el Estatal pueden crear este tributo. Si la Constitución establece que su creación y la de los otros atribuidos a los Municipios, tiene que estar en armonía con los tributos nacionales y estatales, ello no significa que la potestad tributaria originaria no exista, sólo implica que debe ser ejercida de manera tal que la seguridad jurídica, la igualdad y la capacidad contributiva sean respetados, para que la coexistencia de potestades tributarias originarias (a nivel nacional, estatal y municipal), no viole tales principios, al ser aplicadas tales potestades de manera arbitraria e independiente, como si el Poder Público no fuese uno solo y el contribuyente en cada caso la misma persona sometida a todas ellas.

En nuestra opinión, si la Constitución autoriza la creación de determinados tributos, de acuerdo con los límites por ella establecidos, al provenir dichos condicionamientos del instrumento que establece el pacto de convivencia de la sociedad (Constitución), que es el mismo que autoriza la creación del tributo, se puede considerar que los entes político-territoriales que ejercen tales facultades, en ejecución directa de los postulados constitucionales, tienen un poder que puede ser calificado de originario. La jurisprudencia patria ha reconocido tal carácter, en los

siguientes términos:

“...los límites de la autonomía municipal, dentro de cuyas manifestaciones se encuentra la tributaria, se hayan en las disposiciones constitucionales llamadas a prescribir las materias de la competencia local, así como en las normas que específicamente prevén límites concretos a la referida autonomía.

Quedó atrás, entonces, el concebir la autonomía como el ejercicio ilimitado –e irresponsable a veces, incluso- de poderes jurídicos, toda vez que tal privilegio -pues lo es- se concede para dar libertad de acción en materias concretas, que son de la competencia del ente que la disfruta. Con la autonomía se impide que órganos o entes ajenos al titular de la competencia interfieran en su actividad.

4. Es sabido que sólo los entes territoriales –entre ellos los Municipios- pueden crear tributos, pero deben hacerlo de conformidad con la potestad que la Constitución les asigna.

Así, todos los entes territoriales venezolanos – República, estados y municipios- tienen potestad tributaria originaria pero cada uno dentro de sus límites. En el caso concreto de los municipios estos pueden tener como ingresos los expresamente señalados en el artículo 31 de la Constitución: las tasas por el uso de sus bienes y servicios, las patentes sobre industria, comercio y vehículos impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos. Aparte de ellos, puede exigir y crear, por supuesto, impuestos, tasas y contribuciones especiales de conformidad con la ley.” (Subrayado y negrillas nuestras).¹⁰

El hecho de que la Constitución imponga condicionamientos al poder de los Municipios en la creación de los tributos que tienen atribuidos, no tiene porque desvirtuar su carácter de originario, en la medida en que se

¹⁰ Sentencia dictada por la extinta Corte Suprema de Justicia en Pleno, en fecha 17 de abril de 1996. Citada por Romero-Muci, H. (1997) **Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)**, Tomo I. Caracas Editorial Jurídica Venezolana. Pp.57-58.

entienda que tal poder, se presenta cuando la Constitución le permite a cualquiera de las personas político-territoriales la creación de determinados tributos en ejecución directa de ella.

Ahora bien, con respecto a lo que es el poder tributario de los Municipios actualmente, es necesaria la mención de dos dispositivos que han aparecido en Venezuela por primera vez en la Constitución, a saber: i) el numeral 13 del artículo 156; y ii) el encabezado del artículo 180.

i) Numeral 13 del artículo 156.

Dicha norma dispone que es competencia del Poder Público Nacional: “La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias; para definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales; así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial”.

Hay quienes estiman que al otorgarse al Poder Nacional la facultad de dictar leyes que coordinen y armonicen las distintas potestades tributarias y que definan principios, parámetros y limitaciones, particularmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos atribuidos a los demás entes político-territoriales, éstos ya no detentan poder

tributario originario, pues se le permite al Poder Nacional, que mediante instrumentos legales de rango inferior a la Constitución en el ordenamiento jurídico, imponga limitaciones a los Estados y Municipios en el ejercicio de su poder tributario. Es así como se ha expresado que:

“... en Venezuela sólo al Poder Nacional le corresponde poder tributario originario, entendido como aquel que no acepta limitaciones impuestas por otro nivel de gobierno ... la única potestad originaria es la que corresponde a la Nación; las otras potestades serán potestades derivadas por estar supeditadas más tarde o más temprano, a limitaciones establecidas por una ley nacional. El Artículo 156 es para nosotros la consagración de la supremacía tributaria del Poder Nacional.”¹¹

Aunque creemos que el numeral 13 del artículo 156 constitucional, no implica el desconocimiento del poder tributario de los Municipios, es evidente que esa potestad armonizadora, les somete a ciertos límites que pueden ser impuestos por el Poder Nacional mediante leyes. Las limitaciones o condicionamientos que le imponga la legislación nacional a los Municipios para el ejercicio de su poder tributario, puede permitir que se cuestione su carácter de originario, en la medida en que se entienda éste como el que no conoce otros límites que los derivados directamente de la Constitución o los impuestos por la propia persona político-territorial que detenta tal poder. Ello no por la existencia de límites, parámetros y condicionamientos, sino porque los mismos, provendrán de instrumentos

¹¹ Vigilancia, A. (2000). El Poder tributario antes y después de la Constitución de 1999. **Libro de las V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario**. Caracas. Livrosca. P 248.

normativos distintos a la Constitución.

Sin embargo, el Tribunal Supremo de Justicia, aun después de promulgada la Constitución en la que se incluye el referido numeral 13 del artículo 156, ha continuado calificando como de originario al poder tributario de los Municipios, en los siguientes términos: “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.”¹²

Con respecto al alcance de esa potestad de armonización, consideramos que a través de ella no podría el Poder Nacional determinar en que casos los tributos municipales son exigibles, modificándose el hecho imponible de los mismos. No debe coartarse la posibilidad de que los Municipios creen los tributos que tienen atribuidos por mandato constitucional “... pues tales normas están referidas a los límites dentro de los cuales debe ejercerse dicho poder, pero no al ejercicio del poder mismo.”¹³

¹² Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 03 de agosto de 2004. Expediente N° 00-1204. Disponible <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Agosto/1453-030804-00-1204.htm> (Consulta: 2005, Enero 20).

¹³ Belisario, J. (2000). La potestad tributaria de los Municipios y las potestades regulatorias del poder nacional en las constituciones nacionales de 1961 y 1999. Un estudio doctrinal y jurisprudencial. **Libro de las V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario**. Caracas Livrosca. P. 436.

La preeminencia que se ha otorgado al Poder Nacional para coordinar y armonizar los poderes de las otras personas político-territoriales, en ningún caso puede llevar a que mediante la legislación nacional, se amplíe o se limite el alcance de los hechos impositivos de los tributos que la Constitución atribuye a los Municipios. El primer instrumento legal a través del cual el Poder Nacional, ha ejercido su potestad armonizadora con respecto a los Municipios, está constituido en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM), publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, No. 38.204 de fecha 08 de junio de 2005 y la cual consagra una serie de principios, parámetros y límites que deben ser observados por los Municipios en su actuación.

Sin embargo, aun cuando el Poder Nacional esté facultado para dictar instrumentos legales como el mencionado en el párrafo anterior, la determinación de los hechos impositivos de los tributos Municipales, debe ser la contenida en la Constitución y la que se haga en interpretación de ella, que es la que le atribuye a los Municipios poder tributario y no la que se derive de las normas dictadas por el Poder Legislativo Nacional, en ejecución del numeral 13 del artículo 156 de la Constitución, pues como explicamos, las normas de armonización deben servir para establecer principios y límites, que no deben llegar al punto de modificar, restringir o ampliar los hechos impositivos de los tributos atribuidos a las otras personas político-territoriales.

Como veremos a lo largo del presente trabajo, en lo que se refiere al Impuesto sobre Actividades Económicas, dicha ley contiene normas y parámetros que permiten delinear con más claridad algunos de los caracteres esenciales de su hecho imponible, tales como: la territorialidad, para evitar o mitigar fenómenos de doble o múltiple tributación; la habitualidad y la determinación de los ingresos que deben considerarse parte de la base imponible del tributo, entre otros.

ii) Artículo 180 de la Constitución

El encabezado de dicho artículo establece 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 Estatal sobre determinadas materias o actividades”.

Esta disposición, parece destinada terminar las controversias que se habían presentado doctrinaria y jurisprudencialmente durante la vigencia de la Constitución de 1961, sobre la gravabilidad por parte de los Municipios de las actividades que estaban sometidas al ámbito regulatorio del Poder Nacional. De la redacción del artículo 180 constitucional se colige que, está destinado a evitar que se limite el poder tributario de los Municipios en aquellos casos en que gravan actividades cuyo régimen

regulatorio está reservado al Poder Nacional.

Dicha norma, pretende separar completamente el poder tributario de los Municipios de las potestades reguladoras que constitucionalmente se atribuyen al Poder Nacional. Como veremos en el Capítulo III, parece cesar definitivamente la posibilidad de sostener que los Municipios no pueden gravar con el Impuesto sobre Actividades Económicas, las actividades reguladas por el Poder Nacional, a las que la Constitución no excluya expresamente del poder tributario de los Municipios.

Debemos advertir, sin embargo, que por muy amplio que parezca el encabezado del artículo 180 constitucional, éste no debe servir para crear pretensiones de autonomía de los Municipios que vayan más allá de lo que rectamente debe interpretarse de la Constitución. Consideramos, que la norma bajo comentario, no les permite a los Municipios resistirse, por ejemplo, a acatar las normas que dicte el Poder Nacional en ejercicio de la potestad de armonización a la que nos referimos anteriormente, toda vez que el encabezado del artículo 180, no fue incluido en la Constitución para evitar el ejercicio de tal potestad armonizadora, sino para concluir una controversia sobre la cual, la jurisprudencia durante la vigencia de la Constitución de 1961, sostuvo posiciones contradictorias y controversiales.

Sobre la conveniencia de este artículo en la Constitución, se ha dicho que si bien había que resolver el conflicto existente sobre el gravamen

municipal de las actividades reguladas por el Poder Nacional, una norma como el artículo 180 no era necesariamente la solución. Sobre el particular se ha considerado que:

“... y siguiendo con el Artículo 180 de la Constitución de 1999, decimos que éste nos parece innecesario, no sólo porque si de acabar con interpretaciones se trataba, bastaba con que el Tribunal Supremo elaborara adecuadamente la que creyere más justa (porque al fin y al cabo el ‘problema’ lo creo una interpretación jurisprudencial), sino porque no se tomó en cuenta que la constitución de 1999, contenía otra norma igualmente sin precedentes en nuestro sistema constitucional, la cual sería base segura para lograr el fin que irónicamente, tanto quienes sostenían la posición de las “reservas absolutas” contenidas en el Artículo 136 de la Constitución de 1961, como quienes pretendían ‘sepultar’ aquella posición con el Artículo 180 buscaban: poner coto a las potestades impositivas de los entes territoriales menores.

La norma en la parte que no es relevante dispone:

“Artículo 156: Es de la competencia del Poder Nacional: ... 13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias; para definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales...”

Claramente se deduce de esta norma que bien puede esa legislación para coordinar y armonizar potestades tributarias regular el problema de las exclusiones o de las limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria por parte de los Municipios sobre ciertas actividades ...”¹⁴

En consecuencia, estimamos que si bien del encabezado del artículo 180 constitucional se deriva que el hecho de que el régimen regulatorio

¹⁴ Vigilanza, A. Op. Cit. Pp. 247 y 248.

general de una determinada actividad se le atribuya al Poder Nacional, ello no impide que tal actividad se grave por los Municipios, siempre que no esté expresamente excluida de su poder tributario por una norma constitucional. Debe tenerse claro que cualquier tributo cuya creación este atribuida a un Municipio, tiene que respetar, en primer lugar, la definición de los hechos imponibles establecidos en la Constitución y en segundo lugar, los límites y parámetros creados por el Poder Nacional en ejercicio del numeral 13 del artículo 156.

CAPÍTULO II

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS TRIBUTOS LOCALES AL EJERCICIO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y ELEMENTOS DEL ACTUAL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

II.1.- Antecedentes históricos de los tributos locales al ejercicio de actividades económicas.

Como punto de partida para el estudio del actual Impuesto sobre Actividades Económicas, estimamos pertinente hacer un breve recuento de los tributos (impuestos o tasas), que podrían considerarse como sus antecedentes históricos en el derecho comparado y en Venezuela.

II.1.1.-Antecedentes históricos en el derecho comparado.

Algunos autores dan cuenta, de que los antecedentes históricos de los tributos locales al ejercicio de determinadas actividades, se remontan a los tributos exigidos en Grecia y Bizancio, así como a los que en Roma afectaban la compra de esclavos y que como producto de los cambios experimentados durante su existencia, se convirtieron en tributos exigidos al vendedor en lugar

del comprador.¹⁵

Joan Pagés i Galtés¹⁶ apunta que en la época de la colonización romana se exigía un tributo en razón del ejercicio de ciertas profesiones u oficios, que se puede ubicar dentro de los antecedentes históricos del tributo actual. Otros autores, señalan al tributo conocido como “*vectigalia actum*”, que se cobraba en Roma a quienes se desempeñaban como mercaderes y artesanos.¹⁷

En España durante el Siglo XIV se adoptó un tributo conocido con el nombre de “*alcabala*”, que consistía en la “... imposición de un tanto por ciento sobre las mercancías que se vendían o permutaban”.¹⁸ Así mismo, en algunos territorios sometidos al control de señores feudales, para el ejercicio de determinadas actividades se requerían autorizaciones por cuyo otorgamiento se cobraba un tributo, o carta patente que “... se consideraba una verdadera tasa, ya que era la contraprestación del servicio que prestaba el soberano al permitir que el vasallo realizara sus actividades”.¹⁹

En Francia durante el Siglo XVIII, fue establecido un tributo conocido como contribución de patentes que gravaba las actividades comerciales, el cual sustituyó al tributo que antes se cobraba por “... el privilegio de hacer negocio en

¹⁵ Ruiz Blanco, J. (1993). **Derecho Tributario Municipal**. Caracas: Ediciones Libra. P. 297.

