

**UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**LA GRAVABILIDAD DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES POR EL
IMPUESTO MUNICIPAL A LAS 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: Erick Humberto Boscán Arrieta

Asesor: Antonio Canova González

Caracas
Abril 2006

**UNIVERSIDAD CATOLICA “ANDRES BELLO”
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

APROBACION DEL ASESOR

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por el Abogado ERICK HUMBERTO BOSCÁN ARRIETA, para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es: LA GRAVABILIDAD DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES POR EL IMPUESTO MUNICIPAL A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO DE 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 siete (7) días del mes de abril de 2006

Antonio Canova González
Cl. 9.880.302

**UNIVERSIDAD CATOLICA “ANDRES BELLO”
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**LA GRAVABILIDAD DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES POR EL
IMPUESTO MUNICIPAL A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS
DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR**

Por: Erick Humberto Boscán Arrieta

Trabajo Especial de Grado de Especialización en Derecho Financiero,
aprobado en nombre de la Universidad Católica “Andrés Bello”, por el Jurado
abajo firmante, en la ciudad de Caracas, a los _____ días del mes de
_____ de _____.

A mi padre, quien me inculcara el interés por el estudio.

A mi hermana Teresita, por su irrestricto apoyo.

Mi mayor agradecimiento a mi asesor, profesor y amigo, Antonio Canova González, excelente abogado y mejor persona, ya que sin su colaboración y aliento no hubiese sido posible la culminación del presente trabajo.

UNIVERSIDAD CATOLICA “ANDRES BELLO”
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

**LA GRAVABILIDAD DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES POR EL
IMPUESTO MUNICIPAL A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS
DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR**

Autor: Erick H. Boscán Arrieta
Tutor: Antonio Canova González
Fecha: Abril 2006

RESUMEN

El presente trabajo constituye un estudio sobre el impuesto sobre actividades económicas, de industria, comercio, servicios o de índole similar y la posibilidad de que bajo ese impuesto quede comprendido como supuesto generador del gravamen municipal, el ejercicio en la prestación de servicios profesionales.

En tal sentido, se abordaron los orígenes del antecesor inmediato de esa figura tributaria, el extinto “impuesto sobre patente de industria y comercio” y su tratamiento en la jurisprudencia. Seguidamente, se analiza el cambio introducido en la Constitución de 1999 en la denominación, contenido y alcance de dicho impuesto municipal. Para ello, se determinó la naturaleza jurídica de ese impuesto y su estructura, partiendo del estudio del hecho imponible. Posteriormente, fue necesario realizar una interpretación extensa y detallada, mediante todos los métodos de interpretación de la Constitución admitidos en derecho, a los fines de determinar si a partir de la interpretación del aparte 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela podía establecerse que los servicios profesionales están incluidos dentro del renglón “servicios”, a que alude dicho precepto constitucional. A continuación, se examinan los casos de impuestos de idéntica naturaleza en ordenamientos jurídicos afines al nuestro, específicamente los casos de Argentina y España, para determinar que en esos ordenamientos se ha permitido la gravabilidad de los servicios profesionales por el impuesto a los ingresos brutos y el impuesto a las actividades económicas, respectivamente. Por último, se realiza un análisis crítico pormenorizado de las sentencias emanadas del Tribunal Supremo de Justicia donde se establece una interpretación restrictiva de la norma constitucional que consagra el impuesto bajo estudio, negando la posibilidad de que la prestación de servicios profesionales pueda ser gravada con el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, de servicios o de índole similar, todo con la finalidad de desvirtuar la posición asumida mediante una estricta argumentación jurídica y contribuir con una interpretación que en el futuro pueda convertirse en un criterio jurisprudencial que acepta la imposición, por parte del Municipio, de las actividades realizadas por los profesionales liberales. Para la culminación y finalización del trabajo de grado, fue necesario efectuar una investigación bibliográfica a través de una extensa relación de libros, revistas, trabajos, y jurisprudencia en los tribunales de la República.

INDICE

INTRODUCCION	p. 1
 I. EL IMPUESTO SOBRE “PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO” COMO ANTECEDENTE DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR.	
 5	
 A. EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE “PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO” Y SU EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL HASTA LA PROMULGACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN DE 1999.	
 5	
 B. LAS NOCIONES DE “ACTIVIDAD INDUSTRIAL” Y “ACTIVIDAD COMERCIAL” Y LA NO GRAVABILIDAD DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES POR EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE “PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO”, POR NO COMPORTAR LA PRESTACIÓN DE ESTOS SERVICIOS CARÁCTER “INDUSTRIAL” O “COMERCIAL”.	
 11	
1) Las nociones de “actividad comercial” y “actividad industrial”. 11	
2) No gravabilidad de los servicios profesionales por el impuesto municipal sobre “patente de industria y comercio”, por no comportar la prestación de estos servicios carácter “industrial o “comercial”. 15.	

II. EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS, O DE ÍNDOLE SIMILAR 20

A. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL CAMBIO DE DENOMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE “PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO” A LA NOCIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, DE SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR INCLUIDO EN EL NUMERAL 2º DEL ARTÍCULO 179 DE LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA DE 1999. 20

1) NATURALEZA Y CARACTERES DEL IMPUESTO 21

B. EL HECHO IMPONIBLE 22

1) Consideraciones generales 22

2) Delimitación del hecho imponible en el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar. 24

2.1 EJERCICIO HABITUAL: 25

2.2 “En jurisdicción del Municipio” (territorialidad) 26

2.3 Actividad lucrativa de carácter independiente 32

a) “Actividad”.32

b) “Lucrativa”. 33

c) De carácter independiente. 34

3) Actividades sujetas al pago del impuesto.35

C. LA FIGURA DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, DE SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR EN EL DERECHO COMPARADO. 35

1) ARGENTINA. 35

2) ESPAÑA 36

III. POSIBILIDAD DE GRAVAR, BAJO LOS DISTINTOS CRITERIOS ACEPTADOS DE INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN, LAS ACTIVIDADES DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES CON EL IMPUESTO MUNICIPAL A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR. 38

1) Consideraciones generales. La interpretación de la Constitución 38

2) Interpretación literal del artículo 179, aparte 2, de la Constitución 47

3) Interpretación histórica o de la intención del constituyente del artículo 179, aparte 2, de la Constitución 54

4) Interpretación sistemática o lógica del artículo 179, aparte 2, de la Constitución 61

5) Interpretación finalista, teleológica o axiológica del artículo 179, aparte 2, de la Constitución 70

IV. ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS DECISIONES JUDICIALES QUE HAN NEGADO LA POSIBILIDAD DE QUE LAS ACTIVIDADES POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES PUEDAN SER GRAVADAS CON EL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR. 80

1. SENTENCIA DE LA SALA CONSTITUCIONAL DE FECHA 12 DE DICIEMBRE DE 2002, CASO: "COVEIN" 80

a) Consideraciones generales. 80

b) Autores nacionales que han hecho referencia a esta sentencia. 97

2) sentencia dictada por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 12 de agosto de 2004, caso: TECNOCONSULT. 101

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES 114

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

INTRODUCCION

Con la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, se le atribuyó dentro de la potestad tributaria originaria de los Municipios el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar. Dicha acepción, contenida en el aparte 2 del artículo 179 de la Constitución de 1999, modificó considerablemente la vieja denominación de “patente de industria y comercio” que había venido utilizando históricamente el constituyente patrio, impuesto el cual constituye la génesis del actual impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar.

Bajo la vigencia del impuesto sobre “patente de industria y comercio”, tanto la doctrina como la jurisprudencia mantuvieron una posición constante, pacífica y reiterada en el sentido de entender que el hecho imponible de esa figura tributaria, no abarcaba a los servicios profesionales, debiendo entenderse los vocablos “industria” y “comercio” en su cabal acepción económica, quedando exceptuados del hecho generador del impuesto, por tanto, todos los servicios prestados en ejercicio de profesiones liberales, como la contaduría, la abogacía, la ingeniería, la arquitectura, etcétera.

Sin embargo, a pesar de que la consagración constitucional del impuesto municipal de “patente” se refería únicamente a los vocablos “industria” y “comercio”, numerosas ordenanzas municipales pretendieron, sin éxito, entrar a gravar el ejercicio de profesiones civiles, siendo a este respecto las decisiones de los tribunales venezolanos tajantes y contundentes, negando de forma categórica la posibilidad de que los entes tributarios menores pudiesen gravar el ejercicio de profesiones civiles, toda vez que

dicha actividad escapaba del ámbito de aplicación del impuesto sobre “patente de industria y comercio”.

Ahora bien, en el presente trabajo se realiza un estudio tanto doctrinal como jurisprudencial del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar a los fines de determinar, si con el cambio de acepción introducido por el aparte 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de “patente de industria y comercio” de la Constitución de 1961 a “impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar”, surge una posible modificación del hecho imponible con la inclusión del vocablo “servicios”, tendente a que los profesionales por la prestación de sus servicios en el libre ejercicio de su profesión, deban pagar el impuesto municipal a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar.

Para ello se analizaron los orígenes históricos del “impuesto sobre patente de industria y comercio”, y su tratamiento en la jurisprudencia como antecedente del hoy denominado impuesto a las actividades económicas de industria, comercio servicios o de índole similar, hasta llegar a la regulación actualmente vigente en el ordenamiento jurídico venezolano.

Durante la realización del presente trabajo, no sólo fue promulgada y reformada la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (Gaceta Oficial No 38.204 del 8 de junio de 2005), que incluyó todo un capítulo referente a la regulación del “impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar”, sino también la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia con motivo de una acción de inconstitucionalidad ejercida contra las normas (reeditadas) contenidas en los artículos 30, 66, 68 y el Grupo XXIII del Clasificador de Actividades de la Ordenanza N° 004-02

sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda, reformada en fecha 15 de diciembre de 2005, publicada en la Gaceta Municipal Extraordinaria No. 6008, dictó sentencia en fecha 6 de abril de 2006, declarando la imposibilidad para los Municipios de gravar con el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar la actividad de los servicios profesionales, con lo cual pudiera interpretarse que la problemática planteada está definitivamente zanjada.

Sin embargo, este trabajo pretende presentar una posición alternativa, un modelo de cómo esos supuestos elementos de inconstitucionalidad advertidos en la Ordenanza anulada por la máxima intérprete de la Constitución, pueden ser modificados por las Ordenanzas de los respectivos municipios, a los fines de crear un sistema acorde con la norma constitucional declarada como violada por el fallo anteriormente referido y como una detenida relectura del aparte 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, debe llevar a la conclusión de que las actividades de servicios profesionales están gravadas por el impuesto municipal.

Esto hizo necesario que se realizara un análisis profundo y exhaustivo que permitiera determinar con rigurosidad si los servicios profesionales pueden estar sujetos al pago del impuesto municipal a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar.

Para demostrar la posibilidad de que los servicios profesionales pudiesen ser gravados con el impuesto a las actividades económicas, de industria, comercio, servicios o de índole similar, se abordan todos los métodos de interpretación admisibles en derecho, a través de una investigación analítica y de desarrollo documental y conceptual de una

extensa relación de libros, revistas, trabajos y jurisprudencia, a los fines de consolidar una argumentación sin fisuras que sirva de base para una evolución jurisprudencial sobre la materia y para una nueva conceptualización de este impuesto municipal.

I. EL IMPUESTO SOBRE “PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO” COMO ANTECEDENTE DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR.

A. EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE “PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO” Y SU EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL HASTA LA PROMULGACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN DE 1999.

El antecedente inmediato del impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar creado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, lo constituye el extinto impuesto de “patente de industria y comercio”.

Para Villegas (1992), el origen del impuesto de patente de industria y comercio se remonta a la época medieval, cuando los señores feudales entregaban “una carta-patente...que consistía en una autorización para que el súbdito ejerciera determinada actividad, ya sea un comercio, una industria o un oficio.” (p. 699)

Para Acedo (1982, 116), el nacimiento de este impuesto se ubica en Roma, donde fuera denominado “*vextigalia actum*”, el cual se cobraba en razón de la actividad económica desplegada por los mercaderes y artesanos.

Sea cual fuere el momento histórico donde aparece por primera vez esta figura impositiva, donde sí existe acuerdo en la doctrina es en que la denominación de “impuesto de patentes”, aparece por primera vez con la promulgación del Decreto Revolucionario de fecha 2 de marzo de 1791 en Francia, el cual consagraba en su artículo 1º que: “*Todo individuo francés o*

extranjero, que ejerza en Francia un comercio, una industria, una profesión, no comprendido en las excepciones legales, está sujeto a la contribución de patentes". (Acedo, 1982, Evans, 1998 y Villegas, 1992)

En nuestro país, luego de la separación de la República de Colombia, el impuesto sobre patente de industria y comercio fue recogido a nivel legislativo por la ley del 14 de octubre de 1830, que establecía las rentas municipales, tal y como lo indica Mizrachi (1998, 19), manteniéndose su regulación en ese nivel normativo (legislativo), hasta que en el numeral 3º del artículo 18 de la Constitución de 1925 aparece por primera vez a nivel constitucional, consagrado dentro de las competencias tributarias de los municipios, en los términos que de seguidas se transcriben:

“La organización de sus ingresos, con las restricciones enumeradas en el Parágrafo Tercero, No. 4 del artículo 17 y, de no imponer licencias sobre la agricultura, ganado, pesca de pescados consumibles. Estas industrias tampoco serán gravadas por licencias nacionales o estatales.” (Anzola, 1990, 39)

En la Constitución de 1936, se previó dentro de los ingresos tributarios de los municipios los “impuestos sobre el comercio al detal”, omitiéndose en es Texto Fundamental alusión alguna al término de “licencia” o “patente”. Posteriormente, la Constitución de 1947 incluyó dentro de los ingresos atribuidos a los entes locales el “impuesto de patente de industria y comercio y todo tipo de vehículos”, manteniéndose de forma invariable en los textos constitucionales de 1947 y 1953, para, finalmente, quedar recogido en el artículo 31 ordinal 3º de la Constitución de 1961, dentro de los ingresos de los municipios como “...*las patentes sobre industria, comercio y vehículos, y los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos*”

Es a partir de la interpretación del ordinal 3º del artículo 31 de la Constitución de 1961, que se abre el debate sobre si la “patente” es una licencia, entendida ésta como la remoción de un límite prohibitivo establecido por la ley para el ejercicio de determinada actividad o si, por el contrario, puede considerarse como una “dualidad”, en el sentido de que la “patente de industria y comercio” no solo se refiere a un acto administrativo emitido por el Municipio en ejercicio de sus poderes de policía fiscal (licencia) (Vid. sentencia de la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia de fecha 13 de diciembre de 1965, Gaceta Forense, N. 50, pp. 251 a 270, consultada en original), sino también la consagración de un tributo que grava el ejercicio de las actividades económicas o industriales ejercidas en o desde la jurisdicción de determinado municipio.

Hasta 1962, dicho impuesto no había sido entendido como un verdadero tributo puesto que su consagración no abarcaba más allá que el simple otorgamiento de una licencia para ejercer actividades comerciales e industriales dentro del territorio de determinado municipio.

En este orden de ideas, el 28 de mayo de 1962 la Corte en Pleno estableció el objeto y configuración de este impuesto municipal, declarando que: “la materia que es objeto del impuesto municipal se refiere a la actividad lucrativa de cualquier persona o empresa (...) Lo que se grava con la exacción así establecida no es el servicio, ni siquiera sus productos o beneficios, sino la actividad mercantil, lucrativa o especulativa que cumple e incrementa quien explota el servicio”, sentencia consultada en Romero-Muci (1997, 16).

En fecha 12 de diciembre de 1963, la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, ratificó la existencia del impuesto de “patente de industria y comercio”, al indicar que la naturaleza del hecho

generador del impuesto sobre patente de industria y comercio se traduce en que: “no es un impuesto sobre las ventas, ni sobre los ingresos brutos, ni sobre el capital. El hecho generador de este impuesto, como la misma denominación de él ya lo sugiere, es el ejercicio de la industria o el comercio, entendidos ésta y aquél, en su cabal acepción económica (...) De allí entonces que no deben confundirse: ni el hecho generador del impuesto, a cuya concurrencia éste se causa, con la base para su cálculo o base imponible, la cual pueden ser las ventas, los ingresos brutos o el capital, que el Legislador Municipal seleccione como tal base, según la naturaleza de la industria o del comercio que se ejerza, ni la causación del impuesto con el otorgamiento del permiso o licencia también denominado patente, previo el ejercicio de la industria o comercio que se pretende ejercer”.

La interpretación del alcance y contenido del concepto de “impuesto de patente de industria y comercio”, previsto en el ordinal 3 del artículo 31 de la Constitución de 1961 como ingreso de sustrato impositivo de los Municipios realizada por la Corte Suprema de Justicia, suscitó que dicho tributo así concebido fuera considerado como ausente de cobijo constitucional por un gran sector de la doctrina. Al respecto, Anzola (1990, p.40) indicaba que:

“En Venezuela, la Constitución de 1961, da pie para interpretar 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 o el industrial o el propietario del vehículo, para realizar la actividad en cuestión o para circular, y no sé estaba refiriendo a un impuesto propiamente dicho porque, de seguidas, al referirse al gravamen sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos, sí utiliza de manera precisa la expresión ‘los impuestos’”

De forma más contundente, afirma Cuenca (1987, p. 7), al comentar la norma prevista en el artículo 31 ordinal 3º de la Constitución de 1961, lo siguiente:

“Conviene detenernos en el examen del contenido del señalado ordinal tercero, por cuanto hemos observado que el Municipio venezolano no se limita, con fundamento en el ordinal transcrito, a gravar con impuestos las materias relacionadas con los inmuebles urbanos y espectáculos públicos, sino que, con fundamento en su competencia para otorgar patentes sobre industria, comercio y vehículos, y por ello percibir ingresos, grava también con impuestos, las actividades comerciales e industriales, cuyo ejercicio autorice su jurisdicción, a través del otorgamiento de la patente y también grava la propiedad sobre vehículos.

A nuestro juicio, esta práctica presenta vicios de inconstitucionalidad, por cuanto la competencia atribuida al Municipio para otorgar patentes, que tiene el fundamento constitucional citado, no lo faculta para gravar con impuestos las actividades cuya realización autoriza, pues las patentes presentan naturaleza jurídica distinta del impuesto, tal diferenciación nos luce trascendental”.

De esta manera, concluye la precitada autora en la ausencia de base constitucional (conforme al texto fundamental de 1961) de la “patente de industria y comercio”, señalando al efecto que “...para que el Municipio Venezolano pueda gravar con impuestos el ejercicio de cualquier actividad comercial o industrial, requiere norma específica atributiva de esa competencia, con base constitucional, pues es la Constitución Nacional, la que en nuestro ordenamiento jurídico, fija estas delimitaciones y es esta Ley Suprema la que ha conferido al Poder Nacional la competencia residual en materia de impuestos y tasas (artículo 136, parte infine (sic) de su ordinal Octavo) siendo así, mal puede el Municipio crear impuestos, sin fundamento constitucional específico” (p. 7).

Dentro de la más autorizada doctrina nacional, también se adhieren a estas críticas Araujo y Palacios (1995), al expresar lo siguiente:

“Distinto es lo relacionado con el impuesto, cuya naturaleza de tributo no vinculado en el sentido de que no tiene retribución alguna por parte del Estado en cualquiera de sus manifestaciones político-territoriales, o para ser más explícitos de acuerdo con la doctrina que establece tal clasificación territorial de los tributos, refiere a que la causación del impuesto no está vinculada a ninguna actividad positiva por parte del Estado. Según tal postura doctrinal, el Municipio solamente está legitimado para cobrar una patente, es decir, una tasa; lo que hace que la creación de impuestos de industria y comercio sea inconstitucional o ilegítima, por cuanto el constituyente originario de 1961 sólo facultó a los Municipios para crear ‘patentes’, es decir, tasas para autorizar actividades comerciales. En otras palabras, el cobro de la patente se reduce a un simple otorgamiento de la licencia anual y no a la creación y cobro de un tributo no vinculado como es el impuesto” (p. 41).

Otros autores, si bien no calificaron directamente de “inconstitucional” el impuesto de “patente de industria y comercio”, tal y como fuera delimitado por la jurisprudencia patria, sí se manifestaron en el sentido de que no cabe duda que esa figura tributaria fue creada vía interpretación judicial, más allá de la disposición constitucional que le sirvió de fundamento. (Evans, 1998 y Mizrachi, 1998)

En definitiva, bajo el imperio de la Constitución de 1961, el impuesto de “patente de industria y comercio” contó con la aquiescencia de los órganos judiciales, especialmente de la Sala Plena y de la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, para convertirse en un tributo que gravaba el ejercicio de actividades económicas de “industria” o “comercio”

ejercidas por los contribuyentes en o desde da jurisdicción territorial de determinado municipio.

Lo anterior, lejos de constituir simples referencias teóricas lanzadas al vacío sobre una interpretación de la Constitución que los tribunales de justicia decidieron unánimemente aprobar, esto es, el carácter de verdadero impuesto de la “patente de industria y comercio”; sirvió de base para que el constituyente patrio incluyese dentro del numeral 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, como ingresos de los municipios, la diferencia entre las tasas administrativas derivadas del otorgamiento de licencias (patentes) y el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, de servicios o de índole similar, como sucesor del extinto tributo de “patente de industria y comercio”.

B. LAS NOCIONES DE “ACTIVIDAD INDUSTRIAL” Y “ACTIVIDAD COMERCIAL” Y LA NO GRAVABILIDAD DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES POR EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE “PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO”, POR NO COMPORTAR LA PRESTACIÓN DE ESTOS SERVICIOS CARÁCTER “INDUSTRIAL” O “COMERCIAL”.

1) Las nociones de “actividad comercial” y “actividad industrial”.

Determinada por la jurisprudencia patria la noción impositiva de la “patente de industria y comercio” como tributo municipal, le correspondió entonces, en una segunda etapa, definir el alcance y contenido de los vocablos “actividad comercial” y “actividad industrial”.

Apunta Mizrachi (1998, 58), que ya para el 29 de abril de 1955 la Corte Federal analizó el término “industria”, señalando como elemento diferencial con otras actividades la “transformación” o “cambio de forma” de un producto.