¹⁶ Pagés i Galtés, J. (1995). **Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas**. Madrid: Marcial Pons. P. 17.

¹⁷ Acedo Payares, G. (1981). **Derecho Tributario Municipal Venezolano**. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana. P. 116.

¹⁸ Pagés i Galtés, J. **Op. Cit.** P. 17.

¹⁹ Villegas, H. (1992). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Buenos Aires: Depalma. P. 699.

una localidad determinada (droits de maitrise et de jurande) y gravámenes sobre los ingresos comerciales (vingtieme d'industries)".²⁰

Desde la antigüedad se exigían tributos, bajo la modalidad de impuestos o tasas, que podrían constituir antecedentes de los que actualmente gravan el ejercicio de determinadas actividades en las jurisdicciones locales. Se observa, que en algunos casos, existían tasas que se cobraban por la obtención de la autorización para ejercer una actividad en una determinada jurisdicción y en otros casos, se cobraban impuestos por el ejercicio de ciertas actividades u oficios.

No obstante, tales antecedentes son remotos, no solo por su lejanía en el tiempo sino por las diferencias que existen entre aquellos y los tributos que conocemos modernamente. Así consideramos (al igual que Bulit Goñi al referirse al Impuesto a los Ingresos Brutos argentino), que los precedentes remotos han tenido su influencia en la evolución del tributo bajo análisis, pero que los "*antecedentes eficientes*" podemos encontrarlos en nuestro medio.²¹

II.1.2.-Antecedentes históricos en Venezuela

En nuestro país, algunos autores al referirse a los antecedentes del tributo bajo análisis, mencionan un tributo conocido como "*única contribución real*,

²⁰ Evans Márquez, R. (1988). **Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano**. Caracas. McGraw Hill. P. 72.

²¹ Bulit Goñi, E. (1997). **Impuesto sobre los Ingresos Brutos**. Buenos Aires. Depalma. P. 31.

industrial y comercial”, que era exigido desde Siglo VII en Valencia, Aragón y Cataluña y que por Real Cédula de 10 de octubre de 1749 se implementó en las 22 provincias de la Monarquía.²²

Posteriormente, según una ley promulgada en 1821, se gravaba “... el producto de la industria de los individuos, a partir de 150 pesos anuales, con una tasa de 2% hasta 1000 pesos y el 3% sobre el excedente”.²³ La ley que establecía la contribución sufrió progresivas modificaciones, incluyendo el establecimiento de un padrón y la descripción de 22 industrias, a cada una de las cuales correspondía un monto fijo de impuesto, hasta que en 1857 se atribuyó a los Concejos Municipales el gravamen a las actividades de industria y comercio.²⁴

Durante el Siglo XX, especialmente durante la vigencia de la Constitución de 1961, el tributo conocido como Patente de Industria y Comercio, alcanzó su mayor desarrollo. El numeral 3 del artículo 31 de ese Texto Constitucional, al igual que lo habían hecho otras Constituciones anteriores, establecía dentro de los ingresos de los Municipios, a las patentes sobre industria, comercio y vehículos y los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos.

A este tributo, la jurisprudencia le reconoció de forma pacífica el carácter dual de tasa por la autorización para ejercer una actividad en una jurisdicción

²² Mizrachi, E. **Op. Cit.** P. 20.

²³ *Ibid.* P. 20

²⁴ *Ibid.* P. 20

municipal determinada, y de impuesto que gravaba el ejercicio de actividades industriales o comerciales en dicha jurisdicción. Esta postura tuvo detractores, hubo quienes pensaban que, cuando el numeral 3 del artículo 31 de la Constitución de 1961 se refería a las patentes sobre industria y comercio hacía alusión a una tasa por la autorización o licencia para el ejercicio de tales actividades, pues el mismo dispositivo constitucional mencionaba por una parte a *“las patentes”* sobre industria, comercio y vehículos, y por otra a *“los impuestos”* sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos.

En este sentido, Oswaldo Anzola expresó que “... el Constituyente consideró como tributos distintos en su naturaleza a las patentes y a los impuestos. Efectivamente, podría interpretarse de la terminología utilizada por el Constituyente que, cuando habló de las patentes, se estaba refiriendo al permiso que debe obtener el comerciante, el industrial o el propietario del vehículo, para realizar la actividad en cuestión o para circular y no se estaba refiriendo a un impuesto propiamente dicho porque, de seguidas, al referirse al impuesto sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos, si utiliza de manera precisa la expresión los impuestos”.²⁵

También Nelly Cuenca de Ramírez, expresa que los Municipios con fundamento en su competencia para otorgar patentes o autorizaciones para ejercer actividades de industria, comercio y vehículos gravaban con un impuesto

²⁵ Anzola, O. (1990). “La Patente de Industria y Comercio y su Aplicación sobre el Ingreso Bruto representado por Dividendos”. **Revista de Derecho Público No. 42**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana. P. 43.

el ejercicio de actividades comerciales e industriales, con lo cual infringían la Carta Magna que sólo autorizaba el cobro de una tasa, que es un tributo de naturaleza distinta a los impuestos.²⁶

En nuestro criterio, los autores anteriormente mencionados, desarrollan un correcto análisis de la norma constitucional que autorizaba a los Municipios para crear y exigir tributos de naturaleza distinta, como lo eran, por una parte, las patentes de industria, comercio y vehículos, y por la otra, los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos. Sin embargo, a pesar de que el alcance que se le dio al tributo excedía lo previsto en la Constitución de 1961, los Municipios gravaron el ejercicio de actividades comerciales e industriales a través de un impuesto, que pasó a constituir la fuente vital de sus recursos de naturaleza tributaria.

Con la promulgación de la Constitución, la Patente de Industria y Comercio fue sustituida por el actual Impuesto sobre Actividades Económicas (a cuyo hecho imponible nos referiremos en el Capítulo III de este trabajo), con lo cual, el Constituyente “corrigió” la terminología utilizada en la Constitución de 1961 pasando a denominar “impuesto”, lo que antes se denominó “patente”. De esa forma, quedaron despejadas las dudas que –al menos desde el punto de vista académico- se presentaban cuando se analizaba la constitucionalidad de la Patente de Industria y Comercio. Actualmente,

²⁶ Cuenca de Ramírez, N. (1987) Método para resolver los problemas por doble imposición municipal. Trabajo publicado en el **Libro de las Segundas Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario**. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. P.7.

queda claro que el ejercicio de actividades económicas en la jurisdicción de un determinado Municipio da lugar inequívocamente a dos tributos diferenciados: la tasa por la expedición de la autorización respectiva y el impuesto por el ejercicio de la actividad en cuestión.

II.2.-Elementos del Impuesto sobre Actividades Económicas.

A continuación describiremos los elementos del Impuesto sobre Actividades Económicas y haremos un análisis general de los mismos, salvo por lo que respecta al hecho imponible, el cual, en razón del objeto de este trabajo se analiza separada y detenidamente en el Capítulo III. Los elementos que de seguidas analizaremos son: el sujeto activo, el sujeto pasivo, la habitualidad, el propósito de lucro, la territorialidad, la base imponible y las alícuotas del tributo.

II.2.1.-Sujeto Activo.

Como ha sido explicado en el presente trabajo, los Municipios a través de sus órganos legislativos están facultados para crear determinados tributos, entre ellos, el Impuesto sobre Actividades Económicas. Una vez que tales tributos están establecidos a través de las ordenanzas correspondientes, el Municipio mediante sus órganos dotados de competencia tributaria, tiene derecho a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por parte de los particulares que

desarrollan las actividades que constituyen el hecho imponible del impuesto bajo análisis.

Es así, como la rama ejecutiva del Poder Municipal, en su condición de titular de los créditos tributarios, exige a los particulares por medio de actos concretos, el pago de los tributos a que estén obligados. En ese contexto, dichos órganos detentan la cualidad de sujetos activos de las obligaciones tributarias derivadas de los tributos cuya creación tienen atribuida.

II.2.2.- Sujetos Pasivos.

Según el Artículo 19 del Código Orgánico Tributario, se definen como sujetos pasivos, a los obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsables. Entendiéndose como contribuyente, aquella persona que realiza o respecto de la cual se realiza el hecho imponible, y como responsable, aquella persona que por su vinculación jurídica o económica con el contribuyente o con el hecho imponible, no realizado por él o en su beneficio, la ley lo convierte en obligado tributario.

Muchas de las ordenanzas municipales mediante las que se crea el tributo, conservan tal calificación y señalan como contribuyentes a las personas naturales y jurídicas que realicen el hecho imponible, es decir, que ejerzan cualquiera de las actividades gravadas en el ámbito territorial del Municipio.

Además de los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, en algunas jurisdicciones municipales, ciertos entes tienen la condición de sujetos pasivos solidariamente responsables (con el contribuyente) del cumplimiento de las obligaciones tributarias, son los llamados responsables a que nos referimos en el párrafo anterior. Dentro de éstos se señala, a los padres, tutores y curadores de los menores de edad; directores, gerentes y administradores de entidades con personalidad jurídica; los que dirijan o administren los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica. También, como veremos más adelante, en algunas ordenanzas se crea la categoría del responsable como agente de retención.

En lo que respecta, a los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, la doctrina ha señalado que la mayoría de las ordenanzas municipales, han calificado como contribuyentes del Impuesto de Patente de Industria y Comercio (actual Impuesto sobre Actividades Económicas):

“... a las personas naturales o jurídicas (algunas añaden, a los consorcios o a las entidades o colectividades que constituyan unidad económica) que realicen actividades comerciales o industriales con fines de lucro o remuneración en jurisdicción de la municipalidad respectiva, bien en forma asociada o mancomunada. Así mismo, tales instrumentos normativos locales engloban bajo la categoría de responsable del Impuesto sobre Patente e Industria y Comercio a: (i) la persona natural o jurídica que sea propietaria o responsable de empresas o establecimientos que ejerzan actividades comerciales, industriales o económicas de índole similar, con fines de lucro o remuneración; y (ii) los distribuidores, agentes, representantes, comisionistas, consignatarios y las

personas que ejerzan en nombre o por cuenta de otros, actividades en jurisdicción del Municipio.”²⁷

Así por ejemplo, observamos que algunas ordenanzas como la Ordenanza de Patente de Industria y Comercio del Municipio Baruta del Estado Miranda, establecen que la condición de sujetos pasivos del tributo puede recaer: 1) En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado; 2) En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen cualidad de sujeto de derecho; 3) En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Igualmente, se ha establecido en algunos Municipios la figura del agente de retención o sea, aquel ente con o sin personalidad jurídica que por ser deudor de la obligación ordinaria puede amputar una parte de lo que debe para ser enterado al Fisco Municipal, lo cual constituye un tributo pagado por adelantado del acreedor de esa relación obligacional ordinaria. En algunos casos, las mismas ordenanzas establecen los agentes de retención, en otros casos autorizan al Alcalde o a la Administración Tributaria, para que establezcan las categorías de sujetos en que ha de recaer la condición de agente de retención.

²⁷ Briceño León, H. (1998) **El Impuesto Municipal de Patente de Industria y Comercio en Venezuela**. Caracas. Mc. Graw Hill. P. 30.

En efecto, algunas ordenanzas (como la anteriormente mencionada) disponen, que se podrá establecer que determinadas personas jurídicas, pagadoras de cantidades de dinero que constituyan ingresos brutos para quien las recibe, actúen como agentes de retención.

Ahora bien, las actividades desplegadas por los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, deben reunir ciertos caracteres esenciales, para que el hecho imponible del tributo se configure. Hay determinadas circunstancias fácticas que actúan como elementos esenciales o condicionantes del hecho imponible²⁸. Dentro de éstos tenemos a la habitualidad, el propósito de lucro y la territorialidad, que tienen que ver con la frecuencia con que el contribuyente ejerce las actividades gravadas, el propósito o fin que persigue al ejercerlas y el lugar en que las mismas se llevan a cabo.

II.2.3.- Habitualidad.

La habitualidad es uno de los requisitos para que se configure el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, y supone que los ingresos del contribuyente derivados de actividades eventuales y que no forman parte de su giro social no formarán parte de la base de cálculo del tributo. En tal sentido, se ha dicho que: “El requisito de la habitualidad de las actividades comerciales o industriales no significa que cada elemento

²⁸ Mizrachi, E. Op. Cit. Pp. 56 y 57.

de la actividad debe ser repetido regularmente. Es suficiente si, vista la actividad en su conjunto, el número de actividades llevadas a cabo indican la realización de una actividad consuetudinaria... El acto aislado, accidental o de algún modo marginal, no implica el ejercicio de una actividad comercial o industrial, que califique a tal evento como hecho imponible del impuesto de patente de industria y comercio”.²⁹ Asimismo, se ha dejado sentado que:

“... debe tenerse también presente, a los efectos de evaluar este elemento, la índole de la actividad de que se trata, ya que existen actividades que por su índole, no se repiten con la serialidad o repetición que presentan otras. Por ejemplo, una empresa que tiene por objeto la venta de vehículos, no realiza la misma cantidad de operaciones que pudiera realizar otra empresa cuyo objeto es la venta de electrodomésticos, como tampoco podemos evaluar la habitualidad con que ocurren las operaciones anteriores, con las de un negocio que se constituye para explotar comercialmente un evento de excepción, como el campeonato mundial de fútbol”³⁰.

De allí, que las actividades cuyo ejercicio constituye el hecho imponible del tributo, además del carácter consuetudinario que deben tener dependiendo de su naturaleza, tienen que formar parte del giro u objeto social del contribuyente, para que puedan ser objeto del tributo. Es por ello que, tanto la doctrina como la jurisprudencia se han pronunciado mayoritariamente contra la pretensión de algunos Municipios, de incluir en los ingresos brutos que constituyen la base imponible del impuesto

²⁹ Evans Marquez, R. Op. Cit. P. 109

³⁰ Ruiz Blanco, J. Op. Cit. 309

aquellos que se obtienen por conceptos tales como: intereses generados por depósitos o colocaciones de fondos del contribuyente en instituciones financieras; dividendos recibidos por su participación accionaria en entidades mercantiles; enajenaciones eventuales de activos fijos; ganancias cambiarias y cualesquiera otros que no hayan sido recibidos por el contribuyente como contraprestación por la realización de las actividades gravables.

En tal sentido, la jurisprudencia ha determinado que: "... mal pueden las autoridades municipales, extender el ámbito de aplicación de la Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio a las actividades de tipo financiero como son: Colocaciones nacionales, dividendo por venta de valores, ingresos por participaciones, bonos cero cupón, fluctuaciones monetarias, que aparte de constituir ventajosos ingresos para la contribuyente, no reúnen la condición de habitualidad y no forman parte de su actividad integral para ser gravados".³¹

Como queda claro, lo que ha de gravar el Impuesto sobre Actividades Económicas, son las actividades que encuadren dentro de lo que es el giro u objeto social del contribuyente, las que repite masivamente en el tiempo y no las que realiza de manera extraordinaria o que no forman parte de su actividad rutinaria, por lo cual, son sólo los ingresos brutos generados de

³¹ Sentencia del Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de fecha 25 de julio de 1997, citada por Briceño León, H. **Op. cit.** P. 75.

esas actividades habituales y no de las extraordinarias, las que pueden reputarse formando parte de la base imponible del impuesto.

II.2.4.-Fin de lucro.

La doctrina y la jurisprudencia, han manifestado que el tributo bajo estudio sólo puede exigirse si las actividades gravables son ejercidas con ánimo de lucro. Lo cual quiere decir, que se requiere que la actividad gravable sea susceptible de generar beneficios económicos para quien la realiza, aun cuando en definitiva tales beneficios no se obtengan.

Humberto Briceño ha sostenido que: “El propósito de lucro, es, así, un elemento intrínseco del hecho generador del impuesto municipal... Por tanto, para que un ente pueda ser considerado contribuyente y por tanto sujeto pasivo de la obligación de pago del Impuesto de Patente, es condición imprescindible que realice sus actividades comerciales o industriales con fines de lucro o remuneración, entendiéndose por tal una ganancia, provecho, utilidad o beneficio.”³² Rubio de Urquía, da cuenta de la esencialidad del animo de lucro en la configuración del hecho imponible del tributo, señalando que desde un punto de vista económico, no tiene mucho sentido que estén sujetas a un impuesto

³² Briceño León, H. Op. Cit. P. 76

que grava el ejercicio de actividades económicas aquellas personas o entidades que en su ejercicio no persigan ánimo de lucro alguno.³³

No obstante lo anterior, debe quedar claro que hay actividades que aunque sean lucrativas, no pueden ser gravadas por los Municipios sino están dentro del grupo de actividades que la Constitución define como hecho imponible del tributo. Así, el sólo carácter lucrativo de una actividad específica, no puede conducir a que se le grave.

II.2.5.-Territorialidad.

El Impuesto sobre Actividades Económicas es de naturaleza eminentemente territorial, por lo que, los Municipios sólo pueden gravar actividades ejercidas en su jurisdicción. Se ha afirmado que los criterios de territorialidad del tributo bajo análisis, son objetivos, pues se concentran en el ámbito geográfico donde se lleva a cabo la actividad. Sin embargo, en muchos casos, se han incluido en las ordenanzas disposiciones redactadas con una amplitud tal, que han dado lugar a que los Municipios traten de gravar actividades llevadas a cabo fuera de su territorio, sobre lo cual se ha dejado sentado que: "... la pretensión de abarcar hechos y situaciones jurídicas ocurridas fuera del ámbito territorial del Municipio, por medio de expresiones ambiguas del concepto de territorio a los fines del

³³ Rubio de Urquía, citado por Poveda Blanco, F. (1998). **El Impuesto sobre Actividades Económicas**. Octava Edición. Madrid. Ediciones Deusto, S.A. P. 90

cobro del impuesto de patente de industria y comercio, es claramente inconstitucional”.³⁴

Como mecanismo para evitar que los Municipios traten de gravar actividades que fueron ejecutadas fuera de su jurisdicción, la doctrina se ha pronunciado favorablemente por la opción de que el contribuyente esté vinculado al Municipio respectivo, a través de un establecimiento físico desde el cual ejecute sus actividades. En tal sentido, si un mismo contribuyente tiene establecimientos en varios Municipios, los ingresos brutos para determinar el impuesto causado en cada jurisdicción deben ser los generados en cada uno de tales establecimientos, aun cuando todos sean imputables a la misma persona. Ello fue aceptado por nuestros tribunales con respecto a la Patente de Industria y Comercio, al expresar que:

“... resulta de evidente utilidad saber si dicha empresa tiene una sola sede establecida en una Municipalidad determinada, o si posee diversas sedes ubicadas en Municipalidades distintas ... En el primer caso, toda la actividad comercial, así como las ventas en que se materializa esa actividad podrán y deberán referirse al establecimiento único de la empresa, por lo que el impuesto municipal por esa actividad lucrativa deberá pagarse en la Municipalidad donde se encuentre ubicado el establecimiento, independientemente de que la venta la haya realizado un agente vendedor de la empresa contribuyente fuera de esa Municipalidad. En la segunda hipótesis será necesario dividir la actividad comercial de la empresa, de manera de imputar a cada sede la actividad y, consecuentemente las ventas realizadas en la localidad respectiva, en cuyo supuesto, el impuesto

³⁴ Evans Marquez, R. Op. Cit. P.99

municipal deberá pagarse en cada jurisdicción y por el monto de las ventas imputables a la sede respectiva”.³⁵

No obstante ello, el referido principio de la territorialidad en función de la existencia de un establecimiento permanente del contribuyente, pasó a segundo plano por algún tiempo con el reconocimiento del denominado “contribuyente transeúnte”, el cual se definió por la extinta Corte Suprema de Justicia, como aquel “... cuyo rasgo particular es el tener una presencia física en el ámbito territorial del Municipio, pero por un período siempre eventual u ocasional para una obra u operación determinada: Se trata del ejercicio de una actividad lucrativa en el ámbito territorial del Municipio, pero con un carácter no permanente”.³⁶ De acuerdo con el criterio jurisprudencial señalado, para que procediera el tributo, el contribuyente debía realizar actividades en la jurisdicción municipal, aunque su radicación en dicho territorio fuera temporal.

Algunos pronunciamientos judiciales recientes, de cierta forma han tratado de desdibujar diferencias teóricas entre contribuyentes residentes y transeúntes, estableciendo que el elemento fundamental para la aplicación del tributo es la ejecución de una actividad gravada dentro del territorio municipal. En efecto, nuestros tribunales han dejado sentado que:

“... si se observa con detenimiento, se notará que no existe diferencia de fondo entre el contribuyente

³⁵ Sentencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia del 20 de marzo de 1986, citada por Romero-Muci, H. (1997). **Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)**. Tomo II. Pp. 299 y 300.

³⁶ Sentencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia del 06 de marzo de 1996, *Ibid.* Pp. 319 y 320.

residente y el transeúnte: ambos ejercen actividad económica. De hecho, ya no es frecuente el uso de esa denominación, aunque en la Ordenanza impugnada se haya hecho. Son, simplemente, contribuyentes, unos con establecimiento permanente (en sentido de infraestructura); otros que, teniendo permanencia en el lugar, carecen de oficinas. Quizás buena parte del problema radique en que la noción de establecimiento permanente, pese a su indiscutible relevancia viene fuertemente cargada de esa vinculación con las oficinas, sucursales, agencias o similares, y se olvida que puede ser también una noción de hecho. Por ejemplo, para el caso de la prestación de servicios de construcción, se ha reconocido hasta ahora que la obra misma es su establecimiento permanente.

La diferenciación entre residentes y transeúntes, en el caso en que se conserve esa denominación, es sólo formal: la tenencia o, en su caso, la ausencia de sede (infraestructura) permanente exige tratarlos por separado. Así, resulta erróneo lo expuesto por el actor: que es necesario que el contribuyente tenga “oficinas o establecimientos, aun cuando no estén identificados, en la localidad”³⁷.

Podemos observar que la tendencia actual de nuestra jurisprudencia, es considerar que lo trascendental es el ejercicio de actividades en la jurisdicción territorial del Municipio en cuestión, lo cual es un criterio acertado, pues lo que genera la obligación tributaria en cada caso es la realización de actividades gravables. Sin embargo, la falta de parámetros claros en cuanto a que tipo de infraestructura constituye un establecimiento o sede física y cual es el período de tiempo que tiene que transcurrir para que una persona o entidad (especialmente las que ejecutan obras y prestan servicios), se considere contribuyente del impuesto en un Municipio determinado, han sido circunstancias que han dado

³⁷ Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 09 de octubre de 2003. Expediente N° 00-2031. Disponible: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Diciembre3241-121202-00-0824.htm>. (Consulta: 2005, Abril 20).

lugar a pretensiones si se quiere desmedidas de los Municipios, que en muchos casos han pretendido exigir el impuesto por el hecho de que un elemento cualquiera de una relación contractual o negocio, tenga vinculación con su ámbito territorial. Criterios tan amplios, han contribuido a que el tributo cree excesiva presión sobre los contribuyentes, pues con frecuencia más de un Municipio pretende gravar las mismas actividades.

Debido a que por su amplitud estos conceptos pueden originar excesos y crear problemas, la legislación nacional dictada para armonizar y coordinar las distintas potestades tributarias está llamada a resolverlos. Por tal razón, la LOPPM contiene algunas regulaciones destinados a unificar criterios para definir cual es la jurisdicción territorial en la que debe exigirse el impuesto en distintos supuestos. La Ley bajo comentario establece, entre otros, los siguientes parámetros:

- Las actividades industriales y comerciales se considerarán gravables en un determinado Municipio, siempre y cuando se ejerzan a través de un establecimiento permanente o base fija en dicha jurisdicción. Considerándose como tales: a las sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas, obras en construcción, instalación o montaje, centros de actividades, minas, canteras, instalaciones y pozos petroleros, entre otros.

- Las actividades de prestación de servicios o ejecución de obras, serán gravables por un Municipio en la medida en que quien las ejecuta permanezca en la jurisdicción municipal por un período continuo o discontinuo, superior a tres meses. Si las actividades no exceden ese lapso o si el lugar de ejecución de las actividades de prestación de servicios es de muy difícil determinación, el impuesto se exigirá en el lugar de ubicación del establecimiento permanente.
- En caso de actividades comerciales realizadas a través de varios establecimientos permanentes o bases fijas, los ingresos gravables deben imputarse a cada establecimiento de acuerdo con su volumen de ventas.
- En caso de prestación de servicios ejecutados en varios Municipios, los ingresos gravables por cada uno, son los que se originen de las actividades que en cada uno se desplieguen.
- Contribuyentes que ejerzan actividades industriales en un Municipio y comercialicen los bienes que producen en otro, podrán deducir el impuesto pagado en el Municipio donde realicen sus actividades industriales del impuesto causado en la jurisdicción donde ejecutan actividades comerciales. Si las actividades de comercialización se ejercen en varios Municipios, se podrá deducir en cada uno de ellos por concepto de impuesto pagado en la jurisdicción donde se llevan a cabo las

actividades industriales, una cantidad proporcional a los bienes vendidos en el Municipio donde se hace la imputación o deducción.

Adicionalmente, la ley bajo comentario establece los parámetros que permiten definir en que jurisdicciones son gravables y a que jurisdicción se imputarán los ingresos por los servicios de energía eléctrica, transporte entre varios Municipios, servicios de telefonía fija y móvil y servicios de televisión por cable, Internet y otros análogos.

Creemos que las reglas mencionadas constituyen un avance sustancial en la materia, puesto que permiten determinar que jurisdicciones pueden exigir el tributo. Reviste especial relevancia, que se imponga como requisito para que se graven las actividades comerciales, la existencia del establecimiento permanente en el Municipio, así como que se estipule un tiempo de permanencia mínimo en un Municipio para que éste tenga derecho a gravar la ejecución de obras y la prestación de servicios. Asimismo, se aclara la situación de los contribuyentes que realizan actividades en varias jurisdicciones, a través de normas que buscan evitar que en una determinada jurisdicción se graven actividades ejercidas fuera de su ámbito territorial.

II.2.6.-Base imponible.

En el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas, la base imponible está constituida por los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente como consecuencia del ejercicio de actividades gravables en una determinada municipalidad. La doctrina ha reconocido que: “El ingreso bruto, índice de la importancia económica de la actividad, y, con ello, de la capacidad contributiva, no es, ni puede ser la noción contable que consagran las ordenanzas –todo ingreso recibido sin obligación de devolverlo o de entregarlo a un tercero. Los ingresos que no sean remuneración de la actividad no son relevantes para medir la importancia de la misma, y el beneficio hipotético que ella genera”.³⁸

La amplitud del término ingresos brutos ha causado discusiones sobre la inclusión en la base de cálculo del tributo, de ingresos que no son producto de las actividades gravables. Por ello, sobre la tendencia de los Municipios a sostener que todo ingreso obtenido por un contribuyente, por cualquier concepto debe integrar la base imponible del impuesto bajo comentario, se ha dicho que: “... esta interpretación amplia de la base imponible del impuesto por parte de los Municipios es inconstitucional, pues nuestro constituyente no autorizó a los Municipios venezolanos a establecer un impuesto a los ingresos brutos, sino al cobro de una patente, bien entendida como licencia o impuesto, por la realización de actividades industriales o comerciales en el territorio Municipal”.³⁹ Por lo cual, son sólo los ingresos obtenidos como contraprestación por la realización de las actividades que constituyen el hecho imponible del Impuesto

³⁸ Mizrachi, E. Op. Cit. P. 80 y 82

³⁹ Evans Marquez, R. Op. Cit. P. 158.

sobre Actividades Económicas, los que deben formar parte de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

En tal sentido, la LOPPM, establece en su artículo 212 que la base imponible del impuesto bajo análisis está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período imponible correspondiente, de lo cual se desprende que para que pasen a integrar la base de cálculo deben haber ingresado al patrimonio del contribuyente. El artículo 213, por su parte, dispone que se consideran ingresos brutos todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente por causa relacionada con las actividades gravadas por el tributo, con lo que queda aclarado que no pueden formar parte de los ingresos brutos aquellos que no se relacionan con el ejercicio de las actividades gravables.