El comercio, por su parte, se refiere a una actividad de intermediación, de interposición en el tráfico económico.

En este sentido, Messineo (1979, citado por Anzola 1990, p 46), señala con respecto al término “industria” que:

“Es industrial aquel que realiza una actividad dirigida a la producción de bienes o servicios. Ejemplo: fábricas, construcciones, manufacturas, extracción de minerales, espectáculos públicos, editorial, tipografía, etc. (Actividad transformadora de energía)

Ejemplo de industria que no se resuelve en la creación de productos (en el sentido de cosas manufacturadas) y que, sin embargo es la industria, en cuanto produce servicios, puede ser el hotelero, que produce el servicio de alojamiento”

En otros términos, Osorio ha definido el término industria como un “...conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales” (1974, p. 377). Por su parte, el término “comercio”, se define como: “actividad lucrativa que consiste en intermediar directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza” (1974, p. 136).

Siguiendo a Anzola (1990, p. 45), el vocablo “comercio” se refiere a:

“Inicialmente se entiende por comercio para algunos como el ‘acto de comprar para vender con lucro... Comerciante es aquel que compra una mercancía para revenderla a mayor precio, sin transformarla, lucrándose con la diferencia del valor.

Otros ven en el transporte la representación exclusiva del comercio. Al comercio físicamente considerado, es inherente el transporte de las mercaderías de un lugar a otro (Verri) de donde se desprende la no comercialidad de los inmuebles.

Para la doctrina mercantilista comercio es el conjunto de actividades que efectúan la circulación de los bienes entre productores y consumidores. Comerciante es el intermediario entre productores y consumidores”

Aclaradas estas nociones, tanto la jurisprudencia como la doctrina estuvieron contestes en que sólo aquellas actividades que revistieran carácter comercial o industrial formaban parte de la materia imponible del tributo municipal de patente, quedando exceptuado el ejercicio de todas aquellas actividades que no comportasen tal carácter, como el ejercicio de profesiones liberales.

Como era de esperarse, las ordenanzas municipales que regulaban el tributo municipal, incluyeron las definiciones de lo que debía entenderse por actividades industriales y comerciales, Sin embargo, muchas ordenanzas municipales procedieron a incluir dentro de la regulación del impuesto el término “servicios” y también la acepción “o de índole similar”, extendiendo en ocasiones el hecho generador del impuesto a un tercer orden de actividades conexas con los vocablos “comercio” e “industria”, denominaciones éstas que también fueron avaladas por la jurisprudencia nacional, en sentencia de la Sala Político Administrativa del la extinta Corte Suprema de Justicia de fecha 30 de junio de 1966.

En 1998, sobre este particular, apunta Evans que: “la inclusión de los servicios y otras actividades residuales es claramente inconstitucional, pues ya hemos indicado que ni los servicios profesionales independientes ni los dependientes están dentro del ámbito de la potestad constitucional de los

Municipios” (p. 93). En esta misma línea de pensamiento, (Anzola, 1990, p. 43), al comentar la sentencia de la Sala Político Administrativa del la extinta Corte Suprema de Justicia de fecha 30 de junio de 1966, indica lo que a continuación se transcribe:

“Esta sentencia de la Corte Suprema de Justicia le da a los Concejos Municipales potestad tributaria, haciendo una aplicación extensiva de las disposiciones constitucionales. Efectivamente, la Constitución de 1961 sólo le da competencia a los Concejos Municipales en relación con las ‘Patentes sobre Industria y Comercio’, en ningún momento aparece del texto de la misma que los Concejos Municipales tengan potestad tributaria para crear tributos sobre actividades similares o parecidas a las actividades industriales o comerciales. La potestad tributaria otorgada por la Constitución Nacional a los Concejos Municipales debe entenderse de manera literal, tal y como ella fue consagrada, sin que pueda hacerse, en relación con la misma, interpretaciones extensivas...”

No obstante la aparente inclusión dentro del hecho generador del “impuesto sobre patente de industria y comercio”, de una tercera categoría generadora de la obligación del pago del tributo, la jurisprudencia volvería a restringir tales nociones, prohibiendo, por ejemplo, que se gravasen las actividades ejercidas por profesionales liberales.

- 2) No gravabilidad de los servicios profesionales por el impuesto municipal sobre “patente de industria y comercio”, por no comportar la prestación de estos servicios carácter “industrial o “comercial”.

Cónsono con las definiciones expuestas en el particular anterior, históricamente se negó la posibilidad para los municipios de entrar a gravar el ejercicio de profesiones liberales, por no estar estas profesiones sujetas al gravamen municipal, al no poseer carácter industrial o comercial.

En este sentido, hay que traer a colación lo afirmado por el jurista francés Ripert, (1954), quien expresaba que existen actividades económicas que, independientemente de la forma a través de la cual se ejerzan, jamás poseen carácter comercial, entre las cuales menciona las siguientes:

- a) Las que se han practicado inmemorialmente, aún antes de que existiera un Derecho Comercial (la agricultura, la artesanía, etc.).
- b) Las que tienen un alto nivel intelectual (es decir, las profesiones liberales).
- c) Las que suponen la subordinación a un patrono (los empleados no realizan el comercio por sí mismos).

En este sentido, tradicionalmente se ha considerado que el ejercicio de las profesiones liberales no constituyen actos de comercio, ya que, parafraseando a Ripert, quien las ejerce obtiene honorarios y no beneficios, motivo por el cual las leyes que regulan estas actividades declaran, en ocasiones, que el ejercicio de determinada profesión no tiene carácter mercantil. Así lo disponen las siguientes leyes: Ley de Abogados (Gaceta Oficial N° 1.081 Extraordinario del 23 de enero de 1967), Ley de Ejercicio de la Profesión de Economista (Gaceta Oficial N° 29.687 del 15 de diciembre de 1971), Ley de Ejercicio de la Farmacia (Gaceta Oficial N° 16.551 del 7 de julio de 1928), Ley de Ejercicio de la Medicina Veterinaria (Gaceta Oficial N° 28.737 del 24 de septiembre de 1968), Ley de Ejercicio de la Odontología (Gaceta Oficial N° 29.288 del 10 de agosto de 1970), Ley de Ejercicio de la Psicología (Gaceta Oficial N° 2.306 Extraordinario del 11 de septiembre de 1978).

Por citar un ejemplo, en el caso de los profesionales del Derecho, la Ley de Abogados vigente, en su artículo 2, establece lo siguiente:

“El ejercicio de la abogacía impone dedicación al estudio de las disciplinas que impliquen la defensa del derecho de la libertad y de la justicia. No puede considerarse como comercio o industria y, en tal virtud, no será gravado con impuestos de esta naturaleza.

Los despachos de abogados no podrán usar denominaciones comerciales, y sólo se distinguirán mediante el uso del nombre propio del abogado o de los abogados que ejercieren en él, de sus causantes, o de los que habiendo fallecido hubiesen ejercido en el mismo, previo consentimiento de sus herederos y la calificación de bufete, escritorio o despacho de abogados.

También se permitirá una denominación impersonal cónsona con la dignidad de la profesión.

No le está permitido a ningún abogado establecer en su escritorio o bufete actividades que por su naturaleza comercial o industria puedan crear confusiones en cuanto al ejercicio profesional”.

Al igual que con las otras leyes reguladoras del ejercicio de profesiones liberales, la norma antes transcrita pone de relieve que la actividad desplegada por abogados carece de naturaleza comercial o industrial y que, por tanto, no podía ser sometida al impuesto de patente de industria y comercio.

Tal como lo reseña Mizrachi (1998), la declaratoria contenida en el artículo 2 de la Ley de Abogados vigente, en cuanto al carácter no comercial de la profesión y su no gravabilidad con impuestos de esta naturaleza, es sumamente antigua y data de la Ley de Abogados y Procuradores del 30 de junio de 1894, cuyo artículo 23 establecía que “...la profesión de abogado o

procurador no es una industria y por tanto su ejercicio no puede ser gravado con impuestos”.

De igual forma, Evans (1998, p.114), siguiendo esta línea de pensamiento, señalaba que:

“...en nuestra opinión, cuando estemos en presencia de individuos o entidades que estén ejerciendo actividades que no puedan ser enmarcadas como comerciales o industriales, tales como serían las actividades técnicas, científicas o artísticas; los servicios profesionales como los realizados por abogados, ingenieros, arquitectos, economistas, contadores y afines, así como actividades civiles por su naturaleza, no deben estar sujetos al impuesto municipal de patente de industria y comercio.”

Como no podía ser de otra manera, la jurisprudencia se hizo eco de estas previsiones legislativas y del cabal entendimiento de los vocablos “comercio” e “industria”. En efecto, la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo en fecha 31 de enero de 1983, dictó sentencia mediante la cual declaró que “las actividades de inspección de obras se rigen y gobiernan por la Ley de Ejercicio de la Ingeniería, la Arquitectura y Profesiones Afines, cuyo artículo 3º determina que el ejercicio de las profesiones de que trata dicha ley no constituye una industria y que por lo tanto no pueden ser gravadas con patentes o impuestos comercio-industriales. En otras palabras, que el referido texto legal califica aquellas actividades como de naturaleza esencialmente civil...”

Como complemento de lo anterior, si bien el criterio que se transcribirá no fue producto de una controversia ocasionada por la pretensión de un municipio de gravar con el impuesto de patente de industria y comercio determinada actividad profesional, en el fallo que se trae a colación se

diferenciaron una vez más las actividades profesionales civiles de las mercantiles, a los efectos de las retenciones en materia de Impuesto sobre la Renta. En este sentido, la sentencia dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, en fecha 31 de enero de 1985 (caso “Distribuidora Cariaco, S.A.”), expresó lo siguiente:

“Ahora bien, cabe entonces preguntar: que distingue la actividad civil de la actividad mercantil?, la profesión mercantil de la no mercantil o civil?.

Las relaciones de carácter mercantil que sirven de materia y fundamento a las disposiciones del Código de Comercio, tienen su campo de acción demarcado entre dos órdenes bien diferenciados: la producción y el consumo, entre los cuales existe una cerrada interrelación en sentido económico; relaciones éstas que gozan de ciertas características propias en el intercambio de bienes de consumo y servicios en el orden económico.

Cierto es que la delimitación de la actividad netamente civil de la mercantil, a veces no resulta muy clara; distintos han sido los conceptos doctrinarios para definir el acto de comercio, para demarcar la actividad mercantil; así, Thaller (citada por Elias Izquierdo Montero en sus Temas de Derecho Mercantil) parte de la teoría de que el comercio (como actividad mercantil) consiste en la circulación de productos, de dinero, o de títulos fiduciarios; en tanto para Rocco (citado por el mismo autor) es acto de comercio ‘todo aquel mediante el cual se realiza o facilita la interposición en el cambio’.

(...)

Contrariamente a lo sostenido por el apoderado judicial de la recurrente en su escrito de Informes, las actividades realizadas por las empresas Distribuidora Caire, S.A. y Cibernética de Venezuela, S.A., no son mecánicas, carentes de elemento intelectual alguno, antes por el contrario las tareas señaladas como realizadas en prestación de los servicios contratados por la contribuyente, requieren conocimiento especial y priva en ellas el trabajo intelectual sobre el trabajo manual, pues con tales servicios se tienden las

bases para llevar la administración y asesoramiento contable de la empresa”.

Pero no sólo los tribunales de instancia señalaron la imposibilidad de los municipios de gravar el ejercicio de actividades profesionales, sino que también la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia en fecha 14 de junio de 1978, sentenció en el sentido de que el Colegio Emil Friedman, a pesar de haber adoptado para su giro comercial la forma de sociedad mercantil, no estaba sujeta al pago del impuesto de patente de industria y comercio, por cuanto las actividades educativas y de enseñanza emprendidas por esa casa de estudios no revestían carácter industrial o comercial.

Como podrá observarse, el cúmulo de argumentos jurídicos existentes bajo el imperio de la Constitución de 1961, no dejaba resquicio alguno que permitiese inferir siquiera la posibilidad de que las actividades de servicios profesionales podían ser pechadas con el impuesto municipal de patente de industria y comercio. En síntesis, podríamos resumirlos en tres planteamientos, a saber: i) la patente sólo podía gravar las actividades industriales y comerciales; ii) el ejercicio de profesiones civiles no puede considerarse como una actividad industrial y comercial y; iii) la mayoría de las leyes que regulan el ejercicio de las profesiones liberales las exceptuaban expresamente del pago del impuesto.

II. EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS, O DE ÍNDOLE SIMILAR

A. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL CAMBIO DE DENOMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE “PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO” A LA NOCIÓN DE LAS

ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, DE SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR INCLUIDO EN EL NUMERAL 2º DEL ARTÍCULO 179 DE LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA DE 1999.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 ha significado importantes cambios en la estructura jurídico-política del Estado Venezolano y el Poder Público Municipal no ha sido la excepción.

En efecto, la Carta Magna de 1999 le atribuyó a los municipios como potestad tributaria originaria los ingresos provenientes de los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, configurándose de esta manera un nuevo sistema tributario local, inspirado en la efectiva realización de los principios de autonomía y suficiencia financiera de las entidades menores, es decir, de los municipios.

Se trata entonces de una figura tributaria nueva, de un impuesto, desvinculado formalmente de su antecesor, la “patente de industria y comercio”, a la que deroga y sustituye parcialmente.

Ello, por cuanto el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela al referirse a los ingresos de los Municipios, es cuidadoso al diferenciar las tasas por usos de bienes o servicios y las tasas administrativas por licencias o autorizaciones, del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar. En tal virtud, la norma deslinda claramente la causación del impuesto de actividades económicas con el otorgamiento del permiso o licencia denominado patente, necesario como requisito previo para el ejercicio de dichas actividades dentro de la jurisdicción de determinado municipio.

1) Naturaleza y caracteres del impuesto.

La naturaleza del impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar y sus caracteres esenciales han sido delimitados por Ramírez y otros (2000), al indicar que el mismo tiene:

“...una naturaleza especial (no administrativa), municipal (por el poder tributario a que se corresponde), categóricamente económico (como el de toda exacción fiscal), real (al gravar meramente las ‘actividades económicas’), objetivo (al desconocer, en principio, las características del sujeto pasivo, tal y como ocurría con la Patente de Industria y Comercio) y del tipo directo (dentro de la discutida clasificación que algunos autores sostienen entre lo directo y lo indirecto) al no poder tener este impuesto como objeto, so pena de colisión con otras potestades constitucionales, la circulación o consumo de la riqueza ni poder regular, dentro de los fenómenos mismos de la imposición, la traslación del importe fiscal a otros sujetos de hecho que tengan escenario en este ámbito fiscal local” (p. 92).

Parafraseando a Bulit (1997), cuando se refiere al impuesto sobre los ingresos brutos en Argentina, figura tributaria de similar naturaleza a la implementada en nuestro país por el Texto Constitucional de 1999, podemos afirmar que este impuesto es: i) real: porque recae sobre manifestaciones objetivas de riqueza, prescindiendo de considerar la situación económica del sujeto en su conjunto; ii) indirecto: porque los ingresos brutos como base imponible son una manifestación indirecta de capacidad contributiva; iii) territorial: en cuanto recae exclusivamente sobre aquellas actividades ejercidas en todo o en parte dentro del ámbito físico del ente local que lo impone; iv) general: en cuanto están sujetas a él determinadas actividades en tanto se ejerzan en un ámbito territorial; v) periódico: porque se genera por ejercicios anuales, sin que ello obste para las legislaciones impongan pagos

en períodos menores; vi) proporcional: porque mediante la aplicación de la alícuota correspondiente que es constante, se determina el *quantum* del tributo en proporción al monto de los ingresos brutos gravados o, en otros términos, porque mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada y; vii) de efecto regresivo: porque al no tener en cuenta la capacidad contributiva global del sujeto, sino solo una de sus manifestaciones indirectas, al ser constante la alícuota, a mayores ingresos disminuirá la incidencia efectiva.

B. EL HECHO IMPONIBLE

1) Consideraciones generales

Según De Araujo, el hecho imponible de la obligación tributaria constituye el "...hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo" (1964, p. 2).

En palabras de Ataliba, (1998, p.69) el hecho imponible es:

"Un hecho jurígeno (hecho jurídicamente relevante) al que la ley le atribuye el surgimiento de la obligación tributaria concreta. En términos keynesianos es un supuesto al que la ley imputa la consecuencia de causar el nacimiento del vínculo obligacional tributario.

Para que un hecho (estado de hecho, situación) sea reputado hecho imponible, debe responder íntegramente a las características previstas abstracta e hipotéticamente en la ley (hipótesis de incidencia)."

Las definiciones anteriores son perfectamente cónsonas con la acogida por el legislador venezolano en la norma prevista en el artículo 36 del Código

Orgánico Tributario, artículo que define el hecho imponible como “...el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Así las cosas, no existirá relación jurídico-tributaria sustancial sin que “...ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley”, como lo dispone el artículo 13 *eiusdem*.

Jarach (1980, pp. 136, 137), ha sostenido que el presupuesto o hecho imponible se encuentra conformado por diferentes elementos:

“Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos; en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo término la determinación subjetiva del sujeto o de los elementos del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto término, la delimitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; en quinto término la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el *quantum* de la obligación tributaria.

En este enfoque, todos los elementos subjetivos y objetivos de la relación jurídica tributaria se resumen en el único concepto del presupuesto de hecho definido por Ley”

En definitiva, el hecho imponible debe estar definido en el instrumento normativo de creación del tributo, especificando de manera integral la situación de hecho que hace nacer la obligación de pagar el tributo de que se trate.

2) Delimitación del hecho imponible en el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar.

Ordinariamente, cada ordenanza municipal al regular el impuesto de “patente sobre industria y comercio” o el propio impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar después de la entrada en vigencia del Texto Constitucional de 1999, establecían la definición del hecho imponible, por lo que había que acudir a la ordenanza respectiva de cada Municipio para conocer de que forma estaba estructurado el hecho generador del tributo.

De forma novedosa, la reciente Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en la subsección novena de la Sección Tercera denominada “Ingresos Tributarios de los Municipios”, trae una definición del hecho imponible en materia de impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar. Concretamente, el encabezado del artículo 207 de dicho texto legislativo dispone que:

“Artículo 207:

El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aún cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables.
(...)”

Del encabezado del artículo 204 parcialmente transcrito, se pueden extraer tres (3) elementos concurrentes para la realización del hecho imponible, a saber: i) ejercicio habitual; ii) en jurisdicción del Municipio; iii) de actividad lucrativa de carácter independiente;

2.1 Ejercicio Habitual:

En cuanto al primer elemento para la verificación del hecho imponible, es preciso señalar que el mero o simple ejercicio de una actividad económica individualmente considerada, no constituye un ejercicio habitual, siendo necesario entonces para el surgimiento del hecho imponible la habitualidad y consuetudinareidad en el ejercicio de las actividades económicas de que se trate, entendidas éstas como actividades de un carácter tendencialmente repetitivo, estable o continuado, con cierta dosis de permanencia en su ejercicio. Para el Diccionario de la Real Academia Española (DRAE, 2001), la habitualidad se refiere a la “cualidad de habitual”; y “habitual” es “que se hace, padece o posee con continuación o por hábito”.

Así, el legislador nacional no dejó duda acerca de que el elemento de la habitualidad en el ejercicio de la actividad económica es un requisito indispensable para la configuración del hecho imponible, a diferencia de lo que sucede en otras legislaciones como la española, donde el apartado 1 del artículo 79 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales establece como hecho imponible “el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades...”, siendo el concepto del “mero ejercicio”, una noción ampliamente discutida dentro de la doctrina del país ibérico, en relación a si es necesario el requisito de habitualidad (como sí lo es en nuestro país, según se ha visto) en el ejercicio de la actividad económica, o si, por el contrario, el calificativo de “mero” puede comprender actos aislados.

Sin embargo, aún en España donde la interpretación literal de la norma pudiese conducir a sostener que pueden ser gravados actos aislados, el elemento de habitualidad es tan consustancial con este tipo impositivo, que Ferreiro (1992) indica que su “carácter periódico, con los característicos

modos de gestión que tal carácter hace posibles, y de hecho conlleva, abonar el carácter habitual de las actividades gravadas” (p. 685).

2.2 “En jurisdicción del Municipio” (territorialidad).

Dentro del ordenamiento político-territorial venezolano, cada esfera de la distribución vertical del Poder Público, esto es, la República, los Estados y los Municipios tienen la competencia otorgada por la Constitución de legislar en el ámbito de su respectivo territorio, sin más limitaciones que las previstas en la Constitución y las leyes.

El principio de territorialidad de las leyes, se encuentra regulado dentro del campo del derecho tributario por la norma prevista en el artículo 11 del Código Orgánico Tributario, la cual dispone que:

“Artículo 11: Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

Las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, esté residenciado o domiciliado en Venezuela, o posea establecimiento permanente o base fija en el país.

La ley procurará evitar los efectos de la doble tributación internacional.”

Esto implica que la eficacia de las normas tributarias dictadas por los entes menores en el caso del impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, se extiende a las actividades

económicas realizadas en o desde la jurisdicción del respectivo Municipio, que vendrá determinada por la Ley de División Político-Territorial.

En este sentido, la territorialidad como elemento integrador del hecho imponible, constituye, en palabras de Fonrouge, (1977 citado por Evans, 1998, 97) “el sustento territorial del impuesto”, por lo cual para que el hecho generador del impuesto se configure, debe existir un vínculo efectivo y tangible entre la actividad económica desplegada y el territorio del Municipio que pretenda aplicar la exacción fiscal. En definitiva, podríamos afirmar que la jurisdicción del Municipio es el espacio de la tributación municipal.

A tales efectos, resulta importante destacar los factores de conexión de la norma tributaria con el territorio, los cuales pueden ser de carácter objetivo o subjetivo. El factor de conexión de *carácter subjetivo*, es aquel en que la norma tributaria toma en consideración la vinculación del sujeto pasivo con un espacio territorial determinado, mientras que el factor de conexión de *carácter objetivo*, es aquel en el cual la disposición normativa impositiva considera la vinculación entre el territorio y el objeto de gravamen sin tomar en cuenta la relación existente entre el sujeto pasivo y el territorio correspondiente.