Dicho instrumento normativo, contiene algunas normas que consagran la exclusión de ciertos ingresos brutos de la base imponible del impuesto, toda vez que no son producto de las actividades gravables habituales o regulares. Así, el artículo 216 dispone que no serán parte de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, entre otros: i) los subsidios o beneficios fiscales obtenidos del Poder Nacional o Estatal; ii) el producto de la enajenación de bienes del activo fijo de las empresas; iii) el producto de la enajenación de fondos de comercio, en la medida en que haga cesar las actividades de su

dueño; iv) las cantidades recibidas de las empresas de seguro por concepto de indemnización por siniestros.

En definitiva, en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, diversos de los aspectos analizados en el presente Capítulo tienen incidencia. En efecto, para que determinados ingresos puedan ser parte de la base imponible del tributo, deben haberse recibido como contraprestación por las actividades gravables, que responden al giro social del contribuyente y que realice de forma regular o habitual, tal como señalamos en el punto II.2.3 anterior. De igual forma, incide en la determinación de la base imponible, el lugar o el territorio en el que se verifica el hecho generador, pues solo los ingresos obtenidos por la realización de actividades gravables en una jurisdicción pueden integrar la base de cálculo del tributo allí exigible.

II.2.7.-Alícuota.

La alícuota aplicable al ejercicio de las actividades gravadas por el Impuesto sobre Actividades Económicas, por regla general, según se observa de la mayoría de las ordenanzas, está constituida por una tarifa porcentual sobre los ingresos brutos gravables del contribuyente. Se trata por lo tanto de un tipo proporcional, o sea, aquel que permanece constante cualquiera que sea el monto de la base, en contraposición con el impuesto progresivo, en el cual, el

tipo impositivo sufre variaciones a medida que varía el monto de la base imponible.

Las distintas actividades gravadas están sometidas a diferentes alícuotas (establecidas en los llamados Clasificadores de Actividades que forman parte de las respectivas ordenanzas), para cuya determinación no existen parámetros ni límites legales establecidos, por lo cual, dependen de la decisión de los Concejos Municipales al aprobar las ordenanzas respectivas. Ahora bien, la LOPPM, establece una alícuota máxima del uno por ciento (1%) para gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal, siempre que ellas no sean actividades primarias. Asimismo, se establece que la alícuota para gravar las actividades de prestación de servicio eléctrico será del dos por ciento (2%) hasta tanto la Ley de Presupuesto no establezca una distinta. Para el caso de las actividades de radiodifusión sonora, la alícuota no podrá exceder del cinco por ciento (5%) y del uno por ciento (1%) para el resto de las actividades de telecomunicaciones. En el futuro mediante otros instrumentos legislativos podrían fijarse límites en las alícuotas con las que se grava el ejercicio de cualesquiera otras actividades.

Para aquellos casos en que los contribuyentes no obtienen ingresos brutos, la mayoría de las Ordenanzas prevén el pago de una cantidad fija conocida como mínimo tributable anual.

CAPÍTULO III
EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS: SU APLICACIÓN O
NO A LAS PROFESIONES NO MERCANTILES E INFLUENCIA DEL
ARTÍCULO 180 DE LA CONSTITUCIÓN EN SU POSIBLE APLICACIÓN.

III.1.- Hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

De acuerdo con reputados tratadistas:

“La ley tributaria, como toda norma jurídica, al establecer un mandato ha de ligar la producción del efecto jurídico deseado a la realización de un determinado hecho, que en la doctrina recibe el nombre de supuesto de hecho. Ese supuesto de hecho o supuesto fáctico (también denominado riqueza gravada u objeto material del tributo) constituye, naturalmente, un elemento de la realidad social, que conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que él mismo es contemplado por el legislador tributario y transportado a la norma, convirtiéndolo así en un supuesto normativo, esto es, en un hecho jurídico, que en esta rama del derecho recibe, más específicamente, el nombre de hecho imponible”.⁴⁰

Este supuesto previsto en la norma y de cuyo acaecimiento depende el surgimiento de la obligación tributaria, se ha denominado generalmente

⁴⁰ Sainz de Bujanda, F., citado por Pérez de Ayala, J. y González E. (1991). **Curso de Derecho Tributario** Tomo I. Madrid. Editoriales de Derecho Reunidas. P. 209.

hecho imponible o hecho generador del tributo. Autores como Ataliba, hacen una distinción interesante con respecto a la hipótesis o supuesto previsto en la norma y el hecho que se verifica en la práctica.⁴¹ Según explica Villegas: “El citado autor llama ‘*hipótesis de incidencia*’ a la descripción legal hipotética del hecho y, en cambio denomina ‘*hecho imponible*’ al hecho efectivamente acontecido en determinado lugar y tiempo que se amolda a la hipótesis de incidencia. El discernimiento terminológico entre conceptos desiguales revela la pulcritud metodológica y tendencia sistematizadora. Su distinción es apoyada por De Barros Carvalho (ob. Cit., p. 108) y la inconveniencia de dar un mismo nombre al supuesto jurídico hipotético y al acontecimiento que realiza tal supuesto ha sido puesta de relieve en otros campos del derecho”.⁴² No obstante la lógica y precisión de la mencionada distinción, mayoritariamente se utilizan de forma indistinta los términos hecho imponible o hecho generador para referirse tanto al supuesto normativo como a su realización fáctica.

Nuestro Código Orgánico Tributario en su artículo 36, define como hecho imponible o hecho generador, al presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. En tal sentido, se ha expresado que: “La hipótesis legal condicionante tributaria que estamos llamando “hecho imponible”, debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con

⁴¹ Villegas, Héctor. Op. Cit. P. 273

⁴² Ibid. P. 273

certeza cuales hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales”.⁴³

Como hemos dicho a lo largo del presente trabajo, a los Municipios el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución, les autoriza para crear ciertos tributos, dentro de los cuales se encuentra el Impuesto sobre Actividades Económicas. En tal sentido, a los efectos de este estudio, resulta imprescindible conocer cual es el hecho imponible de dicho tributo, para determinar si las profesiones no mercantiles o liberales están sujetas al mismo.

La redacción de la Constitución ha conducido a que surjan interrogantes con respecto al alcance del hecho imponible de este impuesto, por lo que debe determinarse si el numeral 2 del artículo 179 mencionado, les permite a los Municipios gravar cualquier actividad económica independientemente de su naturaleza, o si por el contrario, se trata únicamente de un cambio de denominación del tributo, que antes se conocía como Patente de Industria y Comercio.

Debe resaltarse que el numeral 2 del artículo 179 constitucional señala las actividades específicas que son gravables con el impuesto, lo cual, deja ver la intención de establecer el gravamen sobre ciertas y determinadas actividades, ya que supondría enormes dificultades que se hubiese establecido como hecho

⁴³ Ibid. P. 272.

imponible el ejercicio de “actividades económicas” sin ninguna precisión adicional al respecto, debido a que la amplitud y vaguedad del término daría lugar a que se considerara que el tributo, comprende cualquier tarea o actividad propia de una persona o entidad, llevada a cabo bajo criterios de organización de recursos, o simplemente cualquier actividad generadora de lucro. Creemos que en Venezuela, ni según la Constitución de 1961, ni de acuerdo con la vigente, podría concluirse que es posible el gravamen de alguna actividad sólo por su carácter lucrativo. Es así como se ha dicho que: “La Patente de Industria y Comercio, no es un impuesto a las actividades lucrativas, sino a determinadas actividades lucrativas: comerciales, industriales o de índole similar”.⁴⁴

Aun cuando es una ventaja que la Constitución en el dispositivo bajo comentario, contenga una enumeración de actividades que permite saber que son sólo las allí mencionadas las que han de gravarse, se ha considerado que esa enumeración no es del todo clara y se han generado dudas sobre la posibilidad de que sean objeto del tributo ciertas actividades que en el pasado habían estado excluidas del mismo.

En Venezuela, durante la vigencia de la Constitución de 1961 se consideró que la Patente de Industria y Comercio estaba destinada a gravar actividades, tales como las industriales, comerciales y servicios de naturaleza mercantil, pero a partir de la promulgación de la Constitución, han habido discusiones para determinar si el Impuesto sobre Actividades

⁴⁴ Mizrachi, E. Op. Cit. P. 62.

Económicas grava el ejercicio de las profesiones no mercantiles, lo cual, constituye el objeto del presente trabajo. Sobre esta discusión como veremos, el Tribunal Supremo de Justicia ya ha fijado posición y como mencionáramos antes, durante la fase final de preparación del presente trabajo fue promulgada la LOPPM, que puede considerarse redactada en sintonía con el criterio que el Tribunal Supremo de Justicia ha sostenido hasta la fecha.

Para emprender nuestro análisis sobre la gravabilidad de las actividades profesionales no mercantiles, debemos proceder a definir aquellas actividades que el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución menciona como hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, a saber: i) la industria; ii) el comercio, y iii) los servicios.

III.1.a.- La industria consiste: “en un conjunto de operaciones materiales realizadas para la ejecución, transformación o transporte de uno o varios productos”.⁴⁵ El término transformación tiene especial importancia, porque en definitiva el carácter esencial de la industria, es que presupone la ordenación de procesos destinados a transformar bienes. La actividad industrial sólo “... abarca aquellas empresas que se dedican esencialmente a actividades manufactureras, artesanales, fabriles, que transforman las materias primas que les suministra el sector primario y a la cual pertenecen

⁴⁵ Real Academia de la Lengua Española. (1992). **Diccionario de la Lengua Española**. Tomo II. Madrid: Espasa. P. 1160.

las que fabrican bienes de producción tales como maquinarias, herramientas, materias primas artificiales, y las de bienes de consumo, tales como vestidos y alimentos”.⁴⁶

La actividad industrial no solo supone la transformación de materias primas en productos terminados, sino que como se expresó en sentencia dictada por la antigua Corte Federal:

“Lo que caracteriza el concepto de industria no es la simple elaboración de la materia prima transformando su prístina presentación, que es lo que constituye, apenas el primer eslabón de la Ingente serie de operaciones manufactureras que a la postre culminan con el objeto o producto creado para darlo definitivamente al consumo. Unas veces la industria la hallamos en el mero manipuleo de la especie primitiva, otras, en la transformación en tipos distintos de los productos que anteriormente fueron elaborados en determinada forma; y finalmente en la manufactura definitiva, mediante procesos mecánicos y técnicos, consiguientes, a que son sometidas las diversas piezas o engranajes que, si bien, por si mismos constituyen piezas o tipos distintos y autónomos, no pueden funcionar sino mediante el acoplamiento con otros elementos constitutivos del producto integral. Por ello, son empresas manufactureras o industriales tanto las que realizan la transformación de la materia prima como las que mudan la forma de los productos anteriormente fabricados, acoplándolos a otros para el cabal funcionamiento. De allí que la actividad industrial se caracterice por el cambio de forma –transformación- del producto que llega a la empresa –sea o no materia prima...”⁴⁷.

⁴⁶ Evans Marquez, R. Op. Cit. P. 95.

⁴⁷ Sentencia dictada por la Corte Federal el 29 de abril de 1955, citada por Romero-Muci, H. (1997) **Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)**. Tomo II. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana. P. 227.

En la novísima LOPPM se ha establecido un concepto de industria a los efectos del impuesto bajo análisis, en el cual creemos que están contenidos los criterios antes señalados, muchos de los cuales fueron desarrollados por la doctrina y la jurisprudencia, durante la vigencia de la Patente de Industria y Comercio. Es así como el numeral 1 del artículo 211 de la LOPPM dispone que se entiende por actividad industrial: “Toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar, ensamblar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio”.

III.1.b.-El comercio en sentido estricto, o sea, como simple actividad de intermediación consiste en: “... la compra, venta o permuta de géneros o mercancías”.⁴⁸ De acuerdo con el numeral 1 del artículo 2 del Código de Comercio dentro de los actos objetivos de comercio tenemos: la compra, permuta o arrendamiento de cosas muebles hecha con ánimo de revenderlas, permutarlas, arrendarlas o subarrendarlas en la misma forma o en otra distinta; y la reventa, permuta o arrendamiento de estas mismas cosas.

El elemento fundamental del comercio en sentido estricto, es la intermediación entre productores y consumidores de bienes y servicios, para la obtención de un beneficio económico. Según explica Oswaldo Anzola, el comercio consiste “... en poner bienes a circular, actuando como intermediario entre el productor y el consumidor, o actuando como intermediario entre otros

⁴⁸ Real Academia de la Lengua Española. Op. Cit. Tomo I. P. 517

comerciantes, pero en todo caso la intermediación debe existir para que pueda darse el calificativo de comerciante y de actividad comercial”.⁴⁹

Ahora bien, el Código de Comercio contiene un catálogo de las actividades que se consideran actos objetivos de comercio, que se han agrupado en cuatro categorías por ciertos sectores de la doctrina nacional y extranjera. El primer grupo, está conformado por las actividades a las que nos hemos referido anteriormente, en las que se presenta la interposición entre productores y consumidores en el intercambio de bienes, es decir, la adquisición con ánimo de reventa. El segundo grupo, contiene a las actividades de mediación de crédito, o actividades de banco, tanto activas como pasivas. En el tercer grupo, encontramos las empresas tales como: fábricas y construcciones; manufacturas, almacenes, bazares, tiendas, fondas, cafés y otros; las empresas para el aprovechamiento industrial de las fuerzas de la naturaleza; las editoriales, tipografías, librerías y litografías. Finalmente, en el cuarto se encuentran las actividades de las empresas de seguros.⁵⁰

No hay discusión con respecto al hecho de que el Impuesto sobre Actividades Económicas grava cualquier tipo de acto de comercio, tanto los objetivos, cuyas categorías señalamos en el párrafo precedente, como los subjetivos de comercio, que como explicaremos más adelante son los ejercidos por entes mercantiles, a menos que el acto o la actividad en sí, sean de naturaleza civil.

⁴⁹ Anzola, Oswaldo. (1990). Op. Cit. P. 45.

Con lo cual, cualquier actividad a la que se le atribuya carácter comercial es gravable con el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Esta idea es ratificada por la LOPPM, que ha establecido un amplio concepto de comercio a los efectos del impuesto bajo análisis. En efecto, el numeral 2 del artículo 211 de dicho instrumento normativo define como comercio: “Toda actividad que tenga por objeto la circulación y distribución de productos y bienes, para la obtención de ganancia o lucro y cualesquiera derivadas de actos de comercio, distintos a servicios”. Este es un concepto, en el que debemos considerar incluidas las actividades de intermediación y cualesquiera otras derivadas de los actos de comercio a los que nos hemos referido antes, con exclusión de los servicios que como veremos de seguidas tienen una definición propia en la LOPPM.

III.1.c.-Los servicios: Además de la industria y el comercio, se incluyen los servicios dentro del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas. A la actividad de servicios, se le define como cualquier: “prestación humana que satisface alguna necesidad del hombre que no consiste en la producción de bienes materiales”⁵¹. Desde el punto de vista jurídico, los servicios se caracterizan por la preeminencia de las obligaciones de hacer, así lo ha establecido la doctrina, al expresar que en el contrato de servicios se

⁵⁰Morles Hernández, A. **Curso de Derecho Mercantil**. Séptima Edición. Caracas. Manuales de la UCAB. Tomo I Tomo I. Pp. 555-565.

⁵¹ Real Academia de la Lengua Española. Op. Cit. Tomo II. P. 1871.

ejecutan actividades que el comitente no estaría en situación de atender por sí mismo, porque implican una especial habilidad técnica.

El numeral 3 del artículo 211 de la LOPPM, por su parte, define como actividad de servicios: “Toda aquella que comporte, principalmente, prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual. Quedan incluidos en este renglón los suministros de agua, electricidad, gas, telecomunicaciones y aseo urbano, entre otros, así como la distribución de billetes de lotería, los bingos, casinos y demás juegos de azar. A los fines del gravamen sobre actividades económicas, no se consideran servicios, los prestados bajo relación de dependencia”. Ahora bien, la disposición legal transcrita nada dice sobre si los servicios gravables con el Impuesto sobre Actividades Económicas son los civiles y mercantiles o sólo los mercantiles, a los fines de que su realización de nacimiento a la obligación tributaria.

Tratemos de aclarar los conceptos: los servicios de naturaleza mercantil, son aquellos que pueden calificar dentro de los actos objetivos de comercio según el artículo 2 del Código de Comercio, o los que son ejercidos por entidades de carácter mercantil (noción de acto subjetivo de comercio), a menos que se desprenda su naturaleza civil de la actividad misma. Sobre la gravabilidad de los servicios mercantiles, no ha habido duda, ni durante la vigencia de la Constitución de 1961 (cuando se gravaban con la Patente de Industria y

Comercio, cualesquiera actividades industriales o comerciales), ni durante la vigencia de la Constitución.

Ahora bien, debido a que la Constitución menciona como actividad gravable a los servicios sin hacer distinción alguna, la duda se plantea sobre los servicios de naturaleza civil, es decir, aquellos que están excluidos del comercio, aun cuando sean ejercidos a través de entidades de naturaleza mercantil. La duda tiene su origen en el aforismo jurídico: *“Donde el legislador no distingue no es del interprete distinguir”*.

En tal sentido, procederemos de seguidas a definir las actividades profesionales no mercantiles o liberales, para evaluar en que medida pueden considerarse incluidas en la noción de servicios. Además, en los sub-capítulos sucesivos, explicaremos su tratamiento, tanto respecto a la Patente de Industria y Comercio, como respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas, para finalmente esbozar algunos de los argumentos que se han esgrimido, tanto a favor como en contra de su gravamen.

III.2.- Profesiones no mercantiles o liberales.

A las profesiones no mercantiles o liberales, se les ha enmarcado dentro de lo que son las actividades de naturaleza civil. Ciertamente, su ejercicio ha sido pacíficamente considerado por la doctrina como excluido del comercio. Así, se

señala que las actividades civiles son aquellas que independientemente de la forma de la entidad a través de la cual se ejerzan, jamás poseen carácter comercial y entre éstas mencionan:

- i) Las que se han practicado inmemorialmente, aún antes de que existiera un Derecho Comercial (la agricultura, la artesanía, etc.);
- ii) Las que requieren un alto nivel intelectual (es decir, las profesiones liberales);
- y,
- iii) Las que suponen la subordinación a un patrono, ya que los empleados no realizan el comercio por sí mismos.⁵²

Como vemos, según la doctrina, las profesiones no mercantiles requieren de un alto nivel intelectual y en su ejercicio se presenta un absoluto predominio de las actividades intelectuales sobre las manuales o físicas. Por lo cual, es necesario que los individuos que las ejercen reciban una formación académica determinada, que ha de concluir con la obtención de un título universitario. En Venezuela, contamos con distintas leyes que regulan las condiciones y requisitos para el ejercicio de las profesiones no mercantiles, a saber: i) Ley de Abogados; ii) Ley de Ejercicio de la Ingeniería, Arquitectura y Profesiones afines; iii) Ley de Ejercicio de la Medicina; iv) Ley de Ejercicio del Periodismo; v) Ley de Ejercicio de la Medicina Veterinaria; vi) Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, entre otras.

⁵² Ripert, G. (1954). **Tratado Elemental de Derecho Comercial**. Buenos Aires. Tipografía Editora Argentina.

Por ejemplo, el artículo 3 de la Ley de Abogados, establece que: “Para comparecer por otro en juicio, evacuar consultas jurídicas, verbales o escritas y realizar cualquier gestión inherente a la abogacía, se requiere poseer el título de abogado, salvo las excepciones contempladas en la Ley.” Así mismo, su artículo 11 establece que “se entiende por actividad profesional del abogado el desempeño de una función propia de la abogacía o de una labor atribuida en razón de una Ley especial a un egresado universitario en Derecho, o aquellas ocupaciones que exijan necesariamente conocimientos jurídicos. Se entiende por ejercicio profesional la realización habitual de labores o la prestación de servicios a título oneroso o gratuito, propios de la abogacía, sin que medie nombramiento o designación oficial alguna”.

Por su parte, la Ley de Ejercicio de la Ingeniería, Arquitectura y Profesiones Afines, en su artículo 4 dispone que son profesionales, a los efectos de dicha ley: “los ingenieros, arquitectos y otros especializados en ramas de las ciencias físicas y matemáticas que hayan obtenido o revalidado en Venezuela sus respectivos títulos universitarios, y hayan cumplido el requisito establecido en el artículo 18.” Encontramos disposiciones de carácter análogo en la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y la Ley de Ejercicio de la Medicina, entre otras.

En ciertos casos las leyes que regulan estas actividades declaran, que su ejercicio no tiene carácter mercantil. Ciertamente, el artículo 3 de la Ley de Ejercicio de la Ingeniería, la Arquitectura y Profesiones Afines dispone que el ejercicio de las profesiones que allí se regulan no es una industria y por ende no es gravable con patentes o impuestos comercio-industriales. También el artículo 2 de la Ley de Abogados, dispone que el ejercicio de la abogacía no puede considerarse como comercio o industria y, en tal virtud, no será gravado con Impuestos de tal naturaleza. Disposiciones parecidas están contenidas en la Ley de Ejercicio de la Psicología, la Ley de Ejercicio de la Odontología, la Ley de Ejercicio de la Profesión de Economista y Ley de Ejercicio de la Contaduría, entre otras.

Otro indicador del carácter no mercantil de las profesiones liberales es que quienes las ejercen obtienen honorarios y no beneficios.⁵³ En efecto, observamos como el artículo 30 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, señala que: “se entiende por honorario profesional no mercantil, el pago o contraprestación que reciben las personas naturales o jurídicas en virtud de actividades civiles de carácter científico, técnico, artístico o docente, realizadas por ellas en nombre propio, o por profesionales bajo su dependencia, tales como son los servicios prestados por médicos, abogados, arquitectos, licenciados en ciencias fiscales, odontólogos, psicólogos, economistas, contadores públicos, administradores comerciales, farmacéuticos, laboratoristas,

⁵³ Morles Hernández, A. (2004). Op. Cit. Tomo I. P. 604.

maestros, profesores, geólogos, agrimensores, veterinarios, comunicadores sociales y otras personas que realicen actividades profesionales y sus similares”.

Asimismo, aun cuando de acuerdo con nuestra doctrina el catálogo de actos objetivos de comercio es enunciativo, las actividades profesionales no mercantiles no son susceptibles de encuadrar en ninguno de tales actos, pues no hay semejanza entre éstos y aquellas. No vemos similitud alguna entre los servicios de consultoría que pueden ser prestados por abogados, ingenieros, economistas o contadores, o los servicios prestados por médicos, odontólogos, psicólogos o bioanalistas, con ninguno de los actos objetivos de comercio, los cuales como vimos precedentemente están constituidos fundamentalmente por actividades de intermediación; de mediación de crédito; fábricas, construcciones; manufacturas, almacenes, fondas y otros; las empresas para el aprovechamiento industrial de las fuerzas de la naturaleza; las editoriales, tipografías, librerías y litografías y empresas de seguros.

La imposibilidad de subsumir, las actividades de ejercicio de profesiones liberales en alguno de tales actos, se ha considerado determinante para sostener su exclusión del comercio.

Así, en definitiva tenemos que las profesiones no mercantiles se caracterizan por: i) que en ellas predomina la actividad intelectual, sobre la manual o física; ii)

requieren de una preparación académica determinada y de la obtención de un título y cuyas condiciones y requisitos de ejercicio se encuentran contenidos en la legislación nacional dictada al efecto; y iii) constituyen actividades de prestación de servicios que tienen naturaleza civil, pues se encuentran excluidas del comercio.

III.3.-Tratamiento de las profesiones no mercantiles con respecto a la Patente de Industria y Comercio (Constitución de 1961).

Durante la vigencia de la Constitución de 1961, los Municipios intentaron gravar las profesiones liberales con la Patente de Industria y Comercio, cuando quienes las ejercían se agrupaban en entidades con forma mercantil. En tales casos se pretendió imponer el gravamen bajo el argumento de que independientemente de que la actividad, desde el punto de vista objetivo, no calificaba como comercial, si calificaba como acto subjetivo de comercio (por ser ejercido por comerciantes). Para ello se fundamentaban, en los artículos 10 y 3 del Código de Comercio, el primero que define como comerciantes a las sociedades mercantiles y el segundo según el cual: “Se reputan además actos de comercio, cualesquiera otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del acto mismo, o si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil”.

Ahora bien, aunque el Código de Comercio, en su artículo 10, atribuye a las sociedades mercantiles el carácter de comerciantes, esta condición no deriva

del ejercicio efectivo y habitual de actos de comercio (como ocurre con las personas naturales), sino del fin u objeto que se persigue con la constitución de la sociedad. Así, a las profesiones no mercantiles, aun en el caso de su ejercicio por entes de naturaleza mercantil, no se les considera comerciales, pues a tenor del artículo 3 del Código de Comercio, la presunción *juris tantum* de comercialidad de los actos desplegados por las sociedades mercantiles, queda desvirtuada cuando éstos son esencialmente civiles.

Cuando el objeto o fin perseguido por la sociedad no es la realización de actos objetivos de comercio, sino el ejercicio de profesiones no mercantiles, la entidad será una “sociedad civil con forma mercantil”, en razón del carácter esencialmente civil de su objeto social, el cual prevalece sobre la forma jurídica adoptada. Ello fue pacífica y mayoritariamente aceptado por nuestros tribunales, con respecto a la posibilidad de exigir la Patente de Industria y Comercio a profesionales que agrupados en sociedades mercantiles, ejercían profesiones liberales. Es así como en sentencia de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, se declaró:

“... La ingeniería constituye una profesión mediante la cual se aplican los conocimientos científicos, físicos y matemáticos para la invención, perfeccionamiento y utilización técnica de bienes y servicios, en la construcción e industria. Dentro de tal especialidad cabe perfectamente la inspección de una obra que puede prestarse en la ejecución de un proyecto determinado, como un asesoramiento al propietario, al contratista o al proyectista. Dicho asesoramiento supone, entre otras actividades, la de verificación, supervisión, asistencia, comprobaciones técnicas, ensayos, pruebas y control.

Evidentemente que una actividad como la descrita forma parte del ejercicio profesional de la ingeniería, porque implica el conocimiento y aplicación de las ciencias físicas y matemáticas, y por lo tanto, se rige por las disposiciones de la Ley de ejercicio de la Ingeniería, la Arquitectura y Profesionales Afines. De forma, que al tenor de su artículo 3, el ejercicio profesional de la inspección de obras no es una industria y, en consecuencia no puede ser gravado con patentes o impuestos comercio-industriales.

La conclusión anterior de que la actividad civil declarada por ley priva sobre la forma mercantil, incluso en los casos de compañías anónimas, ha sido incluso recogida por la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia de fecha 14 de junio de 1978, cuando aclaró que las compañías anónimas, como tales comerciantes, pero que cuando la actividad intrínseca que realizan en ningún momento son actos de comercio, no operan respecto de esas personas jurídicas, la presunción legal de comercialidad establecida en el artículo 3 del Código de Comercio, porque ella es juris tantum y no debe aplicarse cuando resulta lo contrario del acto mismo o cuando éste sea de naturaleza esencialmente civil⁵⁴ (Subrayado y negrillas nuestras).