Para el caso del tributo objeto de este estudio, el factor de conexión de la norma tributaria con el territorio tiene carácter objetivo, ya que la vinculación a dicha norma surge sobre el espacio territorial en y desde donde se ejecutan y perfeccionan de manera efectiva las actividades económicas del contribuyente que posea una presencia física en la circunscripción territorial de un determinado municipio, como lo indica el encabezado del artículo 207 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

Así lo reconoció la jurisprudencia para el caso del “impuesto sobre patente de industria y comercio” en la sentencia de la Sala Político-Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia, en sentencia de fecha 20 de marzo de 1986, recaída en el caso: *Ensambladora Carabobo, C.A.* (consultada en original), donde se estableció que:

“En relación con el alcance de la competencia territorial de los Municipios para recaudar el impuesto sobre patente de industria y comercio, tiene asentado esta Corte, que lo importante a los fines de la imposición de la patente de Industria y Comercio, más que el destino de la mercancía vendida es la ubicación del establecimiento comercial del contribuyente donde éste ejerce esta actividad.

(...)

De manera pues, que el hecho generador del impuesto municipal que grava la actividad comercial es el ejercicio de esa actividad lucrativa no sólo en, sino desde la localidad donde rija la Ordenanza que lo establece.

Lo determinante a los fines de la imposición, no es que las ventas se realicen en jurisdicción del legislador municipal que estableció el impuesto sino que se generen en o desde el establecimiento comercial ubicado en dicha jurisdicción”.

La Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa se había pronunciado entonces sobre la necesidad de que el contribuyente tuviese un establecimiento permanente en y desde el cual se generase la actividad económica y/o industrial sujeta al gravamen correspondiente. (Vid, Caso: Diego Ventura C.A. (DIVENCA), sentencia del 5 de agosto de 1976 y Caso: Ensambladora Carabobo, C.A., sentencia de fecha 20 de marzo de 1986 - anteriormente citada-)

No obstante lo anterior, la propia Sala Político Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia se apartó de los criterios anteriormente expresados al establecer en sentencia del 6 de marzo de 1996, Caso: Gray Tool Company de Venezuela C.A., lo siguiente:

“En criterio de esta Sala, la disposición normativa del legislador municipal del Distrito Bolívar, al consagrar la figura del contribuyente transeúnte, es decir el que no teniendo con carácter permanente su establecimiento industrial o el centro de donde ejecuta sus actos de comercio en el territorio del municipio, ejerza sin embargo en dicho territorio actividades lucrativas cualquiera sea su índole y naturaleza, radicando temporalmente su actividad comercial o parte de ella, no es violatoria del artículo 18, numeral 1º de la Constitución, norma que sólo prohíbe a los estados, como entidades territoriales de la República, crear aduanas, impuestos e importaciones, de exportación o de tránsito pero, que en modo alguno, impide que dentro de su territorio se establezcan categorías de contribuyentes, atendiendo su condición de residente (...) la figura del contribuyente transeúnte, por si mismo no atenta contra el principio de territorialidad, simplemente es contenido de una categoría de contribuyente 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.”

Afortunadamente, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia acogió la figura del establecimiento permanente como mecanismo que permitía el factor de conexión objetivo con el territorio del municipio que pretendía gravar determinada actividad. Concretamente, en la sentencia de fecha 4 de marzo de 2004, comúnmente conocida como caso “Lago de Maracaibo”, esa Sala dispuso que:

“Debe recordarse que, en materia tributaria municipal, constituyó un avance jurisprudencial la introducción de la figura

del establecimiento permanente, la cual significó un cese o mitigación de la múltiple imposición interna sobre actividades inter jurisdiccionales, precisamente porque esa noción lleva aparejada la consecuencia de que lo que termina por ser relevante no es, en todos los casos, el Municipio en el cual se ejerce la actividad, sino aquél desde donde ella se ejerce, entendido esta última expresión como atributiva de potestad impositiva a la jurisdicción en la cual el contribuyente fije una presencia física estable, desde donde ejerza la actividad (el “establecimiento permanente”).

De manera que si una empresa tiene un establecimiento en un Municipio, aunque desarrolle una actividad en otro lugar, en principio puede válidamente ser gravada por el Municipio del establecimiento permanente. Si esta norma ha sido aceptada para evitar que dos o más Municipios pretendan gravar la misma actividad económica, sin que se dé coordinación o división de base imponible entre ellos. Pretender que se debe obviar tal regla porque de su aplicación resultará que una actividad económica será gravada al menos por un Municipio –en vez de quedar completamente no sujeta en razón de que se atiende sólo al lugar en donde se ejecute– constituiría una discriminación para con otros operadores de campos petroleros que no tengan la ventaja de actuar en territorios cubiertos por aguas.

No hay, pues, razón jurídica ni lógica para excluir en estos casos la herramienta de armonización que significa el establecimiento permanente, menos aún cuando esa noción está ya arraigada en materia de tributación. Quedará al criterio del legislador nacional, cuando regule la hacienda pública municipal, proveer la definición más apropiada de “establecimiento permanente”, a los fines de la tributación municipal, ya que se trata de uno de los elementos que constituye factor de conexión con el derecho de imposición de una jurisdicción municipal, frente a otra. Reitera la Sala el criterio sostenido en sentencia del 6 de octubre de 2003, en el sentido de que la aceptación de dicho factor de conexión no significa pretender desconocer el lugar donde efectivamente se ejecuta una actividad económica como el más relevante a los fines de reconocer poder tributario a un Municipio, frente a otros que también lo disputen, pues cuando ese lugar pueda ser atribuido a una jurisdicción municipal determinada y, de la

misma manera, el ejercicio de la actividad no deje dudas acerca del lugar donde se la está ejecutando –en el caso de ciertos servicios o construcción de obras, por ejemplo- ese lugar de la ejecución de la actividad deberá ser el primordial a la hora de atribuir derecho de imposición a un municipio determinado.”

Siguiendo la recomendación explícita de la Sala Constitucional, el legislador nacional procedió a incluir dentro de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, la figura del establecimiento permanente, a los fines de atribuir a determinada jurisdicción municipal la facultad o el derecho de exigir el cobro del tributo, así como también para que operara como mecanismo de armonización tributaria.

En este sentido, el artículo 218 de la referida Ley dispone lo siguiente:

“Artículo 218

La actividad industrial y de comercialización de bienes se considerará gravable en un Municipio, siempre que se ejerza mediante un establecimiento permanente, o base fija, ubicado en el territorio de ese Municipio.”

A tales fines, el artículo 220 del texto normativo en comentarios establece qué debe entenderse por establecimiento permanente, fijándose adicionalmente, en artículos como el 221, reglas mediante las cuales se considerará que existe también un establecimiento permanente en el municipio.

2.3 Actividad lucrativa de carácter independiente.

La denominación “actividad lucrativa de carácter independiente”, puede a su vez desglosarse en tres elementos, que pueden ser definidos

aisladamente, a saber: a) actividad (económica); b) lucrativa y; c) de carácter independiente.

a) “Actividad”.

Para Bulit (1997, p. 62):

“Si la relación jurídica tributaria es el eje del derecho tributario, y el hecho imponible es el eje conceptual del tributo, la referencia al ‘ejercicio de la actividad’ es, a nuestro juicio, la noción central dentro del hecho imponible del gravamen que estudiamos; los otros elementos que lo componen, sin desconocer que revisten suma importancia, al punto que sin ellos tampoco nace la obligación, actúan como complementarios o condicionantes de éste.”

A este respecto, la jurisprudencia argentina para delimitar el elemento de la “actividad” como integrante del hecho imponible, ha establecido que: “El hecho imponible en el impuesto a las actividades lucrativas no está constituido por la actividad en sí a la que se dedica el contribuyente, con prescindencia de las operaciones materiales practicadas con habitualidad y propósito de lucro. La ley al indicar el ejercicio de cualquier actividad de las que enuncia como hecho generador del impuesto, no puede aludir sino a las acciones o actos materiales que traducen tal ejercicio.” (Cámara Nacional Civil, Sala C, fallo del 13 de diciembre de 1967.)

Así, de conformidad con lo expuesto y en atención a la definición de “actividad” que nos proporciona el DRAE (2001) en su cuarta acepción, el vocablo actividad debe entenderse como un “Conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad”.

b) “Lucrativa”.

En su acepción común, “lucrativo” se refiere a “Ganancia o provecho que se saca de algo” (DRAE, 2001). A estos efectos, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal define el carácter lucrativo de la actividad por exclusión, es decir, indica cuáles actividades no son consideradas lucrativas para el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, en los términos que de seguidas se exponen:

“Artículo 209

Para que una actividad pueda ser considerada sin fines de lucro, el beneficio económico obtenido de la actividad deberá ser reinvertido en el objeto de asistencia social u otro similar en que consista la actividad y en el caso de tratarse de una persona jurídica, que ese beneficio no sea repartido entre asociados o socios.”

Por argumento en contrario, el resto de las actividades serán consideradas como lucrativas a los efectos de la dicha Ley, es decir, como actividades generadores de un beneficio medible pecuniariamente.

c) De carácter independiente.

Se refiere la ley a la realización de la actividad lucrativa con carácter independiente, indicando que será la actividad económica desplegada por cuenta propia, sin relación de dependencia de carácter laboral o que no comporte el elemento de ajenidad, es decir, la realización de trabajo por cuenta de otro.

Nótese, que aunque la configuración del hecho imponible contenida en el artículo 207 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal se refiere a

actividad lucrativa con carácter independiente, el legislador en el caso de la definición de la actividad de servicios incorpora nuevamente esta noción, al referirse que no serán considerados servicios los prestados bajo relación de dependencia.

3) Actividades sujetas al pago del impuesto.

En este acápite nos limitaremos simplemente a transcribir los conceptos de las actividades que están enmarcadas como generadores del de la obligación tributaria en el caso del impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, contenidos en el artículo 211 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, el cual es del tenor siguiente:

“Artículo 211

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 otras 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 considerarán servicios, los prestados bajo relación de dependencia.”

Delimitadas por la Ley las actividades que son parte de la materia

imponible del impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, corresponderá entonces determinar si los servicios profesionales pueden ser incluidos dentro de las materias gravadas por este tributo, conforme a lo previsto en la Constitución y en la Ley.

C. LA FIGURA DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, DE SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR EN EL DERECHO COMPARADO.

1) ARGENTINA.

Tal y como lo indica, Bulit (1997) en Argentina el impuesto a las actividades lucrativas debe computarse como antecedente directo del impuesto sobre los ingresos brutos; (actualmente vigente) o más aún, sostiene que se trata del mismo impuesto con algunas modificaciones. Dicho antecedente “registra su aparición dentro del régimen tributario argentino en el año de 1948.” (Jarach, 1980, p. 335)

Mizrachi (1998) al referirse a la evolución de la patente de industria y comercio en Venezuela, indica que este era un impuesto similar al impuesto a las actividades lucrativas argentino. Sin embargo, resulta importante destacar, que a diferencia del sistema de repartición competencial dentro de las esferas de tributación en la distribución vertical del Poder Público, donde el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar está incluido dentro de los ingresos tributarios municipales, en Argentina el impuesto a los ingresos brutos está asignado a las Provincias, ya que los ingresos municipales se refieren esencialmente a tasas, coparticipando en lo recaudado por el nivel Provincial y Nacional.

Bulit, (1997) establece que la configuración del hecho imponible en la gran mayoría de las jurisdicciones se encuentra redactado de la siguiente

manera: “Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Capital Federal del comercio, industria, profesión oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título onerosos, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste...”(p. 59)

Como puede observarse, el conjunto de actividades descritas por la norma que establece el hecho imponible, es bastante amplia, no dejando casi actividad alguna fuera del alcance de ese precepto normativo. En atención a esa amplitud de conceptos, dentro del sistema argentino los servicios profesionales dan origen al gravamen.

En este sentido, advierte Mizrachi (1998) que en Argentina la noción de habitualidad es relevante porque la patente grava, además del comercio, la industria y los servicios ,cualquier actividad que con fin de lucro sea ejercida en forma habitual en territorio del sujeto activo del tributo.

Ahora bien, dentro de las exenciones específicas contenidas en el Título II, Parte General de la Ordenanza Fiscal de Buenos Aires sobre los Ingresos Brutos, se destaca que en el numeral 9 del artículo 94 se prevé una exención para “el ejercicio de profesiones liberales universitarias no organizado (sic) en forma de empresa “.

Resulta evidente entonces que el ejercicio de actividades de servicios profesionales forma parte de las actividades gravadas por el impuesto, pero en razón de una dispensa tributaria o, en palabras del maestro Jarach (1980), una exclusión que:

“Deriva finalmente de la naturaleza sustancial del hecho imponible, esto es de la causa jurídica del impuesto, la distinción entre las verdaderas exenciones tributarias

subjetivas, es decir, excepciones a la obligación fiscal aunque se verifique para el sujeto el hecho imponible, y las exclusiones de la obligación fiscal cuando, por la propia naturaleza del hecho imponible, éste ni siquiera puede atribuirse a una determinada categoría de sujetos.” (pp.150-151)

En esta línea de pensamiento, aunque la actividad del ejercicio de profesiones liberales hace nacer la obligación tributaria en tanto y en cuanto se verifica el hecho imponible previsto en la ley, existe una dispensa para el pago de este tributo.

2) ESPAÑA

Al pronunciarse sobre el objeto material del hecho imponible del impuesto a las actividades económicas español, Rubio de Urquía señala que el artículo 79.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales “...determina tácitamente que son actividades económicas las actividades empresariales, profesionales y artísticas” (1993, p. 65).

En cuanto a las actividades que son objeto de estudio del presente trabajo en relación con la imposición municipal, Pagés afirma que:

“Actividades profesionales. La regla 3ª,3, de la Instr. gen. se sirve de dos criterios para delimitar, en relación al IAE, el concepto de actividad profesional.

Un primer criterio es puramente formal, y, en su virtud, tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2ª. de las Tarifas. Un segundo criterio es de carácter subjetivo, y, en su virtud, únicamente podrán tener la consideración de actividades profesionales las ejercidas por personas físicas, precisándose que cuando una persona jurídica o una Entidad sin personalidad de las

previstas en el artículo 33 de la LGT ejerza una actividad clasificada en la Sección 2.^a de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.^a de aquellas.” (1993, 777)

Según Rubio de Urquía, “lo que subyace tras esta norma es, en realidad, una clara identificación de la esencia de ‘lo profesional’ con la persona física, evitando, así, que auténticas actividades empresariales pueden adoptar la forma, al menos a efectos del impuesto, de actividades profesionales” (1993, p.390)

De conformidad con lo expuesto, no existe duda que también dentro del ordenamiento jurídico español, el impuesto a las actividades económicas encuentra dentro de sus actividades gravadas, las ejercidas por profesionales.

III. POSIBILIDAD DE GRAVAR, BAJO LOS DISTINTOS CRITERIOS ACEPTADOS DE INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN, LAS ACTIVIDADES DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES CON EL IMPUESTO MUNICIPAL A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR.

1) Consideraciones generales. La interpretación de la Constitución

Pareciera innecesario detenerse a justificar, por ser pacíficamente admitido e, incluso, obvio, que todo conflicto constitucional, en concreto aquellos que constituyen el meollo de la justicia constitucional, es decir, la acción de inconstitucionalidad de alguna ley, "...es pura y simplemente el enfrentamiento de dos interpretaciones, la del legislador y la del juez." (Rubio, 1984, p. 568).

Si bien el primero, el legislador, posee la autoridad que le confiere la representación popular y es el que está comprometido en primer término en el

desarrollo de las normas y principios constitucionales y en la incorporación de éstos en el ordenamiento jurídico general; el juez constitucional ostenta la legitimidad que le confiere la propia Constitución, al preverlo como supremo intérprete de la misma, como su defensor final ante cualquier intento de violación, así como la autoridad que le otorga el Derecho, ya que sus decisiones son estrictamente jurídicas, a pesar de la carga política que supone la normativa constitucional, como reflejo del pacto político y social que sirve de base a la nación.

La manera más atinada de evitar que la distorsión que crea la justicia constitucional en el Estado Constitucional democrático se haga insoportable, es estableciendo reglas claras y constantes en la forma de interpretar la Constitución. Precisar cuáles son los métodos o parámetros interpretativos que deben usarse es el camino acertado, y al cual han acudido todos los tribunales constitucionales, para justificar sus sentencias, en especial aquellas dispares a la posición original asumida por el legislador.

En esta empresa de fijar los métodos de cómo debe el juez constitucional interpretar la Constitución, pareciera también indiscutido que los parámetros ordinarios de interpretación, utilizados para la comprensión de las leyes, no son del todo adecuados. El literal o gramatical y el histórico o de la intención del constituyente, que son los básicos en la lectura legal, como se desprende del artículo 4 del Código Civil, cuando se trata de la interpretación se complementan, o en ocasiones ceden, ante el método de interpretación sistemático o lógico y, en especial, el finalista o axiológico.

En este sentido, Romero-Muci (1994, p. 215) señala que:

“...aun en materia constitucional, el sentido gramatical de un precepto puede cambiar, modificarse o precisarse cuando se lo relaciona con uno u otros de la propia Constitución, ya que el Texto Fundamental constituye una unidad y no está integrado por preceptos aislados y dispersos, sino un todo orgánico y armónico que estructura las instituciones constitucionales. Cuando los enunciados normativos son objeto de interpretación a partir de las expresiones lingüísticas, lo importante es el estudio de la función simbólica del lenguaje y no las palabras aisladas, pues sólo las expresiones en su integridad son el soporte de un significado. Por lo tanto, no siempre tiene sentido el significado de una palabra aislada. Es preciso conocer la expresión en su integridad, así como el contexto y la situación en que se utiliza”

Bajo el mismo criterio, la Sala Plena de la extinta Corte Suprema de Justicia estableció que:

“En la técnica de la interpretación constitucional se debe evitar la interpretación estricta y literal, porque siendo la Constitución el instrumento regulador de la organización del Estado y de los límites de los poderes públicos, y el que reconoce los derechos fundamentales de la persona frente al mismo Estado, sus normas son más fuentes generales que particulares. Así se ha dicho por la jurisprudencia fundadora de la interpretación de la supremacía constitucional, que en la Constitución existe un derecho original, representado por los principios que el pueblo al adoptar su Texto Fundamental quiso orientaran su gobierno, y que por eso son permanentes, y que también deben ser los que han de privar en la técnica de la interpretación constitucional a la hora de confrontar aquél Texto con la ley (Corte Suprema de los Estados Unidos, Juez Marshall, sentencia *Marbury vs. Madison*). Es pues, dentro de esa orientación como esta Corte debe ejercer su atribución de declarar la nulidad total o parcial de las leyes porque colidan con la Constitución (ordinal 3º, artículo 215). Así se ha dicho que la Constitución es un conjunto normativo, pero no cualquier conjunto normativo, sino aquel que sustenta, fundamenta todo el resto del ordenamiento jurídico

del Estado, y por tanto, es norma de normas. Por ello es el conjunto normativo más general, sin referencia a otro sino a sí mismo, pero al mismo tiempo es norma de un ser individual, el Estado concreto, acto fundacional de éste u como tal acto con un sentido de permanencia y perpetuidad..., lo que implica que como condición de vida de un Estado concreto... las finalidades y permanencia de éste son esenciales para la Constitución que le da sustento y le sirve de fundamento, la cual debe seguir la vida misma de este ente individual, dándole coherencia y seguridad (Planchart Manrique, Gustavo. "Reflexiones sobre el Control de la Constitucionalidad y la Interpretación Constitucional", Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Discurso de Incorporación, Caracas, 1990, pág. 23).

Por su propia naturaleza la Constitución no tiende, así pues, a regular (todos) los supuestos concretos, sino a abarcar la totalidad del Estado y la totalidad del proceso integrador. Y es esta misma finalidad la que no solo permite, sino que inclusive exige del intérprete constitucional una interpretación extensiva y flexible, que difiere en gran medida de cualquier otra forma de interpretación jurídica... Lo propio y característico de las fórmulas constitucionales es justamente su elasticidad y su enorme capacidad autotransformadora y supletoria de sus propias lagunas... Una comprensión global de la regulación y de los fines constitucionales, de su sistema integrador, pero también de su intencionalidad objetiva, solamente es posible si se atiende a esta capacidad transformadora y supletoria, y a sus consecuencias en orden a la transformación y a la interpretación de las normas que componen el propio que la Constitución instaure.

...las lagunas que pueda presentar el Texto Constitucional han de completarse con los principios que lo orientan sobre todo que hacen que el cuerpo del Estado tenga una faz distinta a la de otros Estados. De allí, que por ser la Constitución, norma de normas, sus conceptos, a diferencia de la legislación ordinaria, son en gran parte generales o indeterminados... Por esto, que en la interpretación de la Constitución, 'se requiera darle especial importancia al elemento teleológico, de finalidad y propósito y su acercamiento a la vida misma del Estado' (Planchart Manrique, Gustavo. "Reflexiones sobre el Control de la

Constitucionalidad”, pág. 25). Pero también la interpretación integradora surge de la unidad sistemática que es la Constitución. Por lo que ‘la norma constitucional no puede nunca interpretarse aisladamente, sino como parte de un todo, pues es sólo éste el que puede alumbrar a la norma aislada. De ahí la importancia que han ido adquiriendo en la interpretación constitucional los Preámbulos de las constituciones, pues ellos sirven de telón de fondo y caja de resonancia de éstas y sirven de referencia a las mismas’ (Planchart Manrique, Gustavo, loc. cit., pág. 25)” (Sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia en Sala Plena, en fecha 27 de noviembre de 1990, en el caso Acacio Germán Sabino Fernández, bajo la ponencia del Magistrado Doctor Román José Duque Corredor).

No debe olvidarse, por un lado, que las normas constitucionales son abiertas y concentradas, por lo que no siempre es fácil descubrir todo su contenido con el simple significado literal de sus palabras o frases. Asimismo, que la intención del constituyente, si bien importante para descubrir el contenido y alcance de los preceptos constitucionales, no está por encima de lo que en definitiva quedó plasmado en el texto supremo ni puede impedir la adaptación de éste a los tiempos futuros. Ello da paso, como se decía, a otros parámetros interpretativos, como el sistemático y el axiológico, dado que además la Constitución es un cuerpo normativo único, un sistema, donde todas las disposiciones deben encajar perfecta, lógica y coherentemente; y tiene un sustrato sustantivo o material, representado por principios y valores superiores a cuya satisfacción debe tenderse siempre.