El mencionado criterio fue sostenido por nuestros tribunales contencioso administrativos, contencioso tributarios y por la extinta Corte Suprema de Justicia, en diversos y reiterados fallos. Aunado a lo anterior, uno de los argumentos que más enfáticamente se esgrimió para sostener la exclusión del ejercicio de profesiones no mercantiles del tributo bajo comentario, fue el hecho de que en Venezuela, como vimos antes, se ha presentado la tendencia legislativa de establecer en las leyes nacionales que regulan las

⁵⁴ Sentencia dictada por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo del 31 de enero de 1983, citada por Romero Muci, H. (1997). **Jurisprudencia Tributaria Municipal y Autonomía Local**. Tomo II. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana. Pp. 245-246

profesiones, que su ejercicio no tiene carácter mercantil, al mismo tiempo que se han consagrado en algunas de estas leyes normas que prohíben su gravamen con impuestos municipales.

En nuestro criterio, la declaración que hacen dichas leyes, sobre el carácter civil o no comercial de las profesiones es completamente acertada, sin embargo, a pesar de que el contenido de esas normas ha sido utilizado sistemáticamente para defender el argumento de que los Municipios no están autorizados para gravar las profesiones liberales, tal imposibilidad durante la vigencia de la Constitución de 1961, no derivaba de la prohibición establecida en algunas de las referidas leyes, sino de la misma Constitución de 1961 que circunscribía el tributo exclusivamente a las actividades comerciales e industriales, naturaleza de la que –como hemos explicado- no gozan las profesiones liberales. En todo caso, las leyes que regulaban el ejercicio de las profesiones eran consistentes con el contenido de la norma constitucional, que únicamente permitía a los Municipios gravar actividades comerciales e industriales.

III.4.-Tratamiento de las profesiones no mercantiles con respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas.

Como hemos ido explicando a lo largo de este trabajo, el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución no aclara si los servicios de naturaleza civil, como la prestación de servicios profesionales no mercantiles, están

incluidos en el ámbito de aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas. Por tal motivo, a partir de la promulgación de la Constitución, distintos Municipios modificaron sus Ordenanzas de Patente de Industria y Comercio, no sólo para incorporar el cambio de nombre del tributo, sino para incluir dentro de las actividades gravadas al ejercicio de las profesiones no mercantiles.

Un ejemplo de ello, es la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda, del 30 de agosto de 2002, cuyo Clasificador de Actividades contiene un rubro denominado *“Actividades de Servicios Profesionales”* que se describe como *“Actividades constituidas en esencia por la prestación de servicios por personas naturales en áreas para las cuales se encuentran acreditadas por un título de educación superior. Se entenderá por título de educación superior el así calificado por la Ley Orgánica de Educación”*. Un recurso de nulidad por inconstitucionalidad del Clasificador y de algunos de los artículos de la Ordenanza fue interpuesto ante la Sala Constitucional del Tribunal de Justicia, la cual aún no se ha pronunciado sobre el fondo del asunto.

Un caso contrario al del Municipio Chacao, lo encontramos en la Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria y Comercio o Servicios de Índole Similar del Municipio Libertador, del 4 de octubre de 2001, cuyo artículo 1 dispone que son actividades sujetas al impuesto: las

comerciales, industriales, financieras, de mercado de capitales, cambiaria o de servicios de carácter comercial. Éstos últimos, son definidos en el Parágrafo único del artículo 2 de la Ordenanza como: “todas aquellas actividades realizadas por los contribuyentes y responsables que no puedan ser consideradas como servicios profesionales de carácter personal”. De igual forma, la Ordenanza de Patente de Industria y Comercio del Municipio Sucre del Estado Miranda del 30 de octubre de 2001, en su artículo 1 señala que el tributo se causa por el ejercicio de “actividades industriales y comerciales”.

Lo anterior, es reflejo de las dudas que introdujo la Constitución sobre el tema bajo análisis y de las distintas posturas que se asumieron sobre el particular. Ahora bien, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en fecha 12 de diciembre de 2002, dictó una sentencia pronunciándose sobre la gravabilidad de los servicios profesionales, con ocasión de un recurso contencioso administrativo de nulidad por razones de inconstitucionalidad interpuesto contra la Ordenanza de Patente de Industria y Comercio del Municipio Bolívar del Estado Anzoátegui, con respecto a la Patente de Industria y Comercio, en la cual el Máximo Tribunal, se pronunció además sobre la procedencia del gravamen con respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas. El referido fallo, que fue el primero que se pronunció sobre el tema analizado con respecto a la Constitución, dejó sentado:

“... (l) que por razones históricas, las Constituciones y las leyes nacionales han considerado sólo a las actividades

económicas de naturaleza mercantil como susceptibles de ser pechadas por vía del impuesto de patente de industria y comercio, hoy llamado impuesto a las actividades económicas; (II) que sólo son actividades económicas de naturaleza mercantil, y por tanto susceptibles de ser objeto del referido impuesto, aquellas actividades subsumibles en los artículos 2 y 3, en concordancia con el artículo 200, del Código de Comercio; y (III) que los servicios profesionales prestados con motivo del ejercicio de alguna de las denominadas profesiones liberales (ingeniería, arquitectura, abogacía, contaduría, etc) son actividades económicas de naturaleza civil, no subsumibles en alguna de las disposiciones legales del Código de Comercio antes referidas, que se rigen por lo dispuesto en el Código Civil o en leyes especiales, y que, por tanto, no son susceptibles de ser objeto de imposición alguna por constituir, a pesar del ánimo de lucro que evidencian, supuestos de no sujeción en atención al objeto civil a que responden.”

... en atención a la interpretación realizada de la disposición contenida en el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la Sala considera que ni la derogada Constitución de 1961, tal como lo reconoció la jurisprudencia de la antigua Corte Suprema de Justicia **ni la actual Constitución**, permite a los Concejos de los Municipios, en ejercicio de su potestad tributaria originaria, dictar Ordenanzas sobre impuesto a las actividades económicas que graven con tal tributo a las actividades económicas desarrolladas por personas naturales o jurídicas con motivo del ejercicio de una profesión como la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, por cuanto el objeto de éstas, al ser de naturaleza civil y no mercantil, impiden que tal actividad sea considerada como un supuesto de sujeción al pago de dicha figura tributaria.⁵⁵ (Subrayado y negrillas nuestras).

La sentencia además de las consideraciones anteriores, expresó que:

“Al hilo de las consideraciones históricas, económicas y jurídicas precedentes, la Sala considera, en razonable

⁵⁵ Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 12 de diciembre de 2002. Expediente N° 00-0824. Disponible: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Diciembre3241-121202-00-0824.htm>. (Consulta: 2003, Diciembre 18).

interpretación restrictiva del sentido literal posible de la norma, y al mismo tiempo coherente con el resto del ordenamiento jurídico vigente, que cuando el artículo 179, numeral 2, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece la posibilidad para los Municipios de gravar la actividad económica generada con motivo de la prestación de servicios, **les confiere a éstos potestad tributaria originaria para pechar solo a aquellas derivadas del ejercicio o desempeño de actividades económicas de naturaleza mercantil, interpretación que resulta reforzada, en atención a la conexión de las palabras entre sí, por la propia norma constitucional cuando ésta advierte también son susceptibles de imposición las actividades económicas “de índole similar” a las de industria o de comercio, para lo cual, forzosamente, tienen que revestir carácter mercantil y no civil**⁵⁶. (Subrayado y negrillas nuestras).

De acuerdo con el contenido del fallo citado, que interpreta el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución, el Impuesto sobre Actividades Económicas no grava el ejercicio de las profesiones no mercantiles, pues según la interpretación de nuestro Máximo Tribunal, dicho tributo se aplica únicamente al comercio, la industria y los servicios, éstos últimos en la medida en que sean de naturaleza mercantil.

Puede considerarse que el criterio jurisprudencial descrito, restringe el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, en un intento por evitar interpretaciones extensivas por parte de los Municipios ocasionadas por la inclusión en el numeral 2 del artículo 179 constitucional, de términos tan genéricos como “*actividad económica*” y de “*índole similar*”,

⁵⁶ Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 12 de diciembre de 2002. Expediente N°00-0824. Disponible: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Diciembre3241-121202-00>

que interpretados inadecuadamente podrían convertir al tributo en un impuesto a cualquier actividad lucrativa en general y no al ejercicio de ciertas y determinadas actividades establecidas por la Constitución. Del contenido de esta sentencia, se desprende que nuestro Máximo Tribunal, con respecto a la gravabilidad de las profesiones no mercantiles, asimila completamente el actual Impuesto sobre Actividades Económicas con la Patente de Industria y Comercio.

Sin embargo, debemos analizar si la recientemente promulgada LOPPM, puede traer nuevas discusiones al respecto dependiendo de la forma en que se interpreten sus disposiciones, pues la misma contiene una serie de normas destinadas a fijar parámetros y límites al ejercicio del poder tributario de los Municipios y un conjunto de artículos referidos al Impuesto sobre Actividades Económicas.

Específicamente, el artículo 207 de la LOPPM establece que: “El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aun cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que sean aplicables”. En la norma citada, se define el hecho imponible del tributo y en un principio, puede parecer que dicha definición es más amplia que la contenida en el numeral 2 del artículo 179 constitucional, pues en aquella

se señala como gravable “cualquier actividad lucrativa de carácter independiente”, mientras que en ésta última se circunscribe el tributo a la industria, el comercio y los servicios.

No obstante, la definición del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas contenida en el referido artículo 207 debe ser interpretada concatenadamente con el artículo 211 de dicho instrumento legal, el cual establece que:

“A los efectos de este tributo se considera:

1. Actividad Industrial: Toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar, ensamblar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio.
2. Actividad Comercial: Toda actividad que tenga por objeto la circulación y distribución de productos y bienes, para la obtención de ganancia o lucro y cualesquiera derivadas de actos de comercio, distintos a servicios.
3. Actividad de Servicios: Toda aquella que comporte, principalmente, prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual. Quedan incluidos en este renglón los suministros de agua, electricidad, gas, telecomunicaciones y aseo urbano, entre otros, así como la distribución de billetes de lotería, los bingos, casinos y demás juegos de azar. A los fines del gravamen sobre actividades económicas, no se consideran servicios, los prestados bajo relación de dependencia”.

Aunque el artículo 207 de la LOPPM, parece indicar que el hecho imponible del tributo es cualquier actividad lucrativa de carácter

independiente, la norma transcrita en el párrafo anterior define las actividades específicas que son objeto del gravamen. Así, las “actividades lucrativas” gravables por el Impuesto sobre Actividades Económicas, son la industria, el comercio y los servicios, que se definen en la LOPPM en unos términos que, en nuestra opinión, son cónsonos con lo que hasta la fecha ha sido la interpretación del Tribunal Supremo de Justicia, al considerar gravables solamente los servicios de índole mercantil.

De acuerdo con lo anterior, el término servicios, comprende las actividades consistentes en prestaciones de hacer, bien sea que predomine la labor física, bien sea que predomine la intelectual. Observamos además, que se mencionan una serie de actividades que califican como servicios (suministros de energía, agua, telefonía etc.), dentro de los cuales no se incluyen las actividades de ejercicio de profesiones no mercantiles. Si bien puede considerarse que la lista de actividades que allí se mencionan como servicios es enunciativa, observamos que ninguno de ellos es de naturaleza civil.

No obstante lo anterior, creemos necesario comentar que la tesis que actualmente se sostiene sobre la no gravabilidad de las actividades de ejercicio de las profesiones no mercantiles, tiene que fundamentarse necesariamente en el contenido de la Constitución y en la interpretación que de ella haga el Tribunal Supremo de Justicia y no en los conceptos o

definiciones de la LOPPM, la cual, no puede ni ampliar ni restringir el hecho imponible de los tributos cuya creación la Constitución atribuye a los Municipios.

De lo hasta aquí expuesto, tenemos que la posición de nuestro Máximo Tribunal es que el ejercicio de las profesiones liberales no es gravable con el Impuesto sobre Actividades Económicas y somos de la opinión, de que la LOPPM, está en sintonía con el criterio jurisprudencial antes mencionado. Ahora bien, luego de haber descrito y analizado la situación, vamos a mencionar algunos de los argumentos que a favor y en contra del gravamen de las profesiones no mercantiles con el Impuesto sobre Actividades Económicas, se han esgrimido en los últimos años.

III.5.-Argumentos a favor del gravamen de las profesiones no mercantiles por los Municipios, a partir de la promulgación de la Constitución.

III.5.1.- Que el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución no permite concluir, por si sólo, que las actividades gravables con el Impuesto sobre Actividades Económicas, son únicamente aquellas de índole mercantil de conformidad con las disposiciones del Código de Comercio, pues la Constitución menciona como actividades sujetas al tributo, a la industria, el comercio y los servicios (sin pronunciarse sobre la naturaleza de éstos), lo cual es un elemento que puede conducir a pensar que si la intención del Constituyente era sólo modificar la denominación del tributo, bastaba con

sustituir el término “patente” por el de “impuesto”, con lo cual, se hubiesen evitado confusiones y los servicios de naturaleza mercantil –que son los únicos gravables de acuerdo con la sentencia citada- se entenderían incluidos dentro de la noción de comercio, mientras que los que tienen objeto civil, como el ejercicio de profesiones liberales se entenderían excluidos del tributo.

Se ha sostenido que a falta de distinción expresa en la norma constitucional, la intención del constituyente fue la de gravar, además de la industria y el comercio, a los servicios que califican como comerciales y a aquellos que pudieran considerarse excluidos del comercio, como es el caso de las profesiones no mercantiles. Así, el hecho de que el ejercicio de profesiones liberales tenga carácter civil, es un elemento que frente a la nueva Constitución no tiene la misma fuerza que durante la vigencia de la Constitución de 1961, toda vez que aquella no hace distinción alguna entre servicios de naturaleza civil y servicios de naturaleza mercantil.

III.5.2.-Que a los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, no es relevante el contenido de las disposiciones legales nacionales, que establecen que el ejercicio de las profesiones no mercantiles no están sujetas a los impuestos municipales. Ello debido a que al promulgarse la Constitución y en la medida en que se considere que el alcance del hecho imponible del tributo se ha ampliado, tales normas habrían quedado

parcialmente derogadas en lo que se refiere a la prohibición de gravamen de actividades profesionales no mercantiles por parte de los Municipios.

III.5.3.-Cuando el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución, establece la gravabilidad de las actividades de índole similar a las de comercio, industria y servicios, no determina que sólo sean gravables las de naturaleza mercantil. La inclusión del término actividades de índole similar, puede llevar a concluir que cuando se habla de actos de índole similar se hace referencia a actividades semejantes a las industriales, comerciales y de servicios de cualquier naturaleza y no sólo a los de naturaleza mercantil.

III.6.-Argumentos en contra del gravamen de las profesiones no mercantiles por los Municipios, a partir de la promulgación de la Constitución.

III.6.1.-Que la norma constitucional que confiere a los Municipios la potestad de crear el Impuesto sobre Actividades Económicas no puede interpretarse de una forma tan amplia, que permita que se incluyan dentro del ámbito del tributo actividades que de forma expresa no se señalan en el dispositivo constitucional que autoriza su creación.

Así, cuando se hace referencia al vocablo “servicios” debe concluirse que se trata de aquellos servicios que califican como mercantiles, según el artículo 2 del Código de Comercio y dentro de los que no se encuentran las profesiones

liberales, no sólo en virtud de que el Código de Comercio no las menciona dentro del catálogo de actos objetivos de comercio, sino también porque así lo declaran expresamente las correspondientes leyes que regulan el ejercicio de las profesiones liberales.

III.6.2.-Que la inclusión del término actividades de índole similar en el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución, es la muestra de que la intención del Constituyente era englobar un conjunto de actividades del mismo género, a saber: industria, comercio y servicios o actividades de índole similar a cada una de ellas, entendiendo que la palabra servicios en este contexto, hace referencia a los de naturaleza mercantil, pues las actividades cuyo gravamen se pretende son las que gozan de un mismo género o naturaleza (comercial o mercantil). Por lo tanto, las actividades que no tengan la misma índole que las mencionadas por el artículo constitucional bajo análisis, no se deben considerar sujetas al tributo.

III.6.3.-Que deben considerarse excluidas del gravamen por estar sometidas al ámbito regulatorio y tributario del Poder Nacional.

En nuestro criterio, este punto merece un análisis más detallado. Como explicamos en el Capítulo I, durante la vigencia de la Constitución de 1961, se discutió ampliamente la posibilidad de que cuando alguna previsión constitucional establecía una reserva al Poder Nacional de los aspectos

regulatorios de determinada actividad para el establecimiento de su régimen legal general, ello implicaba también una reserva en materia de tributos, aunque no estuviese así establecido de forma expresa en la Constitución.

Sobre el particular nuestros tribunales sostuvieron posturas disímiles. En un principio, la extinta Corte Suprema de Justicia, sostuvo que era perfectamente posible que los Municipios gravaran con la Patente de Industria y Comercio las actividades cuyo régimen regulatorio estaba reservado al Poder Nacional, toda vez que no había reserva expresa de la actividad a los tributos nacionales. No obstante ello, ese criterio cambió y se declaró que las actividades sometidas a las potestades regulatorias del Poder Nacional no estaban sujetas a los impuestos municipales, independientemente de la ausencia de una reserva expresa a su favor en materia tributaria sobre esas actividades.

Al promulgarse la Constitución y surgir las interrogantes con respecto a la gravabilidad de las profesiones no mercantiles, a pesar de que a este argumento no se le dio gran importancia en el pasado, debido a la indiscutible exclusión de las profesiones liberales de la Patente de Industria y Comercio, surgió para algunos la posibilidad de sostener la tesis de que al estar su ejercicio sometido al ámbito regulatorio del Poder Nacional, los Municipios no podían exigir tributo alguno por el ejercicio de éstas en su

jurisdicción.

La regulación del ejercicio de las profesiones es materia reservada a la ley nacional. Según lo dispuesto en artículo 105 de la Constitución es la ley la que determinará las profesiones que requieren título y las condiciones que deben cumplirse para ejercerlas. En efecto, como comentamos en el punto III.2 del presente Capítulo, existe una serie de leyes dictadas por el Poder Nacional (a quien compete legislar sobre las materias de derechos, deberes y garantías constitucionales, la civil, mercantil, entre otras), a través de las cuales se regulan los requisitos y condiciones para el ejercicio de las distintas profesiones liberales.

Conforme a lo que había sido el criterio jurisprudencial dominante, se podría deducir que debido a que el régimen regulatorio de las profesiones corresponde al Poder Nacional, existe una limitación para que éstas sean gravadas por los Municipios. Sin embargo, la Constitución incluyó en su articulado una disposición destinada a erradicar la aplicación de esa teoría, nos referimos obviamente al encabezado del artículo 180, al que ya hicimos mención en el Capítulo I al estudiar conceptualmente el contenido y alcance del poder tributario de los Municipios en Venezuela. Dicha norma, dispone que la potestad tributaria de los Municipios “es distinta y autónoma” de las potestades reguladoras del Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades. Con esto se pretende separar

completamente el poder tributario de los Municipios de las potestades reguladoras que la misma Constitución atribuye a las otras personas político-territoriales.

Consideramos que ciertamente, tanto el poder tributario de los Municipios, como cualquier otro atribuido a los entes estatales está indefectiblemente sometido al imperio de la normativa constitucional, sin embargo, la posición de que los Municipios no podían gravar actividades sujetas al ámbito regulatorio del Poder Nacional, no proviene de una norma constitucional expresa sino de una interpretación constitucional, cuya aplicación con respecto a la Constitución de 1961 podía encontrar argumentos de defensa, pero que ante una norma como el encabezado del artículo 180 de la Constitución vigente, parece resultar inaplicable, lo cual ya ha sido declarado expresamente por nuestro Tribunal Supremo de Justicia, cuya Sala Constitucional, al pronunciarse sobre la gravabilidad de las telecomunicaciones, actividad cuyo régimen regulatorio (no así tributario) está expresamente reservado al Poder Nacional), sostuvo:

“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 ha sido tradicionalmente 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 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.

Los 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.**⁵⁷

De conformidad con la nueva interpretación jurisprudencial, en el supuesto de que los servicios profesionales no mercantiles se considerasen incluidos dentro de las actividades referidas en el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución, aun cuando su régimen regulatorio estuviese atribuido a la República, debido el contenido del encabezado del artículo 180, los mismos resultarían gravables.

En tal sentido, la posibilidad de sostener que las profesiones liberales, no son gravables por los Municipios utilizando el argumento de que están sometidas al ámbito regulatorio del Poder Nacional, supondría enormes dificultades teóricas, toda vez que como hemos visto, la potestad regulatoria del Poder Nacional no limita per se la potestad tributaria de los Municipios. Distinta es la situación, cuando además de la potestad regulatoria, existe una potestad tributaria exclusiva a favor del Poder Nacional, como por ejemplo en materia de minas e hidrocarburos, en cuyo caso si está vedado al Poder Municipal gravar tales actividades.

⁵⁷ Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 03 de agosto de 2004. Expediente 00-1204. Disponible: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Agosto/1453-030804-00-1204.htm> (Consulta: 2005, Enero 20).

En definitiva, tal y como hemos visto a lo largo del presente trabajo, a la presente fecha la situación de la gravabilidad de las profesiones no mercantiles o liberales con impuestos municipales como el Impuesto sobre Actividades Económicas, es mucho más clara que cuando se promulgó la Constitución. La discusión parece haber quedado zanjada por el Tribunal Supremo de Justicia, en la sentencia a la cual hemos hecho referencia en el punto III.4 del presente trabajo, al considerar de manera incidental (pues el recurso allí decidido no tenía su fundamento en la Constitución sino en la Constitución de 1961), que las profesiones liberales, debido a su objeto civil están excluidas del numeral 2 del artículo 179 de la Constitución.

Sin embargo, al día de hoy existe un recurso de nulidad por inconstitucionalidad contra la Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda, en la cual se establece de manera expresa el gravamen sobre las actividades profesionales no mercantiles y sobre este caso, aun cuando la Sala Constitucional dictó una medida cautelar de suspensión de efectos de la Ordenanza, no se ha pronunciado sobre el fondo del asunto. Será la decisión sobre el mérito de esa causa la que ponga punto final al tema en discusión.

CAPÍTULO IV
BREVE REFERENCIA A TRIBUTOS LOCALES AL EJERCICIO DE
DETERMINADAS ACTIVIDADES, APLICABLES EN ALGUNAS
JURISDICCIONES DEL DERECHO COMPARADO.

En el derecho comparado existen tributos análogos a nuestro Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo cual, resulta interesante hacer breve mención a algunos ejemplos. Debemos advertir, sin embargo, que no pretendemos hacer un análisis exhaustivo de los tributos que vamos a mencionar, sino señalar algunos de sus rasgos característicos solo a efectos de referencia, pues la definición del hecho imponible y las características del tributo va a depender, según el caso, de las realidades consideradas por el constituyente y/o legislador de cada país, para definir los hechos imponibles correspondientes, y de la interpretación que de las normas que los consagran lleven a cabo los tribunales.

IV.1.- España

En España el tributo que grava el ejercicio de determinadas actividades en las jurisdicciones locales, se denomina Impuesto a las Actividades Económicas y

aunque es recaudado por los Ayuntamientos,⁵⁸ su creación se lleva a cabo a través de ley dictada por el Poder Nacional.

Este tributo se creó en sustitución de las Licencias Fiscales, según la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, la cual establece las actividades que configuran su hecho generador, señalando actividades tales como: las ganaderas, industriales, comerciales, de servicios y mineras; las profesionales y artísticas, mientras que las agrícolas, pesqueras y forestales, fueron expresamente excluidas del ámbito de aplicación del impuesto. De acuerdo con la mencionada ley, el Impuesto a las Actividades Económicas se causa por el mero ejercicio de las actividades gravables, lo cual "... pone en evidencia la tosquedad de un tributo, que renuncia ya en su exposición del hecho imponible, a exigir la existencia de capacidad económica y el ejercicio con habitualidad, ánimo de lucro y uso de local determinado".⁵⁹

Es así como, en el caso de España: i) el poder para crear el tributo no corresponde a los entes locales, aunque el mismo es recaudado por las administraciones municipales; ii) existe diversidad en la naturaleza de las actividades que constituyen el hecho imponible del tributo, gravándose desde el comercio, hasta el ejercicio de profesiones no mercantiles y actividades artísticas, las cuales se mencionan de manera expresa y separada del concepto de "servicios", el cual parece referirse a los relacionados con las actividades

⁵⁸ Gomar Sánchez, J. (2001). Características Generales del Sistema de Financiación de los Municipios Españoles. **Haciendas y Finanzas Municipales**. Barcelona. Marcial Pons. P. 19.

⁵⁹ Poveda Blanco, F. (1998). Op. Cit. P. 34.

ganaderas, industriales y comerciales; y iii) para que se configure el hecho imponible no se requiere habitualidad y fin de lucro en el ejercicio de la actividad, así como tampoco, el uso de local físico en el territorio de la jurisdicción donde se ejercen las actividades gravables, con lo cual la configuración del hecho generador no requiere que concorra elemento alguno distinto del solo ejercicio de la actividad gravada en la jurisdicción del ente que exige el tributo.⁶⁰

IV.2.- Argentina

En Argentina, las Provincias están facultadas para crear y exigir el Impuesto a los Ingresos Brutos que anteriormente se denominó Impuesto a las Actividades Lucrativas. El hecho imponible del tributo está constituido por "... el ejercicio habitual y oneroso en dicha jurisdicción del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, inversión de capitales o de cualquier otra actividad –lucrativa o no- cualquiera que sea la naturaleza del sujeto que la realice y el lugar donde lo haga".⁶¹ De acuerdo con ello, este tributo grava actividades de cualquier naturaleza ejercidas de forma habitual en el ámbito territorial respectivo.

De acuerdo con Bulit Goñi: "Los textos actuales del hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la gran mayoría de las jurisdicciones expresan más o menos lo siguiente: 'Por el ejercicio habitual y a título oneroso

⁶⁰ Ibidem. P. 34

⁶¹ Villegas Op. Cit. P 702

en la Capital Federal del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera que sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas, y el lugar donde se realice ... se pagará un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente capítulo".⁶²

Aunque el ejercicio de profesiones liberales parece constituir el hecho imponible del tributo, en la Argentina ha habido algunos debates. Autores como Giuliani Fonrouge y Navarrine,⁶³ han considerado que no son gravables por no generar ingresos de naturaleza mercantil o empresarial. Sin embargo, según expresa dicho autor, la opinión que ha prevalecido es que a los profesionales que ejercen su actividad bajo relación de dependencia no se les exige el impuesto, mientras que si el profesional actúa a título propio o asociado con otros profesionales está obligado a su pago.

En consecuencia, con respecto al tributo bajo análisis en Argentina, podemos concluir: i) que el Impuesto a los Ingresos Brutos es exigido por las Provincias; ii) grava actividades de cualquier naturaleza, incluyendo las profesionales, que son mencionadas expresamente y de forma separada a los servicios; y iii) para que se configure el hecho imponible se requiere que la actividad en cuestión se ejerza de forma habitual y dentro de la jurisdicción territorial respectiva.

⁶² Bulit Goñi, E. (1997). **Op. Cit.** Buenos Aires: Depalma. P. 59

⁶³ Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine S. (1992). **Impuesto a los Ingresos Brutos.** Buenos Aires. Depalma. Pp. 137 y 138.

IV.3.- Colombia

En Colombia los Municipios pueden gravar las actividades comerciales, industriales y de servicios desplegadas en su ámbito territorial, a través del denominado Impuesto de Industria y Comercio,⁶⁴ la administración y recaudación del tributo corresponde a los Municipios y al Distrito Capital, aunque su creación corresponde a la ley nacional.