Visto lo anterior, la supremacía de la Constitución sobre todas las normas y su carácter central en la construcción y validez del ordenamiento jurídico en su conjunto, obligan a interpretar en cualquier momento de su aplicación –por operadores públicos o privados, por tribunales o por órganos administrativos– en el sentido que resulta de los principios y reglas

constitucionales, tanto los generales como los específicos referentes a la materia de que se trate.

En palabras de García de Enterría (1994, p. 97):

“La Constitución, asegura una unidad del ordenamiento jurídico, esencialmente sobre la base de un orden de valores materiales expresados en ella y no sobre simples reglas formales de producción de normas. La unidad del ordenamiento legal es, sobre todo, una unidad material de sentido, expresada en unos principios generales de derecho, que al intérprete toca investigar o descubrir (sobre todo al intérprete judicial). Ninguna norma subordinada –y todas lo son para la Constitución– podrá desconocer ese cuadro de valores básicos y todas las leyes deberán interpretarse en el sentido de hacer posible con su aplicación el servicio, precisamente, a dichos valores. “

La jurisprudencia de la Sala Constitucional, conciente de la dificultad de la interpretación constitucional, ha dejado claro en muchas sentencias (a las cuales se hará referencia de seguidas) que los métodos de interpretación de la Constitución pertinentes son, además del literal e histórico, el sistemático y el axiológico.

El método literal o gramatical es principalmente usado por la jurisprudencia. El que evidencia si en verdad hay un problema de interpretación y al que se recurre de ordinario, como puede evidenciarse de cualquier repaso somero a los anales de jurisprudencia. Ya desde sus primeras sentencias utilizó la Sala Constitucional la interpretación histórica u originalista, de la intención del legislador. La sentencia de 21 de enero de 2000, caso: “Domingo Gustavo Ramírez Monja”, es buen ejemplo de esto, pues se lee en su texto, como fundamento de la interpretación que se efectuó

entonces, expresiones como: "...la ratio y espíritu del constituyente en esta materia", o "...ha sido la intención de los redactores de la Carta Magna".

Al método sistemático ha recurrido en múltiples ocasiones esa Sala, y de modo decisivo. Muestra de ello es el fallo de fecha 9 de diciembre de 2002, caso: "Fiscal General de la República", donde se dice expresamente que este parámetro de interpretación es una "exigencia hermenéutica básica" en la comprensión constitucional. El mismo se describe como: "la comparación que se hace de determinada norma –incluso la propia constitucional– con el texto de la Carta Fundamental, considerado éste *in totum*. La interpretación sistemática refiere la conexión y posición de un precepto jurídico en el complejo global de la ley, norma u ordenamiento jurídico. En el método sistemático, la norma es interpretada a la luz de todo el ordenamiento jurídico, cuyo significado no resulta aislado de éste."

El método finalista o axiológico, que mira a respetar y desarrollar los principios y valores constitucionales, ha sido también de uso constante y, como el anterior, decisivo. En la sentencia de fecha 5 de abril de 2001, caso: "Francisco Encinas Verde", entre otras, fue la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia meridiana al defender que: "...la interpretación judicial de la Constitución debe ejercerse en interés del cumplimiento y efectividad de sus normas y principios axiológicos, con absoluto respeto, por tanto, de la supremacía normativa e ideológica que la Ley Fundamental efectúa sobre el Juez Constitucional."

De esta forma, pues, son estos los cuatro parámetros interpretativos de la Constitución que se usan de modo asiduo en la jurisprudencia venezolana, los cuales, está de más decir, se compadecen con el Derecho Comparado.

“No hay que olvidar que cualquier método puede coadyuvar a la búsqueda de la mejor solución a la aplicación de una norma al caso controvertido y que, si bien determinados métodos no parecen idóneos para la aplicación de las normas constitucionales, la unidad metodológica, que no la unidad del método, es una exigencia de la coherencia del ordenamiento.” (Balaguer, 1997, p. 165)

Basta que la alternativa del legislador se acomode con la conclusión que arroja alguno de estos métodos o, al menos, que no contraríe de modo flagrante los resultados obtenidos por alguno de los mismos, para que se entienda apegada al texto constitucional y, por ende, para que el juez constitucional deba ceder ante la opción política escogida por el legislador. No hace falta, entonces, que las conclusiones a que se llegue en la utilización de los cuatro métodos principales de interpretación sean concordantes para que una determinada postura legislativa sea considerada válida.

Hay que recordar que la Constitución es una norma abierta, que permite diferentes posturas en su desarrollo, las cuales corresponde asumir, con el debido coste político, al legislador; mientras que al juez constitucional lo que le corresponde es velar por que las mismas, cualquiera haya sido la opción adoptada por el legislador en su desarrollo, no se distancie insalvablemente de las normas y principios constitucionales.

Es patente, en efecto, la diferencia de actividad que despliega el legislador frente a la Constitución que la que practica el tribunal constitucional. Aquél, en su condición de representante de la voluntad popular, de órgano político que define las reglas que deben regir la sociedad, precisamente adopta con libertad cualquiera de las muy variadas opciones que el marco constitucional, amplio por naturaleza, le permite. Mientras no haya una

contradicción de la actividad legislativa frente a los postulados constitucionales, ella es válida, fiel representante del pluralismo que debe presidir una sociedad democrática. En contraposición, la posición del juez constitucional es sustancialmente diferente. Él no es un órgano político, en principio, ni tiene por función dirigir el camino de la sociedad. Su cometido principal es sólo garantizar la indemnidad de la normativa constitucional y, para ello, juzga si las diferentes actuaciones asumidas por el legislador se apegan o no a la Ley Fundamental y a delimitar el cauce por el cual debe transitar la vida democrática sin transgredir el pacto fundamental.

Mientras el legislador puede hacer todo lo que la Constitución no le impida, el tribunal constitucional dictamina solamente acerca de la trasgresión o no de las normas constitucionales en un caso concreto; y para ello hace uso de los diferentes parámetros de interpretación de la Constitución aludidos.

Tomando en cuenta lo anterior, el asunto que corresponde ahora analizar, es si el aparte 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela permite la posibilidad de pechar, como parte del impuesto a las actividades económicas, a los servicios profesionales.

Consideramos que cualquiera sea el criterio interpretativo que se adopte, conducirá claramente a asentir la constitucionalidad de la gravabilidad de los servicios profesionales. La conclusión que en este tema se alcanza en cualquier caso, sea aplicando el método de interpretación literal, el histórico, el sistemático o el axiológico, es la misma: los servicios profesionales no están excluidos de la tributación municipal, al contrario. Este examen, detallado, se efectúa seguidamente.

2) Interpretación literal del artículo 179, aparte 2, de la Constitución

El artículo 179 de la Constitución enumera cuáles son los ingresos de los municipios y, entre ellos, en el aparte 2, nombra: "los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución".

La cuestión a dilucidar en esta ocasión es si el ejercicio de profesiones liberales puede constituir parte de las actividades incluidas dentro del hecho imponible del impuesto municipal sobre actividades económicas o si, en cambio, no tiene cabida este tipo de actividad económica en la referida frase constitucional. Este punto puede resolverse aplicando el método literal o gramatical de interpretación, el cual nos conduce a la primera conclusión expuesta, que es la sostenida por el autor.

En efecto, si se busca el significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí, se encuentra que de la frase constitucional en cuestión surgen las siguientes conclusiones:

PRIMERA: Se observa que el ingreso del municipio es por concepto de un "impuesto". No se trata de una tasa, licencia o contribución, sino de un "impuesto", que constituye el pago que coactivamente hacen las personas al Estado para contribuir con los gastos públicos sin obtener una contraprestación específica y concreta y que reúne las características generalmente admitidas de legalidad, obligatoriedad, generalidad, igualdad y proporcionalidad. (Ferreiro, 1993)

SEGUNDA: Se extrae que el hecho imponible del impuesto municipal son las "actividades económicas". Alude la frase constitucional a "impuestos sobre actividades económicas". Es esta actividad el hecho que da lugar al impuesto, que lo genera.

TERCERA: Ahondando en el significado de la frase "actividades económicas", se desprende que, según el DRAE (2001), por actividades se entiende, en la acepción pertinente, el "conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad", y por económicas, lo referente a la economía, que se define, en su primera acepción, como la "administración eficaz y razonable de los bienes". Se trata, entonces, de una frase muy amplia y genérica, que engloba cualquier comportamiento de una persona que tenga naturaleza económica, de administración, obtención o producción de bienes y riquezas.

Es de observar que esta frase: "actividades económicas", no se puede reducir a otras menos amplias, como "actividades comerciales", o "actividades industriales". Si bien el comercio y la industria constituyen una actividad económica, no queda ésta circunscrita a tales especies. Es más comprensiva, general. Ni siquiera puede identificarse plenamente el término "actividades económicas" con "actividades mercantiles", que pareciera englobar las otras dos mencionadas. Y es que, según el mismo DRAE (2001), "actividades mercantiles" tendría que definirse como "el conjunto de operaciones o tareas pertenecientes o relativos al mercader, a la mercancía o al comercio", que es significado preciso del término mercantil.

"Actividades económicas", por tanto, es un concepto amplio, que comprende cualquier actividad con sustrato económico, (entendiéndolo así el legislador nacional cuando se refirió a "actividad lucrativa") que genere o traiga consigo la producción, administración e intercambio de bienes y riquezas, sea que tenga un carácter comercial o industrial, mercantil, o incluso un carácter civil.

CUARTA: La amplitud del término "actividades económicas" se ve luego corroborada si se estudia la frase constitucional según la conexión de las palabras entre sí. Luego de expresarse que el impuesto municipal es "sobre actividades económicas", pasa luego a enumerarse el carácter material de tales actividades comprendidas, es decir, las especies que engloba aquel género. Continúa el precepto constitucional, en seguida, enumerando o enunciando aquellas actividades económicas comprendidas: "comercio, industria, servicios, o de índole similar".

La amplitud de esta enumeración es elocuente. Ello, no solamente porque realiza una buena clasificación de las actividades económicas según la naturaleza o sustancia de la operación o tarea con sustrato económico, sino en especial por la alusión final, abierta, a cualquier otra actividad "de índole similar", que apunta a la comprensión final de cualquier otra actividad económica no incluida ya directamente en las especies anteriores. También hay que resaltar la separación de los vocablos mediante "comas", lo que indica claramente la autonomía conceptual que le quiso otorgar el constituyente a cada una de las palabras.

QUINTA: La utilización, en la enumeración de las diferentes "actividades económicas", de la preposición disyuntiva "o", según un análisis literal o gramatical del texto, evidencia que se trata, efectivamente, de una enumeración alternativa. No puede interpretarse la frase constitucional como que la actividad económica, para ser considerada hecho imponible del tributo municipal, debe ser, al mismo tiempo, concurrentemente, comercial, industrial y de servicio. Se alude a una enumeración alternativa que más que precisar el significado del género, a saber: "actividades económicas", lo describe; sin que por ello pueda limitarse a tales especies.

SEXTA: La enumeración disyuntiva de actividades englobadas en el género "actividades económicas" denota, asimismo, que se trata tal listado de una relación de actividades similares, pero no de las mismas previamente nombradas. Son actividades diferentes, unas de otras, que han utilizado para distinguirse un parámetro material, es decir, referente a la naturaleza de cada una de tales actividades económicas.

No es válido, por consiguiente, atribuir a las diferentes actividades nombradas el significado de las anteriores. La conexión de las palabras entre sí apunta a la diferenciación entre ellas. Cada palabra expresa una actividad económica distinta y separada. Esto se observa en especial con el término "servicios", que claramente no podría referirse a servicios industriales o comerciales, que estarían de hecho comprendidos en las alusiones a la "industria" y al "comercio".

SÉPTIMA: Lo anterior es así, además, porque las expresiones de "industria", "comercio" y "servicios" comprenden, por su propio significado, el ejercicio de actividades diferentes, con autonomía conceptual, como lo comprendiera el Legislador en el artículo 208 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Hay una diferencia entre "comercio" e "industria". En éstas, como se verá, quedan comprendidas junto con las labores de producción, manufactura y de intercambio comercial, la prestación de servicios industriales y comerciales, es decir, en general, de servicios mercantiles. El concepto de "servicios", por tanto, se colige distinto y autónomo frente a los de "industria" y "comercio".

Ciertamente, cuando se habla de "industria" se expresa el "Conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales". Así es definido por el DRAE

(2001). Es de destacar que allí, expresamente, se enumera como industria algunos servicios, como el transporte de productos naturales.

En la definición de "comercio", por su parte, además del significado ordinario que trae el DRAE (2001) como "Negociación que se hace comprando y vendiendo o permutando géneros o mercancías", pareciera preciso acudir a la definición de "actos de comercio" que efectúa el Código de Comercio, en el artículo 2º. Allí se enumera, junto con actividades propiamente de intercambio de bienes, otras que suponen la realización de obligaciones de hacer, la prestación de servicios. Los ordinales 9º, 15º y 20º, expresamente, enumeran como "actos de comercio" los siguientes servicios comerciales: El transporte de personas o cosas por tierra, ríos o canales navegables; las operaciones de corretaje en materia mercantil; los fletamentos para la navegación; entre otros.

Del significado de los términos "industria" y "comercio", por ende, se extrae que abarcan tanto operaciones de manufactura e intercambio comercial, propiamente tal, como aquéllas que representan servicios imprescindibles para el ejercicio de la industria y la ejecución de prestaciones de hacer, de servicios, a cambio de un precio o bien. Las actividades de "industria" y "comercio", en fin, comprenden la realización de obligaciones de hacer, es decir, cualquier tipo de servicio comercial e industrial.

Por ello es que, en el caso concreto de la alusión a la actividad económica de "servicios", desde una perspectiva literal, no es posible reducirla a la nada y englobarla en los conceptos previos de industria y comercio y simplemente aparejarla o conjugarla con los términos de "industria" y "comercio". "Servicios", necesariamente, debe referirse a otro tipo de actividad económica, y en este sentido es útil acudir de nuevo al DRAE

(2001) y observar que, con tal término, además de la "acción y efecto de servir", se expresa, desde una acepción económica, aquella: "Prestación humana que satisface alguna necesidad social y que no consiste en la producción de bienes materiales".

Los "servicios", pues, son cualquier prestación humana que satisface alguna necesidad social. No solamente la satisfacción de necesidades comerciales. Tampoco es servicio la producción de bienes materiales, que queda incluido en el término "industria". Es más amplio, llegando a abarcar los servicios diferentes a los industriales y comerciales, como los de naturaleza civil, como los oficios y servicios de profesionales. En expresión de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, "servicios" se refiere a toda aquélla (actividad) que comporte, principalmente, prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual.

"Industria", "comercio" y "servicios", en conclusión, son actividades distintas y separadas. Todas entran en el concepto general de "actividades económicas", pero no deben, desde una interpretación literal, fundirse en un solo concepto, u otorgándosele primacía a los conceptos de "industria y comercio" en detrimento del término "servicios".

OCTAVA: La amplitud en el establecimiento del hecho imponible del impuesto municipal sobre actividades económicas se observa, como se decía, de la expresión "o de índole similar", usada al final de la enumeración. De allí se extraen dos conclusiones:

La primera, que tal enumeración responde a una clasificación en razón de la naturaleza, carácter o "índole" de la actividad económica. Esto viene a reforzar la conclusión precedente, en el sentido de que cada expresión alude

a una actividad diferente por su naturaleza, aunque sean todas, en última instancia, "actividades económicas".

La segunda, que se ha dejado abierta la posibilidad de incorporar, además de las nombradas expresamente, cualquier otra actividad, que no sea de carácter industrial, comercial o de servicios, que cumpla sin embargo con el sustrato económico de las anteriores. No se refiere, tal cláusula abierta, a actividades que deban incluirse en las previas, sino a otras distintas, "similares" en cuanto a su componente económico pero diferente en cuanto a su carácter o naturaleza. La "," que separa la enumeración, y que deja aparte la frase aludida: ", o de índole similar," es demostrativa de que ésta está aludiendo directamente al género, al hecho imponible del impuesto municipal, es decir, a las "actividades económicas", y no a la enumeración inmediatamente precedente.

Y es que una interpretación diferente a tal apostilla final, en el sentido de entender que con la frase: "o de índole similar" se hace referencia también a actividades industriales, comerciales o de servicios industriales o comerciales, dejaría tal acotación final sin utilidad alguna (porque no agregaría nada a lo ya dicho) y, en definitiva, sería tanto como reconocer la falta de técnica de la Constitución, el absurdo de la norma y, más aún, la idiotez del constituyente.

NOVENA: La amplitud en la confección del hecho imponible del impuesto municipal, por último, se ve ratificada por la parte final de la frase en cuestión, que establece: ", con las limitaciones establecidas en esta Constitución", la cual circunscribe de modo exclusivo a la Constitución, y no a ninguna ley ni acto jurídico de inferior jerarquía, los límites a la potestad tributaria originaria que está reconociéndose a los municipios.

En conclusión, una interpretación literal o gramatical de la frase constitucional en cuestión arroja con claridad meridiana que el impuesto municipal tiene como hecho imponible las "actividades económicas", que es un concepto amplio que incluye cualquier actividad con sustrato económico, sea cual sea la naturaleza de la misma, es decir, industrial, comercial, de servicios o cualquier otra. No hay razón, desde esta perspectiva interpretativa, para que queden excluidos del hecho imponible del impuesto municipal cualquier actividad que signifique o contenga cualquier tipo de incidencia en el plano económico.

La prestación de servicios profesionales, que supone el pago por quien los necesita de montos de dinero o bienes en concepto de honorarios profesionales, está indudablemente incluida como hecho imponible del impuesto, incluso de un modo expreso, en la actividad calificada de "servicios".

La constitucionalidad de la inclusión de la actividad de prestación de servicios profesionales dentro del hecho imponible desde este parámetro de interpretación, está, entonces, totalmente justificada.

3) Interpretación histórica o de la intención del constituyente del artículo 179, aparte 2, de la Constitución.

Otro método de interpretación de la Constitución al cual es pertinente acudir para desentrañar el significado del texto finalmente aprobado es el histórico, originalista o de la intención del constituyente.

En el punto que nos atañe es especialmente clarificador un repaso de la tramitación que siguió en la Asamblea Nacional Constituyente el aparte 2

del artículo 179 de la Constitución, en concreto en la consagración definitiva del impuesto municipal sobre actividades económicas.

De las discusiones que se llevaron a cabo en la Asamblea, incluso en la Comisión sobre la Forma de Estados y Asuntos Municipales y otras Entidades Federales, se puede observar que la intención del constituyente, que finalmente quedó plasmada en su obra, fue la de cambiar la existente "patente de industria y comercio" por un impuesto municipal mucho más amplio y extensivo que tuviera como hecho imponible cualquier tipo de actividades económicas, cualquiera sea la naturaleza de la misma.

En efecto, el examen de este punto en la tramitación constituyente debe iniciarse con la elaboración del primer borrador de la disposición que finalmente quedó plasmada en el artículo 179, aparte 2, de la Constitución.

Dicho primer esbozo se debe a la referida Comisión sobre la Forma de Estados y Asuntos Municipales y otras Entidades Federales, que fue la encargada de redactar todos los preceptos que componen hoy el Título IV, Capítulo IV, "Del Poder Público Municipal", de la Constitución.

En el Informe final de esa Comisión (consultado en el Sistema Autónomo de Información Legislativa de la Asamblea Nacional, "SAIL"), en materia de los ingresos de los municipios, se expresa inicialmente que se ha buscado consagrar un sistema lo suficiente amplio y generoso para que pudieran aquéllos dar cumplimiento a las competencias y servicios que constitucionalmente le son exigidos. Pretendieron los constituyentes, además, proponer disposiciones que en cada caso fueran acordes con tal propósito y que fueran a la vez lo suficientemente claras, en cuanto a su extensión, para evitar que por vía interpretativa se disminuyeran sin fundamento los ingresos

originalmente pautados a los mismos. Textualmente, al afrontarse el punto, en el referido Informe se expresa que en los artículos propuestos: "...se establecen principios que tienden a cerrar las brechas de la interpretación que en un momento dado pueden dejar sin efecto las previsiones constitucionales de dotar al Municipio de un sistema financiero y fiscal a tono con las exigencias prestacionales que está llamado a satisfacer."

No querían los constituyentes miembros de la Comisión que los ingresos de los municipios, previstos ampliamente para garantizar el cumplimiento de sus fines, pudieran ser luego reducidos por vía de interpretación.

Con esa salvedad, al referirse al impuesto objeto de este análisis, el Informe literalmente sostiene: "Respecto al primer planteamiento, se recurre a una *fórmula expansiva* de la actual potestad de imposición sobre industria y comercia, para caracterizarla como 'impuesto sobre actividades económicas', sin perjuicio de las exenciones generales que se incluyan en el régimen general de la Hacienda Pública..."

La intención de la Comisión, pues, fue clara: la denominada "patente sobre industria y comercio" pasaría a caracterizarse en adelante, más ampliamente, como un "impuesto sobre actividades económicas".

Este cambio que contrasta con la Constitución de 1961, queda recogido en la propuesta de la Comisión, sometida a discusión en la Asamblea Nacional Constituyente, que literalmente, en lo que es ahora el aparte 2 del artículo 179 constitucional, indicaba:

“Artículo .- Los municipios tendrán los siguientes ingresos:

(omissis)

2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios, los impuestos sobre actividades económicas, sobre inmuebles urbanos y sobre transacciones inmobiliarias...”

Esa propuesta fue debatida en la Asamblea Nacional Constituyente en fecha 2 de noviembre de 1999, en primera discusión. Allí, el constituyente Segundo Meléndez, en nombre de la Comisión sobre la Forma de Estados y Asuntos Municipales y otras Entidades Federales y antes de que pudieran los demás miembros de la Asamblea presentar observaciones, propuso algunos cambios al precepto que afectó la frase en cuestión. Concretamente, en el segundo aparte se incorporó lo siguiente: "Las tasas por el uso de sus bienes y servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; impuestos sobre actividades económicas de naturaleza industrial, comercial y de servicios; impuesto sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos..."