En tal sentido, el artículo 195 del Código de Régimen Municipal (Ley 1333 de 1986), establece que dicho impuesto recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.⁶⁵

Así, el artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, que regula el tributo bajo comentario en el Distrito Capital, establece que constituyen actividades de prestación de servicios a los fines del referido tributo: "... todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere

⁶⁴ Evans, Ronald. Op. Cit. P. 75.

⁶⁵ Secretaría del Senado de Colombia. Disponible: http://www.secretariassenado.gov.co/leyes/D1333_86. (Consulta: 2005, Junio 15).

contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer sin, importar que en ellos predomine el factor material o intelectual”.⁶⁶

De ello puede colegirse que: i) la creación del tributo corresponde al Poder Nacional, aunque es recaudado por los Municipios; ii) el gravamen se exige independientemente de que la actividad sea ocasional o permanente; y iii) son gravables las actividades de prestación de servicios de cualquier naturaleza, dentro de las que parece estar el ejercicio de actividades profesionales.

IV.4.- Costa Rica

En Costa Rica, según el numeral 13 del artículo 121 de la Constitución Política, la Asamblea Legislativa que es el órgano legislativo nacional tiene dentro de sus atribuciones la de “Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales”.⁶⁷ Así, de acuerdo con el artículo 68 del Código Municipal, las Municipalidades acordarán sus respectivos presupuestos, propondrán sus tributos a la Asamblea Legislativa y fijarán las tasas y precios de los servicios municipales.⁶⁸

Es por ello, que los Municipios someten a la Asamblea Legislativa los proyectos de ley de creación de sus tributos y dicho órgano se encarga de

⁶⁶ Numeral 4 del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993. Diario Oficial No. 40.958, del 22 de julio de 1993 Disponible: http://www.esap.edu.co/leyes/D1421_93. (Consulta: 2005, Junio 24).

⁶⁷ Constitución Política de Costa Rica. Disponible: <http://www.asamblea.go.cr/proyecto/constitu/const10.htm> (Consulta: 2005, Enero 15).

⁶⁸ Código Municipal de Costa Rica. Disponible: <http://www.munidesamp.go.cr/codigomunicipal.pdf>. (Consulta: 2005, Enero 15).

autorizarlos. En tal sentido, tenemos, por ejemplo, que la Ley 5694 establece que:

“Todas las personas físicas o jurídicas que se dediquen **al ejercicio de cualquier tipo de actividad lucrativa**, en el Cantón Central de San José y hayan obtenido la respectiva licencia, pagarán a la Municipalidad de San José el Impuesto de patente que las faculte para llevar a cabo estas actividades. Cuando la actividad lucrativa principal se desarrolle fuera del cantón Central de San José, pero el contribuyente realice también actividades lucrativas en este cantón, por medio de sucursales, agencias o similares a juicio de la Municipalidad, las personas físicas o jurídicas que operen en ese nivel, deberán pagar a la Municipalidad de San José, el impuesto que se determine, porcentualmente, entre las municipalidades involucradas...”⁶⁹.(subrayado nuestro)

Según el literal ch) del artículo 14 de esta Ley constituyen actividades de servicios: “... los servicios prestados al sector privado o al sector público o a ambos, que sean atendidos por organizaciones o personas privadas. Incluirá, entre otros, el transporte, almacenaje, las comunicaciones, los establecimientos privados de enseñanza y los de esparcimiento, los hoteles y hospedajes de todo tipo, los estacionamientos de vehículos, las agencias, los representantes de casas extranjeras, las barberías y establecimientos de belleza o estética, las agencias de publicidad y, en general, toda clase de servicios profesionales o de

⁶⁹Ley5694.Disponible:<http://www.actualidadtributaria.net/biblioteca/leyes/ley.tarifa.municipal.san.jose.contenido.htm>. (Consulta: 2005, Enero 15).

otra naturaleza, prestados en forma remunerada a organizaciones o personas privadas”.⁷⁰

Del contenido de las normas citadas se desprende que: i) la creación del tributo por los Municipios es autorizada a través de actos legislativos del Poder Nacional; y, ii) son gravables las actividades de prestación de servicios de cualquier naturaleza, dentro de las que se señala a las actividades profesionales, sin que se mencione si la referencia es a profesiones no mercantiles o sólo a actividades profesionales de naturaleza mercantil.

⁷⁰Ley 5694. Disponible: <http://www.actualidadtributaria.net/biblioteca/leyes/ley.tarifa.municipal.san.jose.contenido.htm>. (Consulta: 2005, Enero 15).

CONCLUSIONES

El desarrollo del presente trabajo, nos ha permitido alcanzar las siguientes conclusiones:

- Los Municipios en Venezuela han gozado de cierto nivel de autonomía en cuanto a la creación, recaudación e inversión de sus ingresos, en tal contexto, los respectivos Textos Constitucionales les han dotado de poder tributario, lo cual les ha permitido la creación de algunos tributos, tales como el Impuesto sobre Actividades Económicas, cuya creación por los Municipios es autorizada por el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución, y el cual tiene su antecedente inmediato en el tributo conocido como Patente de Industria y Comercio.

- Tradicionalmente, al poder tributario de los Municipios, se la ha calificado como originario, por ser ejercido en ejecución directa de la Constitución, por contraposición al poder tributario derivado que se ejerce cuando una persona político-territorial es facultada para crear tributos por la delegación que le hace otra que detenta el poder originario.
- El numeral 13 del artículo 156 constitucional permite al Poder Nacional en ejercicio de su potestad de armonización, imponer directrices, parámetros y límites al ejercicio del poder tributario de los Municipios, pues se le permite a la República que mediante la promulgación de leyes, que son instrumentos normativos distintos y de rango inferior a la Constitución, intervenga en el ejercicio del poder tributario de los Municipios.
- Esa potestad de armonización conferida al Poder Nacional, en nuestro criterio, no puede conllevar a que se restrinjan, modifiquen o amplíen los hechos imponibles de los tributos cuya creación les corresponde a las distintas personas político-territoriales por mandato constitucional, pues la determinación del hecho imponible de dichos tributos va a depender de la interpretación que se haga de la Constitución, y no de normas o disposiciones contenidas en leyes nacionales, que deben servir únicamente para el establecimiento de principios, límites y parámetros que tengan por objeto armonizar las distintas potestades tributarias.

- El sujeto activo del Impuesto sobre Actividades Económicas, está constituido por la rama ejecutiva del Poder Público Municipal, facultada para exigir el pago del tributo a los sujetos pasivos mediante actos concretos.
- La condición de sujeto pasivo en calidad de contribuyente, recae sobre aquellas personas naturales o jurídicas que ejercen en el ámbito territorial del Municipio, las actividades que constituyen el hecho imponible del tributo, o aquellas que según las ordenanzas respectivas, son designadas responsables de la obligación tributaria aun cuando no realizan el hecho imponible.
- Las actividades gravables con el Impuesto sobre Actividades Económicas, son sólo las que forman parte del giro social ordinario del contribuyente. Es así, como los ingresos que se reciben como contraprestación por actos aislados u ocasionales, que no reúnen características de habitualidad o serialidad tomando en cuenta la naturaleza de la actividad ordinaria del contribuyente, no son susceptibles de formar parte de la base sobre la que se calcula el tributo.
- Las actividades que constituyen el hecho imponible del Impuestos sobre Actividades Económicas, deben ser ejercidas con ánimo de lucro, es decir, con el objeto de obtener una ganancia, utilidad o beneficio. Sin

embargo, el solo carácter lucrativo de una actividad específica, no puede conducir a que se le grave con el Impuesto sobre Actividades Económicas, sino en la medida en que la actividad en cuestión sea alguna de las que configuran su hecho imponible.

- El Impuesto sobre Actividades Económicas es territorial, por lo tanto, sólo resultan gravables las actividades ejercidas dentro del ámbito territorial del Municipio que exige el tributo.
- La base imponible del impuesto, está conformada única y exclusivamente por los ingresos que el contribuyente obtiene como contraprestación económica por la realización de las actividades que configuran el hecho imponible del tributo, en la circunscripción municipal respectiva.
- El Poder Público Nacional en ejercicio de su potestad de armonización, promulgó la LOPPM, instrumento normativo que contiene una serie de normas de acuerdo con las cuales se establecen directrices, principios, parámetros y límites orientados a armonizar o uniformar criterios que permitan la exigibilidad del tributo, de una forma más ordenada y coherente que como se había venido haciendo hasta la fecha.
- Con respecto a si el Impuesto sobre Actividades Económicas, ha ampliado el hecho imponible de su antecedente inmediato que era la

Patente de Industria y Comercio, insistimos en que dicha discusión parece haberse resuelto de acuerdo con el criterio sentado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, la cual sólo ha reconocido que los Municipios pueden gravar las actividades industriales, comerciales y de servicios, éstas últimas, en tanto y en cuanto tengan carácter mercantil. Con lo cual, se establece que para nuestro Máximo Tribunal el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas es el mismo de la Patente de Industria y Comercio, es decir, la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios mercantiles, en una jurisdicción municipal respectiva.

- En consecuencia de ello y debido al criterio sentado por el Tribunal Supremo de Justicia, que es el imperante hasta la fecha, las profesiones liberales no son susceptibles de ser gravadas por los Municipios, de lo cual se desprende que gozan del mismo tratamiento del que fueron objeto durante la vigencia de la Constitución de 1961. En tal contexto, siendo cónsonos con el régimen de las profesiones liberales frente a la Patente de Industria y Comercio, las mismas actualmente no deben ser gravadas, ni cuando son ejercidas por personas naturales actuando de forma independiente, toda vez que dicha actividad de prestación de servicios carece de carácter comercial, ni cuando se ejercen por profesionales agrupados en entidades con forma mercantil, pues al margen de la naturaleza de la entidad adoptada, el ejercicio de profesiones liberales no

puede reputarse de mercantil, toda vez que dadas las características propias de la actividad su naturaleza es esencialmente civil y debe considerarse excluida del comercio.

BIBLIOGRAFÍA

Acedo Payares, G. (1981). **Derecho Tributario Municipal Venezolano**. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.

Anzola, O. (1990). *“La Patente de Industria y Comercio y su Aplicación sobre el Ingreso Bruto representado por Dividendos”*. **Revista de Derecho Público No. 42**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

Belisario, J. (2000). La potestad tributaria de los Municipios y las potestades regulatorias del poder nacional en las constituciones nacionales de 1961 y 1999. Un estudio doctrinal y jurisprudencial. **Libro de las V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario**. Caracas Livrosca.

Brewer Carias, A. (1994). **Principios del Régimen Jurídico de la Organización Administrativa Venezolana**. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.

Briceño León, H. (1998) **El Impuesto Municipal de Patente de Industria y Comercio en Venezuela**. Caracas. Mc. Graw Hill.

Bulit Goñi, E. (1997). **Impuesto sobre los Ingresos Brutos**. Buenos Aires. Depalma.

Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 37.305. Octubre 17 de 2001.

Congreso de la República de Venezuela. Servicio Autónomo de Información Legislativa. (1996). **Compilación Constitucional de Venezuela**. Ediciones del Congreso de la República de Venezuela.

Constitución de la República de Venezuela. (1961). Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 3.251. Extraordinario. Septiembre 12 de 1983.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 36.860. Diciembre 30 de 1999.

Cuenca de Ramírez, N. (1987). *“Método para resolver los problemas por doble imposición municipal”*. **Libro de las II Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario**. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

- Evans Márquez, R. (1988). **Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano**. Caracas. McGraw Hill.
- Giuliani Fonrouge, C. (1990). **Derecho Financiero**. Buenos Aires. Depalma.
- Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine S. (1992). **Impuesto a los Ingresos Brutos**. Buenos Aires. Depalma.
- Gomar Sánchez, Juan (2001). Características Generales del Sistema de Financiación de los Municipios Españoles. **Haciendas y Finanzas Municipales**. Barcelona. Marcial Pons.
- Grau, M. (2000) **Federalismo y Descentralización**. Conferencia dictada en la Procuraduría General del Estado Aragua el 22 de julio de 2000. Disponible: <http://www.badellgrau.com/confmagmaracay.htm>.
- Ley de Abogados** (1967). Gaceta Oficial No. 1.081. Enero 23 de 1967.
- Ley de Ejercicio de la Ingeniería, Arquitectura y Profesiones Afines**. (1958). Gaceta Oficial No. 25.822. Noviembre 26 de 1958
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal** (2005). Gaceta Oficial No. 38.204. Junio 08 de 2005.
- Messineo, Francesco. (1955). **Manual de Derecho Civil y Comercial**. Buenos Aires. Ediciones Jurídicas Europa-América.
- Mizrachi, E. (1998). **La Patente de Industria y Comercio**. Caracas. Funeda.
- Morles Hernández, A. (2004) **Curso de Derecho Mercantil**. Séptima Edición. Caracas. Manuales de la UCAB.
- Pagés i Galtés, J. (1995). **Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas**. Madrid: Marcial Pons.
- Pérez de Ayala, J. y González, E. (1991) **Curso de Derecho Tributario** (Tomo I). Madrid Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas.
- Poveda Blanco, F. (1998). **El Impuesto sobre Actividades Económicas**. Octava Edición Madrid. Ediciones Deusto, S.A.

- Real Academia de la Lengua Española. (1992). **Diccionario de la Lengua Española**. Madrid: Espasa.
- Ripert, G. (1954) **Tratado Elemental de Derecho Comercial**. Buenos Aires. Tipografía Editora Argentina.
- Romero Muci, H. (1994). *"Leyes y Reglamentos para la Descentralización Política de la Federación"*. **Colección de Textos Legislativos N° 11**. Tercera Edición. Editorial Jurídica Venezolana.
- Romero-Muci, H. (1997).**Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)**.Caracas Editorial Jurídica Venezolana.
- Ruiz Blanco, J. (1993). **Derecho Tributario Municipal**. Caracas: Ediciones Libra.
- Vigilanza, A. (2000). El Poder tributario antes y después de la Constitución de 1999. **Libro de las V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario**. Caracas. Livrosca.
- Villegas, H. (1992). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Buenos Aires: Depalma.