En esa misma sesión, de fecha 2 de noviembre de 1999, hubo una intervención del constituyente Claudio Fermín, quien se refirió en concreto a este impuesto municipal. Su intención fue clara: evitar una denominación que pudiera dar pie a interpretaciones restrictivas de las actividades económicas que constituyan el hecho imposible del impuesto. Su propuesta, teniendo por objeto evitar la exclusión de las actividades que realicen las empresas petroleras, era específicamente que se consagrara en la Constitución solamente que dicho impuesto sería sobre "actividades económicas", sin alusión a la naturaleza de ésta. Textualmente, dicho constituyente expresó:

"(omissis)

Este artículo 194 dice que pagarán impuestos las actividades económicas industriales o comerciales. No comprendo la necesidad que tengamos los constituyentes de detallar esta materia. Soy partidario simplemente de colocar allí: 'actividades económicas' y punto, porque este es el atajo que están esperando las grandes inversiones petroleras para cumplir con uno de sus sueños de décadas, señor Presidente, que es evadir los impuestos municipales.

(omissis)

Por lo tanto quiero sugerirle a la Comisión o a los señores constituyentes, cualquiera sea el caso que el ciudadano Presidente resuelva, o remitirlo a la Comisión o votarlo, que no entremos a detallar qué tipo de actividades económicas han de pagar patentes municipales. No tenemos por qué ahorcar a los municipios diciendo que son actividades industriales o de servicio o comerciales, simplemente actividad económica.

Cualquier persona, natural o jurídica, que en un municipio tenga una inversión y que por ésta tenga una ganancia lícita, debe contribuir con los servicios públicos de dicho municipio a través de una patente. Por lo tanto, mi propuesta es que suprimamos después de la palabra "económicas", cualquier tipo de especificidad o cualquier tipo de apellido, porque eso a la larga va en detrimento de las decenas de municipios petroleros que han tenido esa espada de Damocles de las empresas petroleras que han buscado evadir impuestos municipales. Esa es mi proposición. Es todo." (Debates de la Asamblea Nacional Constituyente, 1999)

Como puede verse, la propuesta del constituyente Claudio Fermín fue clara: miraba a la extensión definitiva del hecho imponible del impuesto municipal en cuestión y a evitar que al referirse a diferentes naturalezas de actividades económicas en concreto pudiera luego realizarse una interpretación restrictiva, que dejara por fuera otras actividades que produzcan alguna "ganancia lícita". La idea, en concreto, es que cualquier

persona, natural o jurídica que ejerciera su actividad económica en un municipio contribuyera, por este impuesto, en sufragar los servicios públicos a que éste está obligado prestar.

Esta proposición, si bien no literalmente, fue acogida por la Asamblea en la misma sesión de 2 de noviembre de 1999, como se desprende de la participación posterior del constituyente Segundo Meléndez, quien en nombre de la Comisión sobre la Forma de Estados y Asuntos Municipales y otras Entidades Federales expresó: “En relación con el planteamiento del constituyente Claudio Fermín, considero que la actividad petrolera es industrial y que está incluida acá, pero en general creemos que el concepto de ‘actividad económica general’ envuelve todo lo que aquí está expresado y la Comisión acoge la idea de sustituir ‘...industrial, comercial y de servicios...’ por ‘...actividad económica de carácter general...’”

De este modo quedó aprobado el aparte 2 del que sería luego el artículo 179 constitucional en primera discusión por la Asamblea Nacional Constituyente.

La segunda y última discusión se llevó a cabo en fecha 13 de noviembre de 1999. El constituyente Segundo Meléndez, en nombre de la Comisión aludida, propuso un cambio en el referido precepto que atañía concretamente al impuesto en cuestión. La propuesta de dicho constituyente y la explicación de la modificación, que fue luego aprobada para dejar la formulación del impuesto municipal como quedó definitivamente contemplada en la Constitución, fue la siguiente:

“Siguiendo artículo, ciudadano Secretario.

EL SECRETARIO.- (Lee):

Proposición del constituyente Segundo Meléndez: Se propone una modificación del numeral 2 del artículo 194, así: 'La tasa por el uso de sus bienes o servicios, la tasa administrativa por licencia o autorización, los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar con las limitaciones establecidas en esta Constitución, impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos...'

EL PRESIDENTE.- En consideración. Tiene la palabra el constituyente Segundo Meléndez.

CONSTITUYENTE MELÉNDEZ (SEGUNDO).- Ciudadano Presidente, colegas constituyentes. La modificación aquí consiste en precisar el contenido de unos de los términos utilizados en el numeral 2 que el de actividades económicas y precisar de industria, comercio, servicios y de índole similar con las limitaciones que establezca la Constitución.

Estas limitaciones están referidas a un artículo que ya aprobamos, en el cual se establece que el Poder Nacional tendrá facultad de reglamentar toda la cuestión tributaria de los estados y los municipios. Esta idea es la de precisar mejor el contenido de esa parte del artículo, porque en los términos en que estaba expresados simplemente como actividades económicas, se iban a producir interpretaciones diversas que podían afectar lo que es hoy la hacienda fundamental de los municipios.

Es todo." (Debates de la Asamblea Nacional Constituyente, 1999)

Como puede verse, la intención de los constituyentes en torno al contenido y alcance del impuesto municipal sobre actividades económicas quedó plasmada en los debates de la Asamblea Nacional Constituyente de modo inequívoco. No fue en ningún momento controvertida en cuanto a su esencia, ya que todos los que intervinieron sumaron esfuerzos por buscar una

formula lo suficiente amplia y extensa que englobara, como hecho imponible del impuesto municipal, cualquier actividad económica, sin importar su naturaleza. La idea de fondo, como la expresó el constituyente Claudio Fermín, era que cualquier persona, natural o jurídica, que realizara actividades económicas de cualquier índole en un municipio, contribuyera con los gastos que apareja la prestación de los servicios públicos a que están éstos obligados por la propia Constitución. La discusión, en fin, se tornó en la búsqueda de una formula para calificar el impuesto lo suficiente amplia, que pusiera el énfasis en la “actividad económica” y, por ello, luego de pensar evitar cualquier calificativo de tal concepto general, se resolvió, en procura de tal amplitud y de evitar interpretaciones restrictivas, utilizar la frase: “los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución”. Así quedó plasmado en la Constitución, aprobada por el pueblo.

La intención del constituyente, en conclusión, no deja lugar a dudas. Se debatió sobre la fórmula a usar para describir al nuevo impuesto municipal, sucesor de la patente de industria y comercio, con la finalidad de que no fuera el mismo restringido a unos determinados tipos de actividades económicas con exclusión de otros. Desde la Comisión de la Asamblea encargada de redactar el precepto se evidencia esa intención extensiva y la preocupación por las futuras preocupaciones restrictivas que podrían presentarse. La frase escogida para calificar el impuesto municipal, al final, que fue aprobada por la mayoría por consenso, recoge perfectamente tal visión, como se evidencia, además, de la interpretación literal o gramatical que más atrás se realizaba.

Restringir el hecho imponible del impuesto municipal sobre actividades económicas a unas concretas clases de actividades, como las industriales y comerciales, y excluir otras por vías de interpretación, cuando no sea la

propia Constitución la que permita tal exclusión, es contrariar no solamente el texto de la Constitución sino, en especial, la intención clara de los constituyentes, expresada, como ha podido observarse del recuento de los debates pertinentes, de modo expreso, pacífico y contundente.

4) Interpretación sistemática o lógica del artículo 179, aparte 2, de la Constitución

La interpretación sistemática, lógica o contextual de la Constitución parte de entender a ésta como una unidad, un sistema íntegro y coherente, y consiste en verificar el encaje del significado y alcance de alguno de sus preceptos con el resto de las normas y principios constitucionales. Cualquier interpretación que contradiga otras previsiones constitucionales, que evidencie una falta de coherencia en el texto constitucional, debe ser desechada en beneficio de aquéllas que permitan mantener su unidad y conexión.

Pues bien, en el asunto que concierne, de dilucidar el contenido y alcance del artículo 179, aparte 2, de la Constitución, en lo relativo al impuesto municipal sobre actividades económicas, y determinar si el ejercicio de profesiones liberales puede incluirse como hecho generador del mismo, una interpretación sistemática conduce a ratificar la extensión de tal precepto constitucional y su correspondencia, en tal entendimiento omnicomprendivo de todo tipo de actividad económica como hecho imponible del impuesto, con el resto de las normas y principios constitucionales relacionados.

De esta manera, al hacer un estudio sistemático del alcance del impuesto municipal en estudio, con el fin de verificar si la actividad económica de servicio profesional está comprendida en el mismo o si, por el contrario,

debe ser excluida, se pueden extraer dos conclusiones: la primera, que no hay ningún artículo o principio constitucional que procure una exclusión de los servicios profesionales como hecho imponible del impuesto; la segunda, que, al contrario, varios preceptos y principios constitucionales apuntan a la inclusión irrestricta, sin reparo alguno, de los servicios profesionales como hecho generador del tributo municipal. En efecto:

PRIMERO: Como se ha indicado, la Constitución establece como ingreso de los municipios: "los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución".

De la lectura inicial de este precepto se puede concluir que el hecho imponible de dicho impuesto municipal es el ejercicio de actividades económicas, sean éstas de industria, comercio, servicio, o de índole similar, por lo que, en principio, cualquiera persona que tenga en el municipio un establecimiento que suponga la obtención de bienes y riquezas está obligado a contribuir tributariamente. Dado el carácter amplio y extensivo de dicha fórmula, abarcaría inicialmente y sin mayores contratiempos una actividad económica de carácter no mercantil, como la prestación de servicios profesionales, que tiene una naturaleza netamente civil; en especial cuando se alude expresamente en la formulación del impuesto municipal al término "servicios".

Ahora bien, esta conclusión inicial que procura la inclusión de la actividad económica de servicios profesionales como hecho imponible del impuesto municipal, que surge de una interpretación literal, no necesariamente será válida si la tributación por servicios profesionales está luego prohibida expresamente por otras normas constitucionales o no se

compadece, aún de modo implícito, con algunas de éstas o cualquier principio constitucional. De hecho, la frase constitucional que prevé el impuesto municipal dice que deberán considerarse "...las limitaciones establecidas en esta Constitución".

En este momento, cuando el intérprete, a los fines de corroborar el alcance del referido impuesto municipal, pasa a revisar el contexto constitucional, se encuentra que no existe ninguna norma ni principio constitucional que prohíba o excluya de modo expreso o implícito tales los servicios profesionales como hecho generador del tributo.

Lo primero que se observa es que no hay en la Constitución algún precepto que de manera expresa establezca tal exclusión de los servicios profesionales. Las limitaciones a este impuesto municipal que la Constitución prevé, en todo caso, está expresada en el artículo 156, numeral 13, donde se autoriza al legislador nacional a dictar una legislación de coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias. En este precepto, de hecho, estaba precisamente pensando el constituyente cuando incorporó a la fórmula del impuesto municipal en estudio la coletilla final, de las limitaciones constitucionales (véanse los debates de la Asamblea Nacional Constituyente de fecha 13 de noviembre de 1999, antes reseñados). Sin embargo, ni siquiera a través de tal legislación futura podría excluirse válidamente como hecho imponible del impuesto municipal determinadas actividades económicas y, mucho menos, la de servicio profesional, ya que tal habilitación constitucional al legislador nacional se circunscribe a definir "principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales", y no podría excluir de modo absoluto una determinada clase de actividades económicas del impuesto municipal, porque ello representaría una trasgresión o

disminución ilegítima de las potestades tributarias que la propia Constitución otorga a los municipios.

En definitiva, no hay disposición constitucional que excluya expresamente a los servicios profesionales del pago del impuesto municipal sobre actividades económicas. Las limitaciones constitucionales previstas no llegan, en ningún momento, a la exclusión del mismo, como hecho imponible, de determinadas actividades económicas.

Ahora bien, del mismo modo, tampoco hay norma o principio constitucional que, así sea de modo tácito, venga a justificar la exclusión de los servicios profesionales del impuesto municipal.

El hecho de que los profesionales desarrollen a fin de cuentas una actividad económica, si bien de carácter civil, y gracias a ella obtienen beneficios económicos, es motivo suficiente para que, en vista del ejercicio habitual de una actividad lucrativa, colaboren con los gastos municipales, del mismo modo que los industriales y comerciales y afines. No hay diferencia constitucional, en este punto, entre los industriales, los comerciales o los profesionales, ya que todos ellos realizan una actividad de carácter económico y están obligados en la medida de sus capacidades a contribuir con las cargas públicas.

La única previsión de la Constitución que trata sobre el ejercicio de las profesiones liberales es el artículo 105 y la Disposición Transitoria Décima Quinta. Respectivamente, establecen:

“Artículo 105. La ley determinará las profesiones que requieren título y las condiciones que deben cumplirse para ejercerlas, incluyendo la colegiación.”

“Decimoquinta. Hasta tanto se apruebe la legislación a que se refiere el artículo 105 de esta Constitución, se mantendrá en vigencia el ordenamiento jurídico aplicable antes de la sanción de esta Constitución.”

Puede observarse que la primera disposición, el artículo 105, se refiere a que será la ley nacional la que determinará las profesiones que requieran título y las condiciones para su ejercicio, incluyendo la colegiación. Ello es coherente por ser la ley nacional la habilitada para regular los derechos constitucionales, como el de libre desenvolvimiento de la personalidad y libre ejercicio de la profesión. No obstante, carece de relación esta previsión con la potestad tributaria de los municipios sobre la actividad económica que desempeñen los profesionales. Una cuestión es la regulación, la legislación que reglamente alguna materia, y otra muy diferente es que tal materia, por mandato constitucional, pueda estar sometida al pago de tributos municipales o estatales.

Lo anterior, perfectamente lógico, ha quedado definitivamente dilucidado con la Constitución vigente, ya que, si seguimos haciendo uso del método sistemático de interpretación constitucional, debemos hacer estación en el artículo 180 de la Ley Fundamental, que en su primer párrafo dispone: “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.”, interpretación la cual quedara irremediabilmente avalada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en el caso “Lago de Maracaibo”, anteriormente citado.

Que sea la ley nacional la que deba regular el ejercicio de las profesiones liberales, por consiguiente, no va en desmedro de las potestades

tributarias de los municipios. De hecho, a partir de esta Constitución, no puede quedar duda alguna. Lo que no podrán hacer las ordenanzas municipales es establecer requisitos adicionales a los profesionales liberales que tiendan a regular su profesión, ya que estarían invadiendo competencias del Poder Nacional, pero ello en nada se relaciona con el *quid* del asunto de la potestad tributaria originaria del municipio sobre la prestación de servicios profesionales.

El segundo precepto aludido lo que hace es reconocer la vigencia de la legislación nacional sobre las profesiones liberales de fecha previa a la Constitución, en todo aquello, claro está, que no haya sido derogada por la entrada en vigor de ésta.

En fin, no hay norma ni principio constitucional alguno que contemple de modo expreso o justifique, aunque sea implícitamente, la exclusión de los servicios profesionales como hecho imponible del impuesto municipal sobre actividades económicas.

SEGUNDO: Pero es que más allá de lo expresado, de la inexistencia en la Constitución de una exclusión expresa o implícita de los servicios profesionales como hecho generador del impuesto municipal sobre actividades económicas, varias normas y principios constitucionales se oponen de manera categórica a tal sustracción. El pago de tributo municipal por el ejercicio de tal actividad económica de carácter civil, ciertamente, pareciera encontrar apoyo en varios artículos y principios constitucionales.

Quizá el más importante de destacar sea el artículo 21 de la Constitución, que prevé el principio fundamental de igualdad, que alcanza, junto con la prohibición de discriminación por razón de sexo, credo, raza o

condición social, cualquier tratamiento desventajoso que se otorgue a una persona o a un grupo social frente a otra u otros que estén en una situación de hecho y jurídica semejante (vid., entre otras, sentencia de la Sala Constitucional de fecha 20 de febrero de 2001, caso: "Mohamad Kamvar", donde se dijo, parca pero certeramente, que una violación del derecho de igualdad se configura "cuando se trata de forma desigual a los iguales").

Siendo que no existen diferencias de peso entre los industriales y comerciantes y los profesionales en el punto que nos interesa, pues cada uno a fin de cuenta termina por generar en el ejercicio de su actividad habitual lucro, sea ésta su finalidad principal o secundaria, no hay razones válidas para que a uno de ellos, los profesionales, se les excluya del pago de impuestos municipales por la actividad económica que realizan. El trato preferencial que se otorgaría de lo contrario a dicho grupo social, por injustificado, pone en desventaja, perjudica, a los otros contribuyentes, en detrimento del principio de igualdad y, más aún, de los derechos de éstos a no ser perjudicados por tratos discriminatorios.

El artículo 21 de la Constitución, pues, avala la interpretación amplia y extensiva de las actividades sujetas al impuesto municipal sobre actividades económicas y la inclusión, entre éstas, de la actividad económica de servicio que prestan los profesionales.

También en franco respaldo a esta postura se encuentra la regulación constitucional sobre la materia tributaria, concretamente, los principios básicos de la justa distribución entre las cargas públicas, que debe tomar en consideración la capacidad contributiva de los contribuyentes (que en el caso del impuesto a las actividades económicas es una medición indirecta, pero medición al fin), y el de la generalidad de los tributos. Tales principios se

contemplan en los artículos 316 y 317 de la Constitución, que literalmente, establecen:

"Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos."

"Artículo 317. No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

(omissis)"

Ambos preceptos, al consagrar los principios de justa e igualitaria distribución de las cargas públicas y de generalidad de los tributos, sirven para confirmar la concepción extensiva del impuesto municipal sobre actividades económicas y la incorporación como hecho imponible de cualquier actividad que sea capaz de generar riquezas (lucro), como es el ejercicio de las profesiones liberales.

Al ser obvio que los profesionales obtienen beneficios económicos por sus servicios civiles, y observar que los municipios están habilitados constitucionalmente para gravar el ejercicio de las actividades económicas que se desarrollen en sus circunscripciones, es concluyente que éstos en la medida de la obtención de ingresos brutos deben colaborar con los gastos públicos y que el tributo municipal, con base en el principio de generalidad y justicia, debe exigirse a todas las personas o grupos sociales por igual.

Por último, otro precepto constitucional que apoya esta inclusión es el que consagra la autonomía del municipio en materia fiscal, a saber, el 168. Éste, junto con los artículos 178, 179 y 180, avalan el uso pleno por los municipios de las potestades tributarias y execra cualquier interferencia de los poderes públicos al margen de la Constitución.

Esta autonomía financiera municipal, que procura dotar a los municipios de los medios suficientes para que, como entidades político-territoriales primarias, atiendan las necesidades de la población, avala también la comprensión extensiva de su potestad tributaria sobre las actividades económicas, que es la que surge, como se ha visto, de una lectura literal, histórica y sistemática de la Constitución.

En conclusión, de una interpretación sistemática, lógica o contextual no queda duda alguna acerca del acomodo con el ordenamiento constitucional de una concepción amplia y onmicomprensiva de la formula utilizada en el segundo aparte del artículo 179 de la Constitución para describir el impuesto municipal sobre actividades económicas. Es plenamente coherente que todas las actividades económicas, incluyendo la prestación de servicios profesionales, se constituyan en hecho imponible de dicho impuesto municipal.

De hecho, su exclusión, no fue advertida por el legislador municipal, ya que no existe disposición alguna en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal que conlleve a pensar que los servicios profesionales están exceptuados del pago del impuesto municipal.

5) Interpretación finalista, teleológica o axiológica del artículo 179, aparte 2, de la Constitución.

Dado que la Constitución es mucho más que un sistema normativo de carácter organizativo y de procedimiento, al extremo de que en la actualidad nadie discute que su principal virtud es establecer las bases materiales o sustantivas del comportamiento de los poderes públicos y de las personas, la interpretación de sus disposiciones debe pasar por un examen que permita verificar si están dispuestas las normas que de ellas se extraigan con los valores y principios superiores llamados a dirigir al Poder y la sociedad.

Ésta es la base de la interpretación teleológica, axiológica o finalista, que se utiliza normalmente como medio de control, para ratificarla o desecharla, de la interpretación literal que se hace inicialmente de las disposiciones constitucionales.

En el caso que nos concierne, se observa que la frase constitucional analizada es la que prevé el impuesto municipal sobre actividades económicas y, ello, a los efectos de dilucidar si debe incluirse como hecho imponible del mismo la prestación de servicios profesionales.

En la búsqueda de principios o valores constitucionales que puedan incidir en el alcance o extensión de la frase constitucional en cuestión, contenida en el aparte 2 del artículo 179, salen a la palestra tres de máxima relevancia, la separación de poderes, la justicia y la igualdad. El primero refuerza la propensión a la consolidación de la descentralización territorial y funcional; el segundo, de máxima importancia general, repercute de modo inmediato en el sistema tributario, mediante la exigencia de una igualitaria distribución de las cargas públicas y de la generalidad de los tributos; el tercero, impide situaciones materiales de injusticia y es la razón por la cual, en materia tributaria, se ordena constitucionalmente que la contribución en las

cargas públicas debe ser justa y, a tales efectos, que debe atender siempre a la capacidad contributiva de las personas.

Estos tres valores supremos del ordenamiento constitucional, y sus derivados, avalan la postura en cuanto al alcance del impuesto municipal sobre actividades económicas y la inclusión en el mismo de la actividad económica de servicios profesionales. En efecto:

PRIMERO: El principio de separación de poderes supone que, si bien todos los órganos a los que incumbe el ejercicio del Poder Público colaborarán entre sí en la realización de los fines del Estado, cada una de las ramas que componen a éste tiene sus funciones propias (artículo 136 de la Constitución).

El municipio, entre éstas, es de vital importancia, ya que según el artículo 168 *eiusdem*, constituye "la unidad política primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de esta Constitución y de la ley" (Resaltados añadidos).

El principio de separación de poderes está acompañado en el ordenamiento constitucional con el del reconocimiento de la autonomía municipal y la profundización de la descentralización, pues pareciera haber la conciencia de que una de las maneras de asegurar la satisfacción de las necesidades de la población es dando poder a los municipios, que son las entidades públicas que más cerca están de los individuos, que más eficaces podrían a la hora de cubrir sus exigencias.

El artículo 16 de la Constitución pone como orden a la ley orgánica que regule la división político-territorial que "garantice la autonomía municipal y la

descentralización político administrativa". El 157 también es un instrumento eficaz para la promoción de la descentralización, tanto a nivel estatal, como municipal, que denota la importancia de este principio en el ordenamiento constitucional. Y finalmente, el artículo 158 *eiusdem*, es directo al referirse al tema cuando califica la descentralización como una "política nacional". Textualmente este precepto señala:

"Artículo 158. La descentralización, como política nacional, debe profundizar la democracia, acercando el poder a la población y creando las mejores condiciones, tanto para el ejercicio de la democracia como para la prestación eficaz y eficiente de los cometidos estatales."

Pues bien, en este contexto, se observa que una manera para profundizar la descentralización es garantizando la autonomía municipal y, entre éstas, además de la elección de sus autoridades y la gestión de las materias de su competencia, luce indispensable sentar las bases para una verdadera autonomía de carácter financiero.

El alcance de la autonomía de los municipios, había sido delimitado por la Sala Plena de la entonces Corte Suprema de Justicia (Caso: *Heberto Contreras Cuenca*, de fecha 13 de noviembre de 1989, consultada en original), en los siguientes términos:

"La Constitución atribuye autonomía política a los Municipios en el ámbito local, siempre que su ejercicio no interfiera en el ámbito de competencia de las otras ramas del Poder Público. En efecto, a los Municipios corresponde elegir a sus autoridades, las cuales darán la orientación fundamental o gobierno a cada una de las entidades municipales. Sin embargo, según lo señala el artículo 25 de la Constitución, la representación de los Municipios la ejercerán los órganos que determine la Ley Nacional y el régimen electoral aplicable

será establecido por el legislador nacional, según lo prescrito en el ordinal 24 del artículo 136 eiusdem.

La Constitución confiere autonomía normativa limitada a las Municipalidades, entendida ella no como el poder soberano de darse su propia ley y disponer de su existencia, que sólo le corresponde a la República de Venezuela, sino como el poder derivado de las disposiciones constitucionales de dictar normas destinadas a integrar el ordenamiento jurídico general, en las materias de su competencia local, incluso con respecto a aquellas que son de la reserva legal; circunstancia ésta que ha dado lugar a que la jurisprudencia de este Supremo Tribunal haya otorgado carácter de "leyes locales" a las ordenanzas municipales (...).

La Constitución atribuye autonomía financiera y tributaria a los Municipios dentro de los parámetros estrictamente señalados en su artículo 31, con las limitaciones y prohibiciones prescritas en los artículos 18, 34 y 136 del mismo texto constitucional, derivadas de las competencias del Poder Nacional, a fin de garantizar la autosuficiencia económica de las entidades locales. No obstante, la Constitución sujeta a la Ley nacional y a las leyes estatales, el aporte que reciben las Municipalidades, por intermedio de los Estados, del Poder Nacional, al cual se denomina Situado Constitucional. Por lo que respecta a los límites de la autonomía tributaria municipal, su ejercicio debe supeditarse a los principios de la legislación reglamentaria de las garantías constitucionales, que corresponden al Poder Nacional, ya que la legalidad tributaria es una garantía ligada al surgimiento mismo del Estado de Derecho".

Reiterando el criterio sentado en la referida sentencia, ha estimado la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que en el ordenamiento constitucional que entró en vigencia como consecuencia de la promulgación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se mantienen los límites de la autonomía tributaria municipal a que dicha decisión alude.

Si la descentralización y más específicamente, el denominado "*Federalismo Fiscal*" es un principio de carácter constitucional, y analizamos

el problema que se estudia del alcance del impuesto municipal sobre actividades económicas, es sencillo concluir que mientras el hecho imponible de éste sea interpretado del modo más comprensivo de actividades capaces de generar ingresos económicos, en la misma medida estaría apuntalándose y favoreciéndose la descentralización y la autonomía municipal.

No hay motivos, en consecuencia, para abogar por interpretaciones restrictivas de la fórmula constitucional que contempla el referido impuesto. Al contrario, de la lectura de la aludida frase constitucional según el significado propio de las palabras utilizadas y de la conexión de ellas entre sí se extrae la incorporación de los servicios profesionales como hecho generador del tributo, lo cual viene a ser luego confirmado con el principio supremo que se comenta, que mira a asegurar la descentralización y, en este sentido, la autonomía municipal, en especial en el plano financiero.

SEGUNDO: El principio de igualdad, como había sido hace tiempo reconocido ya por la jurisprudencia patria, en total acuerdo con el Derecho Comparado, ha sido contemplado en la vigente Constitución como la prohibición de discriminación no solamente por razones de sexo, credo, raza o condición social, sino que alcanza la prohibición de trato desigual a diferentes personas que estén en situaciones de hecho y de derecho semejantes. El primer aparte del artículo 21 constitucional, muy claramente, establece: "No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona."

La importancia de este principio de igualdad es tanta que el Preámbulo constitucional, al expresar los valores principales que la República debe

asegurar, destaca: "la igualdad sin discriminación ni subordinación alguna". Asimismo, en el artículo 1, la Constitución establece que el patrimonio moral de la República se funda, entre otros, en el valor de igualdad y, finalmente, para no dejar duda de la relevancia de este principio, en el artículo 2 se expresa lo siguiente: "Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político."

No es de extrañar que este principio, base de un sistema democrático, tenga repercusión en todos los ámbitos jurídicos y que, como no puede ser diferente, afecte el sistema tributario (artículo 316 y 317). En este plano, la distribución entre las cargas públicas debe ser equitativa, igualitaria. Todos deben contribuir, pues todos, en igual medida, se benefician de los servicios públicos, de la actuación estatal. Igualmente, es esta la justificación del principio de la generalidad de los tributos, que encuentra consagración en la obligación constitucional de que los tributos, cualquiera sea su clase, así como las exenciones y rebajas, estén previstos en leyes, que además de ser actos provenientes de los representantes del pueblo y que deben cumplir ciertas garantías y formalidades para su emisión, son actos por naturaleza generales y abstractos, que deben afectar por igual a todas las personas que se encuentren en semejantes situaciones de hecho. Siguiendo al autor Lejeune (1993, pp. 224 y 225), la igualdad comprende:

“Como es lógico, el derecho tributario, inclusive en los albores de su desarrollo científico, no podía ser ajeno al nuevo principio de igualdad, que pasa a tener un doble significado o alcance. En primer término, la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley supone la paridad de tratamiento, el sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin

excepciones y sin discriminaciones por razón de nacimiento, clase, religión, raza o sexo. En segundo lugar, la igualdad supone también criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias. Esta doble significación se explica en el derecho tributario mediante los principios denominados de generalidad o universalidad y de capacidad contributiva, si bien ambos principios aparecen entrelazados entre sí, pues el principio de capacidad contributiva es un *príus* del de igualdad. No puede, en efecto, afirmarse, sin más, que todos, sin excepción, están sometidos al tributo si no se afirma a un mismo tiempo que todos, sin excepción, tienen capacidad contributiva, lo cual no siempre es así. El sometimiento de todos los ciudadanos al tributo solo puede ser rectamente entendido por referencia a todos los que tiene capacidad contributiva, con exclusión de los que carecen de ella.”

El valor de igualdad, por consiguiente, refuerza el alcance del impuesto previsto en el artículo 179, aparte 2, de la Constitución, sobre todas las actividades económicas que se desarrollen en el territorio municipal, sin reparar en la naturaleza de la actividad que reporta el lucro, bien que éste se derive del ejercicio del comercio, de la industria o de la actividad de servicios. Toda persona, natural o jurídica, que desempeñe sus operaciones económicas en un municipio, y por las mismas obtenga beneficios patrimoniales, está obligada a costear los gastos públicos en la medida de sus posibilidades. El valor de igualdad apoya esta postura.

Los profesionales, al prestar sus servicios, ejerciendo una actividad económica y obteniendo por ellos una contrapartida pecuniaria, están en idéntica situación de hecho que los industriales y comerciantes. Los tres obtienen beneficios económicos (lucro) por la actividad que desempeñan en el municipio, tienen por ende capacidad contributiva (cuantificada indirectamente por la obtención de los ingresos brutos como base imponible del impuesto) y los tres se benefician por los servicios públicos que éste presta.

No hay ninguna circunstancia determinante que imponga o justifique válidamente una diferenciación entre los tres grupos. El hecho de que la actividad que desempeñan los profesionales tenga una naturaleza civil y no mercantil, o que sea tal actividad predominantemente intelectual, o que sea el fruto de estudios universitarios, no modifica en nada esta identidad ni tiene por qué repercutir en la potestad tributaria municipal. De más está recordar que los profesionales están obligados a pagar impuestos nacionales al igual que los industriales y comerciales, como sucede con el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

De modo que, como puede observarse, el principio de igualdad, entendido en esta materia como igualitaria distribución de las cargas públicas y generalidad del tributo, conduce a corroborar que quienes presten servicios profesionales y obtengan de dicha actividad beneficios económicos deben pagar los impuestos municipales como cualquier otra persona que, en el seno del municipio, realice algún tipo de actividad económica de carácter mercantil.

Adicionalmente, “habría que destacar que de suyo, el principio de igualdad en el plano horizontal no es absoluto, en la medida en que la Constitución cuenta con dispositivos expresos que lo relativizan al consagrar inmunidades tributarias inspiradas en razones institucionales que, en la inteligencia de nuestros constituyentes, guardan primacía sobre un concepto genérico de igualdad tributaria.

En este sentido, la doctrina se refiere a supuestos de no incidencia tributaria jurídicamente calificada por disposición constitucional, o inmunidad tributaria por supresión en la Constitución de la competencia impositiva o del

poder de gravar, cuando se configuran ciertos presupuestos, situaciones o circunstancias, previstos en el estatuto supremo". (Corti, 1994, p. 279)

TERCERO: El principio de justicia es también uno de los fundamentales en el ordenamiento constitucional.

El Preámbulo hace alusión al mismo, cuando indica que el nuevo texto tiene "...el fin supremo de refundar la República para establecer una sociedad democrática, participativa y protagónica, multiétnica y pluricultural en un Estado de justicia..." y que el Estado tiene el deber supremo de asegurar la "justicia social". El artículo 1 de la Constitución hace alusión también a la "justicia" como uno de los valores en que se funda el patrimonio moral de la República y, además, en el artículo 2, antes transcrito, de manera expresa se establece: "Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia...". El artículo 3 de la Constitución, al referirse a los fines esenciales del Estado, vuelve a usar el principio de justicia al referirse a que, entre estos, está "...la construcción de una sociedad justa y amante de la paz...". (Resaltados añadidos). Los artículos 112, 115, 178, 257, 299, 326, además del 316, hacen uso también del concepto material de justicia.

Sin embargo, en el asunto que nos atañe, el precepto que relevante es el 316, que habla que el sistema tributario se basará en una distribución de las cargas públicas "justa", determinada según la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Se extrae del valor justicia aplicado a este ámbito dos consecuencias: que es "justo" que todas las personas ayuden en la medida de sus

posibilidades a sufragar los gastos públicos municipales y que tal participación atienda a la capacidad contributiva de cada una de ellas.

Es la primera de estas conclusiones la que más interesa ahora, cuando se debate la incorporación o exclusión de un determinado sector, los profesionales, del pago del impuesto municipal. La segunda, que da por supuesto aquella incorporación, que miraría a la pertinencia de la base imponible y la alícuota del impuesto, no es un punto debatido en estos momentos.

Pues bien, si nos atenemos al concepto de justicia, se observa que para que una distribución de las cargas públicas sea justa debe suponer que todas las personas con capacidad contributiva deban colaborar pagando sus impuestos según le corresponda. Si justicia, según el DRAE (2001), es: “Una de las cuatro virtudes cardinales, que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece”, no hay lugar a discusión de que es justo, en el asunto que ahora se analiza, que toda persona que presta actividades económicas en el municipio colabore con los gastos públicos, al tiempo que, al revés, sería francamente injusto que solamente algunos sectores sociales, como los industriales y comerciantes, terminen sufragando la totalidad de las cargas públicas y vean como se favorece, sin justificación, a otros grupos en igualdad de condiciones, como los profesionales.

Como puede observar, en conclusión, no hay ningún otro principio constitucional, al menos no uno de la misma jerarquía suprema de los tres anteriores, que incida en la lectura del artículo 179, aparte 2, de la Constitución. El resultado que arroja la interpretación literal, la histórica y la sistemática, se ve luego corroborado con los principios o valores supremos relacionados, en el sentido de apoyar como hecho imponible del impuesto

municipal a la generalidad de las actividades económicas que se desarrollen en el municipio, incluyendo, claro está, la que desempeñan los profesionales.

IV. ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS DECISIONES JUDICIALES QUE HAN NEGADO LA POSIBILIDAD DE QUE LAS ACTIVIDADES POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES PUEDAN SER GRAVADAS CON EL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR.

1. SENTENCIA DE LA SALA CONSTITUCIONAL DE FECHA 12 DE DICIEMBRE DE 2002, CASO: "COVEIN"

a) Consideraciones generales.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia de fecha 12 de diciembre de 2002, caso: "Compañía Venezolana de Inspección, S.A. (COVEIN)", sentó un criterio jurisprudencial contrario a la posibilidad de que según la Constitución de 1999 pueda gravarse con el impuesto municipal sobre actividades económicas los servicios profesionales.

El hecho de que en esa oportunidad se cuestionara la constitucionalidad de una ordenanza municipal sobre patente de industria y comercio dictada durante la vigencia de 1961 no impidió que la Sala se pronunciara sobre el apego de la inclusión del impuesto actual de la actividad económica de servicios profesionales a lo dispuesto en la Constitución vigente, de 1999.

Se concluyó en esa sentencia, si bien de una forma algo incidental, que la Constitución actual no modificó la situación precedente en esta materia y,

por tanto, que solamente las actividades mercantiles, es decir, industriales y comerciales o, en todo caso, los servicios comerciales e industriales, son los hechos generadores del impuesto municipal previsto en el artículo 179, aparte 2, de la Constitución, aunque aparentemente –como reconoce expresamente– “la Constitución vigente introdujo novedades en la regulación del impuesto...”.

La Sala Constitucional, ciertamente, empezó su argumentación reconociendo que la nueva norma constitucional, a diferencia de la precedente, cambió la denominación del impuesto municipal en cuestión y que lo hizo de modo que pareciera significar una variación de la naturaleza del impuesto y una ampliación del hecho imponible. La inclusión de la palabra “servicios” y el añadido “o de índole similar”, llevó a la Sala a señalar que bien podría pensarse que ahora cualquier actividad económica, y en concreto los servicios profesionales, sí están sujetos al pago de dicho impuesto.

Sin embargo, esta interpretación inicial, que surge de la literalidad del nuevo artículo constitucional, es evitada por la Sala por considerar que de lo contrario se “estaría al mismo tiempo apartándose del resto del ordenamiento jurídico, e ignorando los límites que deben ser tomados en consideración por el intérprete al momento de aplicar la norma tributaria, de acuerdo con los métodos admitidos por el artículo 5 del Código Orgánico Tributario...”. Así, dice la Sala Constitucional, debe proceder a realizarse una interpretación que tome en cuenta: “de un lado, elementos históricos y económicos que permitan establecer si cualquier tipo de servicios, ya sea que éstos deriven de una actividad civil o de una mercantil, ha sido objeto de imposición por parte de los Municipios, o si sólo algún tipo de servicios en particular ha sido considerado como un supuesto de sujeción al impuesto; y de otro, elementos extraídos de la normas civiles y mercantiles que, en caso de existir distinción en cuanto a la naturaleza del hecho generador del tributo, permitan clasificar las

características que debe revestir el servicio prestado para ser susceptible de imposición a través del impuesto bajo estudio.”

Al realizar este examen, en la sentencia que se comenta de 12 de diciembre de 2002, la Sala concluye, sobre los elementos históricos y económicos, lo siguiente: “Este marco histórico y económico permite concluir que sólo las actividades realizadas con fines de lucro que tienen su causa en el desempeño de una industria o comercio, o en una afín con cualquiera de éstas en tanto actividad de naturaleza mercantil o de interposición en el tráfico económico, han sido objeto del antiguo impuesto de patente sobre industria y comercio que han creado los Concejos Municipales en ejercicio de la potestad tributaria originaria que los Textos Constitucionales han conferido a los Municipios, sin que se tenga noticia, al menos durante el siglo XX, que actividades de naturaleza civil hayan sido gravadas en Venezuela por esta vía tributaria con fundamento en alguna Constitución o en la Ley.”

Seguidamente, esa Sala pasa a verificar la diferencia legal, básicamente según lo previsto en el Código de Comercio (artículos 2 y 3, que establecen cuales son los actos objetivos y subjetivos de comercio), en cuanto a la naturaleza de las actividades económicas mercantiles, es decir, aquellas comerciales e industriales; de las civiles, que incluye el ejercicio de las profesiones liberales. En este sentido, la máxima intérprete de la Constitución sostuvo: “Tal regulación mercantil permite afirmar que todos los demás actos o negocios jurídicos cuyo objeto sea valorable económicamente, que no puedan ser subsumidos en ninguno de los dispositivos legales antes referidos, bien porque no sean actos objetivos de comercio, bien porque no sean realizados por comerciantes, o bien porque aun siendo comerciante el sujeto que la realiza cae en alguna de las excepciones contenidas en el artículo 3, son de naturaleza esencialmente civil, y por tanto se encuentran

regulados por las disposiciones del Código Civil publicado en Gaceta Oficial N° 2970, Extraordinaria, del 26 de Julio de 1982, como es el caso de las actividades realizadas con fines de lucro que tienen su causa en la prestación de un servicio profesional brindado con motivo de la celebración de un contrato de mandato, de servicios o de obras (artículos 1.630 y ss., y 1.684 y ss), que es el caso de los contratos profesionales que celebran las personas, naturales o jurídicas, legalmente autorizadas para prestar servicios en el campo de la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, a cambio de una contraprestación a la que se denomina honorarios.”

Realizadas estas consideraciones la Sala concluyó en lo siguiente:

“Las consideraciones previas permiten a la Sala arribar a las siguientes conclusiones: (I) que por razones históricas y económicas, 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 sobre 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 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.

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

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.

Así las cosas, podrán los Municipios gravar únicamente aquellos servicios cuya prestación implique el desarrollo de una actividad económica de naturaleza mercantil por parte de la persona natural o jurídica que brinde tales asistencias, quedando excluidas del hecho generador del impuesto municipal contemplado en el numeral 2 del artículo 179 del Texto Constitucional, todas aquellas actividades económicas de naturaleza civil, como las desempeñadas con motivo del ejercicio de profesiones liberales como la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, por constituir un supuesto de no sujeción al referido tributo según las motivaciones precedentes, de manera tal que mantienen plena vigencia todas las disposiciones legales que excluyen la imposición de tributos a actividades económicas (antigua patente de industria y comercio) al ejercicio de las profesiones cuyos servicios son naturaleza de naturaleza civil. Así se declara.

A tales efectos, visto que esta sentencia constituye la base fundamental para las sentencias que posteriormente se analizan, que niegan de plano la posibilidad de que la actividad de servicios en ejercicio de profesiones liberales sea materia imponible según lo dispuesto en el artículo 179, aparte 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela,

procedemos a analizar, punto por punto, lo que a nuestro juicio constituyen errores de interpretación que concluyeron en afirmaciones erradas.

i. *“Así las cosas, esta Sala observa que la Constitución vigente introdujo novedades en la regulación del impuesto creado por la Ordenanza parcialmente impugnada, ya que, en primer lugar, cambió su denominación, al llamarlo impuesto sobre actividades económicas...”*

Al respecto hay que indicar que la sentencia en comentarios parte de un supuesto que ella misma destruye, toda vez que comienza afirmando que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en lo que se refiere al impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar introdujo “novedades”, en plural, (no sólo en la denominación, como se adelanta inmediatamente a aclarar la propia Sala) siendo como es que la conclusión a la que posteriormente arriba la Sala anula tales “novedades”, en el sentido de que deja incólume la interpretación que se le había dado al ordinal 3 del artículo 31 del Texto Fundamental de 1961, al prohibir el gravamen de la actividad de servicios profesionales por parte de ese impuesto municipal, sin reparar, precisamente, en los cambios introducidos por el constituyente para el Estatuto Supremo de 1999.

ii. *“En efecto, la segunda las novedades antes referidas, que introduce el Texto Constitucional en materia de impuesto municipal a las actividades económicas, resulta relevante a fin de resolver la denunciada inconstitucionalidad de la Ordenanza impugnada en la presente causa, ya que dos de los alegatos esgrimidos como base del recurso por la representación judicial de COVEIN S.A. son, precisamente, la inobservancia de los límites a la potestad tributaria originaria municipal y la violación del principio de legalidad tributaria, contenidos en los artículos 31, numeral 3, y 224 de la*

Constitución de 1961 (artículos 179, numeral 2, y 317 de la Constitución de 1999), por parte de la Cámara Municipal, (actualmente Concejo) del Municipio Bolívar del Estado Anzoátegui, al gravar, mediante el impuesto de patente sobre actividades industriales y comerciales, los servicios profesionales prestados por sociedades civiles con forma mercantil.”

Siguiendo con el argumento expuesto en el numeral anterior, cuando la Sala Constitucional afirma “...*En efecto, la segunda las novedades antes referidas*”, haciendo alusión a la introducción en la Constitución de los términos de “servicios”, “o de índole similar”, ello no constituye ninguna novedad, pues la Sala al determinar que esos vocablos se referían a servicios comerciales o industriales, sustancialmente en nada cambia el régimen preconstitucional a 1999.

iii. En esta misma línea argumentativa, la Sala Constitucional después de realizar un recuento de cómo la jurisprudencia patria había tradicionalmente restringido las pretensiones fiscales de los municipios de gravar los servicios profesionales a través de la inconstitucional ampliación del hecho imponible del “impuesto de patente de industria y comercio”, estimó lo que a continuación se transcribe:

“la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela sí emplea el término “servicios” y la expresión “de índole similar”, y una interpretación como la que doctrinariamente se acepta en materia tributaria, apegada a la literalidad de la norma, podría llevar a declarar la derogación de todas las disposiciones antes referidas, si se entiende que el término “servicio” comprende toda actividad que implique el ejercicio de una profesión, técnica o arte, por parte de una persona natural o jurídica, con ánimo de lucro, en beneficio de un tercero, y que basta con que tales supuestos se den para que a través de la respectiva Ordenanza, cualquier órgano

legislativo municipal pueda pechar a través del impuesto a las actividades económicas, el desempeño de tales profesiones, sin atender al carácter civil y no mercantil de las mismas.

En criterio de la Sala, tal interpretación podría conducir a una errónea aplicación de la vigente Constitución, ya que, al apegarse al más amplio sentido literal posible de la norma constitucional contenida en el numeral 2 del artículo 179, estaría al mismo tiempo apartándose del resto del ordenamiento jurídico, e ignorando los límites que deben ser tomados en consideración por el intérprete al momento de aplicar la norma tributaria, de acuerdo con los métodos admitidos por el artículo 5 del Código Orgánico Tributario, dictado por la Asamblea Nacional y publicado en Gaceta Oficial n° 37.305, del 17 de octubre de 2001, entre los que se hallan el método literal restrictivo y el método literal extensivo, que a diferencia de lo creído, es todavía interpretación y no integración o desenvolvimiento del Derecho por parte del juez”.

Cuando la sentencia afirma que si se apega “al más amplio sentido literal posible de la norma constitucional contenida en el numeral 2 del artículo 179, estaría al mismo tiempo apartándose del resto del ordenamiento jurídico”; olvida que la amplitud en la confección del hecho imponible del impuesto municipal realizada por el constituyente, se ve ratificada por la parte final del artículo en cuestión, que establece: “, con las limitaciones establecidas en esta Constitución”, la cual circunscribe de modo exclusivo a la Constitución, y no a ninguna ley ni acto jurídico de inferior jerarquía (ordenamiento jurídico, en palabras de la Sala), los límites a la potestad tributaria originaria que está reconociéndose a los municipios.

Es menester empezar por recordar que la relación entre el legislador y la jurisdicción constitucional se ordena de modo que el primero, al dictar las normas jurídicas en ejercicio de sus competencias, es libre y está totalmente

habilitado para asumir, según consideraciones de mérito, conveniencia y oportunidad, cualquier posición que encuadre dentro del ordenamiento constitucional. Por su parte, el juez constitucional debe circunscribir su actuación a fijar si la postura del legislador se enmarca o apega a las normas y principios constitucionales, sin tener que adentrarse en determinar cuál es, a su juicio, la manera más apropiada, de entre todas las constitucionales, de leer o interpretar la Constitución.

Lo ha dicho innumerables veces, por ejemplo, el Tribunal Constitucional español, que tanto ha influenciado a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano: su función no es decir cuál es la actuación correcta o acertada en ejecución de la Constitución, sino simplemente la de *“...fijar los límites dentro de los cuales pueden plantearse legítimamente las distintas opciones políticas, pues (...) la existencia de una sola opción es la negación del pluralismo...”* (entre otras, STC 4/1981).

Si se atendiera a la normal actuación del juez constitucional, en lo que debió centrarse la Sala Constitucional es en precisar cuál es la norma o principio constitucional que se opone a la inclusión de los servicios profesionales como materia imponible del impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar.

En otras palabras, “el juez constitucional no debe interpretar una cláusula constitucional frustrando sus fines obvios cuando otra interpretación, igualmente acorde con las palabras y sentido, los apoya y protege”. (Bulit, 1997, p. 55)

Por ello, la única manera lícita en interpretación constitucional que le correspondía a la Sala era poner en evidencia que la inclusión de la

gravabilidad de los servicios profesionales por el aparte 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, más que inconveniente o equivocada, está prohibida por la misma Constitución, por chocar con alguna norma o principio que excluye, expresa o aún implícitamente, a los profesionales de entre las actividades económicas que constituyen el hecho imponible de tal impuesto.

Esta precisión no fue realizada por la Sala Constitucional. Nunca se señaló, con contundencia, cuál es la norma o principio constitucional que se opone a una interpretación del artículo 179, aparte 2, de la Constitución, que incluya el ejercicio de actividades profesionales como hecho imponible del impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar. Y es que realmente no existe. No hay nada que se oponga a tal inclusión de los servicios profesionales como hecho imponible del impuesto municipal sobre actividades económicas. Al contrario, como se ha señalado con detenimiento antes, tanto la intención del constituyente, como otros artículos y principios constitucionales aplicables al caso, abonan una tesis “inclusiva” de esa actividad y no “restrictiva” como lo apuntó la Sala.

Por otra parte, continuando con el análisis del párrafo transcrito, de inmediato se indica: *“...e ignorando los límites que deben ser tomados en consideración por el intérprete al momento de aplicar la norma tributaria, de acuerdo con los métodos admitidos por el artículo 5 del Código Orgánico Tributario, dictado por la Asamblea Nacional y publicado en Gaceta Oficial n° 37.305, del 17 de octubre de 2001, entre los que se hallan el método literal restrictivo y el método literal extensivo, que a diferencia de lo creído, es todavía interpretación y no integración o desenvolvimiento del Derecho por parte del juez”*.

Sobre el particular vale la pena destacar que el aludido artículo 5 del Código Orgánico Tributario que pareciera servir de fundamento legal a la Sala Constitucional para llegar a la conclusión a la que posteriormente arriba, en el sentido de anular el vocablo servicios y aparejarlo a los dos primeros vocablos empleados en la norma en comentarios, esto es, “comercio” e “industria”, establece que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias, por lo que en estricto derecho esa norma no consagra *el método literal restrictivo y el método literal extensivo* (opciones posibles, claro está, dentro de la interpretación literal de las normas en general) a los cuales alude la sentencia, ya que la “restricción” o “extensión” se refiere a los “resultados” de los términos contenidos en la norma, a la que llegue el intérprete por cualquiera de los métodos admitidos en derecho y no sólo el literal.

Así las cosas, en lo que concierne a este punto debemos reafirmar que no sólo todos los métodos admitidos en derecho avalan la inclusión de la actividad de servicios profesionales dentro del hecho imponible del impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, sino que también pasa por alto la Sala Constitucional que se trata de una norma constitucional de contenido tributario y no una norma legal tributaria, la que era objeto de interpretación. En consideración de Bulit (1997, p. 44):

“En las relaciones del derecho tributario con otras ramas del derecho, si discute acerca de la precedencia de la denominación –si penal tributario o tributario penal, si procesal tributario o tributario procesal, si internacional tributario o tributario internacional, etc.-, y sobre la mayor o menor invasión que las normas y los principios de esas otras ramas

harán dentro del campo tributario propio. Ello no ha de ocurrir en sus relaciones con el derecho constitucional; inexorablemente se habrá de hablar de derecho constitucional tributario, y no a la inversa, y se habrá de admitir no sólo la influencia sino más bien la prevalencia de las regulaciones y los principios constitucionales, en ambos casos dada la supremacía de la Constitución.” (Vid. Artículo 7 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela)

Por ello, resulta impropio abordar la interpretación de una norma constitucional de contenido tributario utilizando como base el artículo 5 del Código Orgánico Tributario, relativo a la interpretación de las normas tributarias subordinadas a la Constitución. Sin embargo, aún en ese supuesto, que como se observara admite todos los métodos de interpretación admitidos en derecho, la conclusión a la que se arribaría es la misma: los servicios profesionales pueden ser gravados con el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar.

iv. Posteriormente aborda la sentencia el tema de la interpretación literal y pasa a considerar elementos históricos y económicos para dilucidar el alcance y sentido que debe dársele al término “servicios” contenido en el aparte 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. En este sentido, expresa el fallo comentado que:

“Así, pues, las circunstancias fácticas anteriormente descritas, permiten advertir que los elementos constitutivos del denominado hecho generador o hecho imponible del impuesto aquí examinado, y creado en el Municipio Bolívar del Estado Anzoátegui por la Ordenanza impugnada en el caso de autos, siempre han estado vinculadas de forma directa con el desempeño de actividades económicas de naturaleza mercantil, reguladas en la actualidad por el Código Mercantil vigente, ya que “el hecho generador de la Patente de Industria y Comercio es el ejercicio del comercio o de la

industria –o de actividades similares agregan las Ordenanzas- en el territorio de un Municipio, con fines de lucro” (Cfr. Ezra Mizrachi C. La Patente de Industria y Comercio, Caracas, Funeda, 1998, p. 56).

Este marco histórico y económico permite concluir que sólo las actividades realizadas con fines de lucro que tienen su causa en el desempeño de una industria o comercio, o en una afín con cualquiera de éstas en tanto actividad de naturaleza mercantil o de interposición en el tráfico económico, han sido objeto del antiguo impuesto de patente sobre industria y comercio que han creado los Concejos Municipales en ejercicio de la potestad tributaria originaria que los Textos Constitucionales han conferido a los Municipios, sin que se tenga noticia, al menos durante el siglo XX, que actividades de naturaleza civil hayan sido gravadas en Venezuela por esta vía tributaria con fundamento en alguna Constitución o en la Ley”.

(...)

Las consideraciones previas permiten a la Sala arribar a las siguientes conclusiones: (I) que por razones históricas y económicas, 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 sobre 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 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.

Las afirmaciones contenidas en los párrafos anteriormente transcritos, serán resumidas, a fines metodológicos y para una mejor comprensión, como la “argumentación histórica”. Esta “argumentación histórica” se basa, principalmente, en el hecho de que con anterioridad a la vigencia de la Constitución de 1999, los servicios profesionales no han estado sujetos al “impuesto sobre patente de industria y comercio” por su carácter civil y no mercantil, y que es solo ese último rubro de actividades las que pueden estar sometidas al gravamen municipal del impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar.

A los fines de desvirtuar este argumento, debemos indicar que ya antes se explicó el origen del impuesto municipal predecesor del ahora previsto en el aparte 2 del artículo 179 constitucional; y que el mismo terminó siendo concebido, al extenderse su condición de simple tasa o licencia a la de impuesto, por obra de la jurisprudencia, como impuesto a las actividades de industria y comercio, es decir, como un impuesto de naturaleza mercantil.

La Constitución de 1947, en efecto, al enumerar las competencias de los municipios (artículo 112), hacía mención a la de “Organizar y administrar sus rentas, que están constituidas por los ingresos provenientes de los siguientes ramos: a) Patentes sobre la industria, el comercio y toda clase de vehículos”. Esta disposición, prácticamente sin variación, se incorpora luego en la Constitución de 1953, en el artículo 21.

La de 1961, en sentido idéntico, aludía como ingreso de los municipios a la “patente de industria y comercio”. En estas condiciones, como no podía ser diferente, el hecho imponible de este impuesto se centró solamente en tales actividades mercantiles, pues no era un impuesto que abarcara en general todas las actividades económicas, sino unos supuestos específicos

referidos a la industria y el comercio, y por ende dejaban por fuera cualquier otra actividad económica, como los servicios profesionales, que tuvieran un carácter civil.

Esa es la razón por la cual, como se ha expuesto más atrás, siempre quedó excluido de la patente de industria y comercio los servicios profesionales, y el resto de actividades económicas no mercantiles. No había, entonces, en la Constitución posibilidad alguna, ante la claridad literal de los artículos que preveían el tributo, de incluir como hecho imponible algo más que la industria y el comercio.

Ahora bien, esta postura histórica, con basamento en la Constitución derogada y las anteriores, ha tenido validez relativamente pacífica, precisamente, durante la vigencia de tales Constituciones. No es admisible su traslado a la Constitución actual, de 1999.

Todo indica que en este Texto Fundamental se varió deliberadamente esta constante, que databa de varios años, y se transformó totalmente la naturaleza jurídica de la hasta entonces patente de industria y comercio, para convertirla en un impuesto municipal sobre las actividades económicas. No solamente hubo una modificación en la denominación, sino también en su carácter: ahora el hecho imponible son las actividades económicas y, entre éstas, tiene perfectamente cabida toda aquella actividad que tenga un sustrato económico, sin importar la naturaleza industrial, comercial o civil de la misma.

Asimismo, uno de los aspectos cardinales que hay que resaltar de la sentencia en comentarios, indica que: “(los servicios profesionales) *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.

Claramente, indica la Sala que los servicios profesionales, por revestir carácter civil, constituyen supuestos de no sujeción. En atención a ello, se utilizaran las palabras de Pérez de Ayala y González (1993):

"Concepto y funciones del supuesto de no sujeción.

Dando por supuesto que la sujeción al tributo sólo puede entenderse para el caso de que una persona determinada se encuentre en la hipótesis prevista en abstracto por el hecho imponible, es decir, realice en concreto el hecho imponible, no resulta difícil llegar a la conclusión de que la no sujeción es justamente la situación opuesta a la descrita, esto es, se produce un supuesto de no sujeción cuando la persona o hechos de referencia no aparecen contemplados por el hecho imponible en cuestión. Dicho más claramente todavía: así como el hecho imponible contempla todo el ámbito objetivo y subjetivo de lo sujeto, lo que queda por fuera del hecho imponible es el ámbito de lo no sujeto.

Planteado así el tema de la no sujeción, resulta evidente que lo no sujeto es, por definición, todo el ancho campo de lo no contemplado por las normas tributarias definidoras de hechos imponibles, y por consiguiente, viene a coincidir casi exactamente con el mundo de supuestos y relaciones extratributarios, frente a los que el derecho tributario sólo tiene una respuesta negativa o de exclusión. Desde este punto de vista, es claro que la línea divisoria entre los supuestos de sujeción y de no sujeción, marca exactamente la línea divisoria entre lo que interesa y lo que no interesa al derecho tributario. De donde se desprende que los supuestos de no sujeción quedan por fuera del derecho tributario y resulta para ello mismo sorprendente, siempre desde este punto de vista, el consagrar normas tributarias a regular supuestos de no sujeción. Podría considerarse como una especie de despilfarro o prodigalidad normativa tributaria. (p.216)

Parafraseando a los precitados autores, según la conclusión a la que arriba la Sala podría afirmarse que el constituyente incurrió en "una especie

de despilfarro o prodigalidad normativa tributaria”, ya que incluyó dentro del aparte 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela los términos de “servicios”, “o de índole similar” para que no tuvieran ninguna incidencia tributaria, toda vez que –según la máxima intérprete de la Constitución- el término “servicios” no tiene ningún sentido y debe leerse de forma concatenada con la adjetivización de los otros términos sí autónomos, es decir, “comercio” e “industria”.

Lo anterior es así, ya que si los servicios profesionales comportan supuestos de no sujeción (recuérdese que en Argentina están exentos, con la diferencia que ello implica) y el resto de los “servicios” mercantiles se encontraban inmersos en las denominaciones de “industria” y “comercio”, hay que concluir, forzosamente, que el constituyente simplemente se limitó, inadvertidamente, a incluir un supuesto de no sujeción para que los servicios profesionales quedasen por fuera de la configuración del hecho imponible.

Desde esta perspectiva, pareciera, una vez más, que la Sala Constitucional adoptó una decisión errada al excluir del ámbito de aplicación del impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar a los servicios profesionales.

v. Para concluir el análisis de este fallo, extraemos el siguiente párrafo:

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

Si bien el párrafo anteriormente transcrito contiene varias consideraciones, en atención a que sobre muchas de ellas se han expuesto ya los argumentos que creemos avalan la posición contraria a la sostenida por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, nos limitaremos a comentar la expresión siguiente: *“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”.*

Nótese, no se sabe por qué razón, que la Sala “refuerza” su interpretación indicando que la norma constitucional se refiere a que también son objeto del tributo las actividades económicas de índole similar a las de industria y comercio, obviando y anulando por completo la palabra “servicios”.

Una interpretación derivada de “la conexión de las palabras entre sí”, no puede eliminar una de las palabras que aparece en el artículo, so pena de interpretar erradamente la norma, como en efecto se estima que sucedió. La omisión y sustracción del vocablo “servicios” para “conectar” los vocablos “de índole similar” con las actividades de “industria” y “comercio”, indican claramente que, de haberse interpretado la norma en su integridad, la solución en derecho sería otra a la otorgada por la Sala.

b) Autores nacionales que han hecho referencia a esta sentencia.

Dentro de los autores nacionales que han hecho referencia a esta sentencia, se encuentra Planchart (2005, 285-286), quien ha expresado que:

“El elemento central del presupuesto de hecho que hacía nacer la obligación tributaria por concepto de Patente de Industria y Comercio era el ejercicio de una actividad industrial o comercial en el territorio del Municipio. No se trataba, pues, de un impuesto destinado a gravar cualquier actividad de naturaleza económica, sino que se circunscribía a esas dos categorías: la industria y el comercio. Cualquier otra ampliación efectuada por el legislador municipal, tendente a sujetar a imposición actividades que no fueran susceptibles de ser encuadradas en algunas de esas dos categorías debía ser tenida como inconstitucional, por violar el principio de legalidad tributaria, aunque la jurisprudencia no siempre fue consistente en este sentido. De esta manera, se permitió –equivocadamente– que los Municipios dictaran Ordenanzas en las cuales no se hacía alusión a la mera realización de actividades industriales y comerciales, sino que también incluían los servicios y, lo que es más grave, un cuarto grupo representado por la muy ambigua expresión de “actividades de índole similar”, que la mayoría del los casos no tenía otro objetivo que permitir aplicar el tributo sobre operaciones que ni remotamente podían ser alcanzadas por el mismo (obtención de dividendos, ganancias de capital, entre otras).

Partiendo de tales premisas, puede resultar algo inquietante que la Constitución de 1999 haya empleado, en su artículo 179, numeral 2, la expresión “Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicio o de Índole Similar”, puesto que, a primera vista, pareciera conducir a una legitimación de las intenciones perseguidas por los Municipios en lo tocante a la ampliación del hecho generador del tributo. Sin embargo, la racionalidad debe imponerse en la búsqueda de la inteligencia de la norma, pues de interpretarse, como lo han hecho algunos Concejos Municipales al dictar las nuevas Ordenanzas, que el Constituyente quiso establecer un tributo que gravara cualquier actividad u operación de contenido económico, se pondría de manifiesto una falta de coherencia entre el artículo 179, numeral 2, del Texto Fundamental y otras disposiciones constitucionales, como la que prohíbe a los entes locales invadir las materias rentísticas atribuidas al Poder Nacional (artículo 183, numeral 1, ejusdem)

Por ello, ...omissis...consideramos acertada la posición asumida por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fallo del 12 de diciembre de 2002...”

Se entiende que el autor en comentarios acoge la posición asumida por la Sala en la sentencia a la cual hacemos referencia en el presente capítulo, toda vez que “de interpretarse, como lo han hecho algunos Concejos Municipales al dictar las nuevas Ordenanzas, que el Constituyente quiso establecer un tributo que gravara cualquier actividad u operación de contenido económico, se pondría de manifiesto una falta de coherencia entre el artículo 179, numeral 2, del Texto Fundamental y otras disposiciones constitucionales, como la que prohíbe a los entes locales invadir las materias rentísticas atribuidas al Poder Nacional (artículo 183, numeral 1, ejusdem).”

Sobre el particular, consideramos que así como hemos sostenido que la sentencia contiene fundamentos equivocados, debe señalarse que el comentario del autor Planchart se subsume también en un presupuesto erróneo, al considerar que si se ampliase el ámbito de sujeción del tributo municipal, se estarían invadiendo materias rentísticas atribuidas al Poder Nacional. En este sentido, el autor no sólo no señala cuál de las materias rentísticas puede ser invadida, sino que tampoco por vía de consecuencia, podemos inferir a cuál de esas materias se pudo haber referido, ya que en lo que respecta a servicios profesionales, no existiría colisión en relación con alguna de las materias rentísticas atribuidas al Poder Nacional.

Por su parte, Fraga (2005, p. 385-386), ha señalado que:

“Ahora bien, no cabe duda que la Constitución de 1999, amplió su ámbito objetivo del antiguo impuesto sobre patente de industria y comercio, no sólo al darle una denominación más amplia (i.e. impuesto a las actividades económicas) sino al incluir además de las actividades industriales y comerciales, las de servicio y de índole similar, como ya lo hacían muchas ordenanzas municipales. Sin embargo, la expresión servicios y la de actividad de índole similar, son muy amplias y podrían servir de fundamento para que algunos Municipios extiendan exageradamente su poder tributario, pretendiendo gravar actividades que no encuadran en el hecho imponible del IMAE. Por eso la jurisprudencia vinculante de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha establecido que el alcance de estos términos debe ser precisado mediante la labor interpretativa que realizan la jurisprudencia y la doctrina especializada.

En este sentido, la jurisprudencia del Máximo Tribunal ha dicho, mediante interpretación literal restrictiva del artículo 179, numeral 2, de la Constitución, que sólo las actividades de servicio que tengan naturaleza mercantil o aquellas de índole similar a las industriales o comerciales, pueden ser gravadas con el IMAE, lo que excluye, por ejemplo, todas las

actividades profesionales no mercantiles (médicos, arquitectos, contadores, ingenieros, odontólogos, economistas, administradores, abogados, etc).”

De la opinión anteriormente transcrita se deduce que el autor no toma posición acerca de las bondades o defectos de la posición asumida por la Sala Constitucional en la decisión de fecha 12 de diciembre de 2002, limitándose su opinión al hecho de que las expresiones de “servicios” “o índole similar” son muy amplias, lo que diera lugar a la interpretación restrictiva contenida en la sentencia en comentarios. Sin embargo, se advierte cierta contradicción en su planteamiento, ya que, al igual que la Sala, el autor parte del inequívoco juicio de que el aparte 2 del artículo 179 amplió el ámbito objetivo del impuesto, ámbito el cual, en atención al fallo que comentaba no se ampliaba más que nominalmente.

2) SENTENCIA DICTADA POR LA SALA POLÍTICO ADMINISTRATIVA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DE FECHA 12 DE AGOSTO DE 2004, CASO: TECNOCONSULT.

La Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Accidental, acogió el criterio vinculante de la Sala Constitucional contenido en el caso “COVEIN” objeto de los comentarios precedentes, en los términos que de seguidas se exponen:

“Justamente, al observar que el criterio sentado por este Alto Tribunal, estableció que los servicios profesionales prestados con motivo del ejercicio de alguna de las denominadas profesiones liberales, entre ellas la ingeniería, son actividades económicas de naturaleza civil, no subsumibles en alguna de las disposiciones del Código de Comercio, y por tanto no susceptibles de ser objeto de imposición alguna, mal podría entonces el Juzgado Superior Tercero en lo Contencioso Tributario, calificar a dicha empresa —como lo hizo—como un ente susceptible al

régimen tributario sólo porque las empresas que la conforman no gozan de la protección que otorga la Ley de Ejercicio de la Ingeniería, que según el a-quo, es de carácter personal e individual y excepcionalmente, cuando se ejerce en una sociedad con forma mercantil; si se constata del acta de creación de la empresa recurrente, que efectivamente el objeto principal de la compañía, está destinado a prestar servicios profesionales no mercantiles en el campo de la ingeniería de consulta, premisa ésta fundamental, para excluir del ámbito mercantil y por ende del régimen tributario a cualquier persona natural o jurídica sea cual fuere la forma que ésta adopte para la consecución de sus fines, siempre que su objeto, como ya se indicó, sea prestar servicios profesionales en el campo de la ingeniería de consulta.”

La Sala Político Administrativa como era su deber, aplicó de conformidad con lo previsto en el único aparte del artículo 335 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el criterio vinculante sentado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en el fallo tantas veces referido.

Lo curioso a resaltar sobre este fallo, es que esa misma Sala, en un caso donde estaba involucrado el mismo recurrente (TECNOCONSULT), relativo a si el recurrente podía ser sujeto pasivo de la contribución parafiscal debida al Instituto Nacional de Cooperación Educativa, consideró que una sociedad anónima que efectúa servicios de ingeniería, ejerce las actividades comerciales propias de su forma societaria anónima, independientemente de la naturaleza que puedan tener los servicios que preste, al contrario de lo establecido en el fallo de más reciente data. En esa sentencia (consultada en original) dictada el 15 de mayo de 2001, número 00917, la Sala Político-Administrativa dejó sentado lo siguiente:

“No obstante el examen de la argumentación que antecede, resulta de obligada consecuencia a esta Sala considerar, en primer término, que TECNOCONSULT INGENIEROS CONSULTORES, S.A. fue constituida y existe bajo la forma de compañía anónima y como tal, sobre la base de lo prescrito en el artículo 200 del Código de Comercio, siempre tendrá carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto, salvo la excepción prevista para las sociedades que se dediquen de forma exclusiva a la explotación agrícola o pecuaria y aquella derivada de la calificación de civil dada por ley especial, supuestos que no se suceden en el presente caso. Además, en todo caso, de los autos se observa que sus actos son consecuentes con las características y bondades de las sociedades anónimas, como la forma jurídica preferida por las organizaciones empresariales para el desarrollo de sus actividades económicas”.

En tal sentido, continúa señalando la sentencia referida que “...aunado a lo anterior y determinada la normativa aplicable a los conceptos debatidos, la Sala entiende que aun estimando el ejercicio de la profesión de ingeniero personalmente ejecutada como una prestación de servicio personal de orden profesional o técnico, y por disposición de ley como ‘no industriales’; muy distinto es el supuesto que se configura cuando ese profesional se asocia con otro u otros para prestar, en principio, el mismo servicio pero anteponiendo a todos los efectos legales una sociedad de comercio constituida con fines lucrativos, *ya que dicha sociedad no ejerce una profesión, ni siquiera, por extensión, la que corresponde a sus socios, la que en el caso concreto es la ingeniería, sino que se limita a cumplir con sus propios objetos societarios*”.

En razón de lo anterior, concluye la sentencia citada “...contrariamente al criterio sentado por la extinta Corte Suprema de Justicia, entre otros, en los fallos dictados en Sala Político Administrativa-Especial Tributaria el 05 de abril de 1993 (Caso. C.A., Laboratorio Autoanalítico del Instituto de Clínicas y Urología Tamanaco) y el 09 de agosto de 1994 (Caso. Luchsinger, A.B & A.,

C.A.), debe la Sala concluir que TECNOCONSULT INGENIEROS CONSULTORES, S.A. sí es sujeto pasivo de la contribución prevista en el ordinal 1º del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), cuyo hecho imponible está indefectiblemente vinculado al ejercicio de las actividades comerciales propias de su forma societaria anónima, independientemente de la naturaleza que puedan tener los servicios que preste, sea de manera directa o indirecta”.

Si confrontamos ambas sentencias, hay que concluir forzosamente que la misma persona jurídica puede ejercer actividades profesionales a los efectos de un tributo y no debe pagarlo (impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar) y ejercer bajo la misma forma societaria actividades comerciales a los efectos de otro tributo, y sí debe pagarlo (INCE).

Estas insalvables contradicciones se traducen en una falta de claridad y seguridad jurídica que seguirá dando origen a multiplicidad de procesos judiciales, al decidir un mismo tribunal una controversia similar en sentidos diametralmente opuestos.

3) SENTENCIA DE LA SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DE FECHA 6 DE ABRIL DE 2006 QUE ANULA LOS ARTÍCULOS 30, 66 Y 68 Y EL GRUPO XXIII DEL CLASIFICADOR DE ACTIVIDADES DE LA ORDENANZA NÚMERO 004-02 SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DEL MUNICIPIO CHACAO DEL ESTADO MIRANDA, PUBLICADA EN LA GACETA MUNICIPAL N° EXTRAORDINARIO 6008, DEL 15 DE DICIEMBRE DE 2005, E INTERPRETA LOS ARTÍCULOS 3 Y 25 DE LA MISMA ORDENANZA”.

Si bien la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 12 de diciembre de 2002 que se comenta al inicio de este capítulo, sentó las bases para la interpretación que mediante el presente trabajo se pretende desvirtuar, es en definitiva el fallo que se comentará de seguidas el de mayor relevancia, al ser un pronunciamiento emanado de un proceso de control concentrado de constitucionalidad de las leyes, donde pareciera que la posibilidad de gravar con el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar la actividad de servicios profesionales está irremediabilmente proscrita por la máxima intérprete de la Constitución. Basado en su precedente jurisprudencial, la Sala Constitucional procedió a expresar que:

“En efecto, en el precedente citado se indicó que lo que es hoy el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio y servicios y otras actividades de índole similar siempre ha estado vinculado de forma directa con el desempeño de actividades económicas de naturaleza mercantil. Ese sustrato histórico permite afirmar que sólo las actividades realizadas con fines de lucro -y no de honorarios- que tienen su causa en el desempeño de una industria o comercio, o en una actividad de servicio que sea afín con cualquiera de éstas, en tanto actividad de naturaleza mercantil o de interposición en el tráfico económico, han sido objeto del antiguo impuesto de patente sobre industria y comercio, sin que se tuviera conocimiento, destacó en esa oportunidad la Sala, que actividades de naturaleza civil hayan sido gravadas en Venezuela por esta vía tributaria con fundamento en alguna Constitución o en la Ley.

(...)

No desconoce la Sala, y este fue un argumento que trajo a colación la representación del Municipio Chacao del Estado Miranda, que la Ley Orgánica del Poder Público Municipal trae una definición de aquello que debe entenderse por actividad económica de servicio en el mismo sentido que lo hace la Ordenanza impugnada, pero se trata de un argumento que dilucidarlo a fondo implicaría excederse del objeto de esta causa, pues amerita analizar la constitucionalidad del

precepto de esa Ley nacional. En todo caso, lo importante a retener aquí es que la concepción histórica del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios y actividades de índole similar obliga a entender que el término servicio se refiere a servicios conexos a actividades industriales y comerciales, pues es ese tipo de actividad, en definitiva, la que genera verdadera riqueza, al extremo que doctrinariamente el beneficio económico que se obtiene de cada una de ellas se denominan de forma diferente si se trata de una u otra. Al de las primeras se les llama ganancias; mientras que al de los servicios profesionales se les denomina honorarios.”

1. De la argumentación anterior se destacan dos aspectos fundamentales, a saber: i) el “argumento histórico”, en el sentido de que tradicionalmente sólo se han gravado las actividades mercantiles y no las de contenido civil y; ii) que ese sustrato histórico permite afirmar que sólo las actividades realizadas con fines de lucro -y no de honorarios-, son objeto de imposición por parte del impuesto a las actividades económicas.

i) Sobre el argumento histórico véase lo expuesto en el punto “d.1” del capítulo IV del presente trabajo. Siquiera valga la pena resaltar aquí algunas consideraciones:

Como puede comprenderse, recurrir a consideraciones históricas construidas bajo la luz de un ordenamiento jurídico constitucional derogado y, así, pretender torcer el contenido que se manifiesta claro de la Ley Fundamental en vigencia, es un acto carente de sustento jurídico.

El caso es que, sea cual sea el tratamiento histórico que se hubiera dado en Constituciones anteriores a este punto, el mismo cede si la Constitución vigente ha resuelto acabar con el mismo, variándolo. Es momento, dadas las nuevas condiciones constitucionales, más que de echar

miradas atrás, de comenzar sobre la base del nuevo orden constitucional a escribir una nueva, y muy diferente historia.

Por ejemplo, históricamente, la actividad de telecomunicaciones no podía ser gravada con tributos municipales, incluso, el artículo 157 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones vigente así lo dispone. Sin embargo, bajo la vigencia del nuevo texto constitucional al separarse la potestad tributaria de la potestad reguladora atribuida al Poder Nacional, por mandato del artículo 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y así exactamente comprendido por la Sala Constitucional en la tantas veces mencionada sentencia del caso “Lago de Maracaibo”, se admite tal posibilidad. Tanto es así, que la Ley Orgánica del Poder Público Municipal establece reglas específicas de atribución de potestad tributaria a los municipios según donde se preste el servicio, como los previstos en el artículo 225 de la referida ley.

De igual forma, históricamente tampoco eran objeto del tributo municipal las empresas concesionarias de actividades petroleras. Hoy eso cambió y, en efecto, se le reconoció a los municipios la posibilidad de gravar tales actividades, todo por el hecho de que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia indicó (caso Lago de Maracaibo) expresamente que:

“En tal virtud, la primera parte del artículo 180 de la Constitución debe entenderse como la separación del poder normativo de la República y los estados respecto del poder tributario de los municipios. De esta manera, aunque al Poder Nacional o estatal (sic) corresponda legislar sobre determinada materia, los municipios no se ven impedidos de ejercer sus poderes tributarios, constitucionalmente reconocidos. Lo anterior, aplicado al caso de autos, implica que los municipios pueden exigir el pago de los impuestos sobre actividades económicas, aunque la regulación de esa

actividad sea competencia del Poder Nacional o de los estados, salvo que se prevea lo contrario para el caso concreto. Así se declara.”

También a partir de esa decisión el Legislador Nacional incluyó la disposición contenida en el artículo 210 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, la cual es del tenor siguiente:

“Artículo 210

El impuesto sobre actividades económicas se causará con independencia de que el territorio o espacio en el cual se desarrolle la actividad económica sea del dominio público o del dominio privado de otra entidad territorial o se encuentre cubierto por aguas.”

Históricamente, la jurisprudencia también había negado la posibilidad de gravar actividades que se desarrollasen en el Lago de Maracaibo o de otros territorios cubiertos por agua. Esa historia, con la Constitución de 1999, también cambió.

Sin duda, la Constitución de 1999 modificó la “historia” de la atribución de ingresos tributarios a los entes locales, mediante la modificación de los hechos imposables y el establecimiento de reglas que le permitieran ampliar – y no reducir- como pretende la Sala Constitucional, su potestad tributaria originaria, como las contenidas en el artículo 180 y en el aparte 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

ii) El sustrato histórico permite afirmar entonces –en palabras de la Sala- que sólo las actividades realizadas con fines de lucro -y no de honorarios-, son objeto de imposición por parte del impuesto a las actividades económicas.

No hay forma de que este argumento puede avalar la exclusión de la potestad tributaria originaria otorgada a los municipios mediante el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar sobre el ejercicio de actividades profesionales. Veamos por qué.

La manera de separar el lenguaje jurídico del común no está determinada en modo alguno. Ello obliga a que todo enunciado jurídico haya de ser previamente tamizado por una lectura literal del lenguaje común. (Eco, 1995, p. 30)

Así las cosas, según el DRAE (2001), en su acepción común, “lucrativo” se refiere a “Ganancia o provecho que se saca de algo”. Por su parte, el término “ganancia” alude a “utilidad que resulta del trato, del comercio o de otra acción”.

En esta misma línea de pensamiento, corresponde definir la noción de honorarios. “Honorarios”, según el DRAE (2001), significa: “Estipendio o sueldo que se da a alguien por su trabajo en algún arte liberal.” Según la Enciclopedia Jurídica Opus (1994, 412), “Honorarios se refiere a la “Remuneración, estipendio o sueldo que se concede por ciertos trabajos o actividades. Es la remuneración que cobran quienes ejercen profesiones liberales, no habiendo dependencia económica entre las partes, con libertad para fijar la retribución de servicios”.

Obviamente, la persona natural o jurídica que percibe honorarios genera ganancias, estipendios, por esa actividad a todas luces lucrativa. De cohonestar la diferenciación entre “lucro” y “honorarios” que hace la sentencia, tendríamos que reducirnos al absurdo de afirmar que los profesionales liberales no generan lucro, es decir, no obtienen ganancias por

el ejercicio de su profesión, razón por la cual –siendo consecuentes- cabría afirmar con base en esa diferenciación, que los profesionales liberales no estarían sujetos al pago de impuesto sobre la renta, dado que éstos generan honorarios y nunca renta, ganancia, lucro o beneficio.

Ahora bien, si la valoración cuantitativa de los hechos cuya verificación origina la obligación, es decir, la base imponible, esta constituida en el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar por los ingresos brutos generados por el ejercicio habitual de una actividad con fines de lucro, y por ingresos brutos debe entenderse todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, ¿De dónde surge el razonamiento para distinguir el modo de percibir esos “proventos” (utilidad, renta) si devienen de una actividad comercial o industrial (que en palabras de la Sala “tiene fines de lucro”) con el ejercicio de una actividad profesional que genera “honorarios”?

Pareciera que ha quedado demostrado que la generación de honorarios se realiza, obviamente, con un fin de lucro, por lo que no existe ninguna diferencia en el despliegue de ambas actividades industriales, comerciales, por una parte, y de servicios por la otra, cuando lucro y honorarios se refieren en general a ganancias obtenidas, por ejercicio de actividades distintas.

Como apunta Balaguer (1997, p. 98):

“Cuando se pretende racionalizar una resolución judicial, la argumentación jurídica es la posibilidad que tienen los operadores jurídicos de justificar su decisión. Esta argumentación lleva necesaria e inevitablemente a tomar esa decisión en detrimento de la otra, porque es precisamente la

que queda justificada racionalmente. Constituye por tanto la argumentación jurídica un factor muy importante de legitimación de resoluciones judiciales, en cuanto permite al juez dar a conocer las razones en las que se ha basado.”

En el Estado Constitucional adquiere especial importancia en la legitimación del poder judicial, la motivación de las resoluciones judiciales. De este modo, la decisión judicial ha de fundamentarse en la lógica que debe presidir toda operación jurídica del juez, como operación racional.

Esta operación termina culmina con una resolución judicial, cuya motivación permite distinguir la arbitrariedad de la racionalidad, y garantizar el sentido de futuras decisiones judiciales. No hay que olvidar que el derecho, en su fase de aplicación, se manifiesta a seguir, o expectativa de futuro de la línea interpretativa adoptada por el órgano jurisdiccional.”

En este sentido, se considera, respetuosamente, que una decisión judicial cuya motivación está fundada en tan errados criterios, debería ser modificada en aras de reconocer la letra de la Constitución y el espíritu del constituyente.

Hay que destacar, por último, que fueron éstas y no otras las consideraciones generales para determinar que la palabra “servicios”, contenida en el aparte 2 del artículo 179 de a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela debía entenderse como “servicios comerciales” o “servicios industriales”, es decir, aparejada a los dos otros vocablos que sí gozan de autonomía en criterio de la Sala Constitucional, por lo que quedan excluidas del gravamen municipal las actividades de servicios profesionales.

2. Distintas pues, son las razones por las cuales se declaró la inconstitucionalidad de la ordenanza de actividades económicas del Municipio

Chacao del Estado Miranda, que se analizarán de seguidas. Para declarar la inconstitucionalidad, la Sala Constitucional estableció que:

“Por otro lado, la constitucionalidad del precepto riñe también con la distribución de competencia a que alude nuestra carta Magna (sic) en su artículo 136. Toda la regulación de las profesiones liberales pertenece al Poder Público nacional (sic) por una razón fundamental: la necesidad de unificar el régimen y evitar arbitrariedades al momento de estipular los requisitos que se deben cumplir para ejercer cualquier profesión, que por sus características son indispensables para la buena marcha de la sociedad. En definitiva, el Constituyente fue previsivo al resguardar de posibles regulaciones dispares los requisitos para ejercerlas.

Al ser ello así, no le cabe duda a esta Sala de que el Municipio Chacao del Estado Miranda, al interpretar que el vocablo “servicios” que contiene el artículo 179.2 de la Constitución se refiere a cualquier tipo de servicios y no a los conexos a actividades industriales y comerciales se excedió del ámbito de sus competencias, trasgrediendo con ello la norma contenida en el artículo 136 de la Constitución, pues invadió la esfera competencial del Poder Público nacional, razón por la cual esta Sala declara la nulidad de las normas contenidas en los artículos 30, 66 y 68 la Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda. Asimismo, declara la nulidad del Grupo XXIII del clasificador de Actividades de esa Ordenanza.”

Sobre estas consideraciones, se puede comenzar afirmando que la premisa sobre la cual parten los párrafos transcritos, esto es, “que la constitucionalidad del precepto riñe también con la distribución de competencia a que alude nuestra carta Magna (sic) en su artículo 136”, es errada, ya que el artículo 136 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela solo se refiere a la distribución vertical y horizontal del Poder Público en Venezuela, por lo que no existe en esa norma atribución de competencia a ninguno de los niveles que conforman el Poder Público.

Posteriormente, cuando el fallo se refiere a que: “Toda la regulación de las profesiones liberales pertenece al Poder Público nacional (sic) por una razón fundamental: la necesidad de unificar el régimen y evitar arbitrariedades al momento de estipular los requisitos que se deben cumplir para ejercer cualquier profesión, que por sus características son indispensables para la buena marcha de la sociedad”, debemos entender que la Sala Constitucional aludió a la potestad regulatoria que para el ejercicio de las profesiones liberales le corresponde al Poder Nacional según lo previsto en el artículo 105 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, cuando dicho artículo se refiere a que será la ley nacional la que determinará las profesiones que requieran título y las condiciones para su ejercicio, incluyendo la colegiación.

Como se expresara con anterioridad, esa reserva es coherente por ser la ley nacional la habilitada para regular los derechos constitucionales. No obstante, carece de relación esta previsión con la potestad tributaria de los municipios sobre la actividad económica que desempeñen los profesionales. Una cuestión es la regulación, la legislación que reglamente alguna materia, y otra muy diferente es que tal materia, por mandato constitucional, pueda estar sometida al pago de tributos municipales o estatales.

Lo anterior, perfectamente lógico, ha quedado definitivamente dilucidado con la Constitución vigente, no solo por la previsión contenida en el artículo 180 de la Ley Fundamental, sino por la interpretación que la propia Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia realizó sobre este artículo, en el caso “Lago de Maracaibo”, apuntando que: “En tal virtud, la primera parte del artículo 180 de la Constitución debe entenderse como la separación del poder normativo de la República y los estados respecto del poder tributario de los municipios. De esta manera, aunque al Poder Nacional

o estatal corresponda legislar sobre determinada materia, los municipios no se ven impedidos de ejercer sus poderes tributarios, constitucionalmente reconocidos. Lo anterior, aplicado al caso de autos, implica que los municipios pueden exigir el pago de los impuestos sobre actividades económicas, aunque la regulación de esa actividad sea competencia del Poder Nacional o de los estados, salvo que se prevea lo contrario para el caso concreto. Así se declara.”

Sin embargo, aunque las propias interpretaciones realizadas por la Sala Constitucional sobre temas de íntima vinculación con el que es objeto de estudio, apuntaban la necesidad de que el aparte 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela se interpretase de manera distinta, ello no sucedió. Por el contrario, se declaró la inconstitucionalidad de los artículos de la ordenanza impugnada con base en una invasión de competencias atribuidas al Poder Nacional que nunca se precisaron, ni en que artículos estaban, ni porque éstas no permitían la tributación municipal sobre los servicios profesionales.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El aparte 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, le atribuyó a los municipios la competencia sobre un nuevo impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, configurándose de esta manera un nuevo sistema tributario local, inspirado en la efectiva realización de los principios de autonomía y suficiencia financiera de las entidades menores, es decir, de los Municipios.

Esa norma deslindó claramente la causación del impuesto de actividades económicas con el otorgamiento del permiso o licencia denominado patente, necesario como requisito previo para el ejercicio de dichas actividades dentro de la jurisdicción de determinado Municipio, con lo cual el constituyente introdujo importantes novedades, no sólo en la estructura formal de la norma –cambio nominal- , sino también de fondo.

Estas premisas abonan la tesis de que los hechos jurídicamente relevantes o presupuestos generadores de la obligación tributaria municipal en el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, fueron ampliados considerablemente, a los fines de otorgar mayor capacidad financiera propia a los Municipios.

Esta nueva concepción del tributo municipal, desde todas las perspectivas posibles de interpretación de la Constitución, del estudio de instituciones similares en el Derecho Comparado en países con estructuras similares a las nuestras y de las cuales se ha nutrido mucho el ordenamiento jurídico venezolano en general, como son los casos de Argentina y España, indica que no sólo las actividades comerciales e industriales pueden ser

gravadas con este nuevo impuesto, sino que también las actividades de servicios, como los prestados por profesionales liberales, son objeto de gravamen del tributo municipal.

Dentro de este marco general, fértil para que se adoptara una expansión del hecho imponible del tributo municipal como lo previó el constituyente de 1999, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia adoptó una posición contraria, negando que el hecho imponible del extinto “impuesto sobre patente de industria y comercio” haya sufrido modificación sustancial, ya que entendió que la palabra “servicios” debía ser entendida como “servicios comerciales o industriales”, no estando sujetas al impuesto las actividades de carácter civil, como las desempeñadas por los profesionales.

Ello conllevó a un análisis pormenorizado de los razonamientos contenidos en los fallos judiciales que adoptaban esa posición, a los fines de poder desvirtuar tal postura, evidenciando los errores de interpretación y de argumentación jurídica en los que se cree incurrió la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

Por ello, se estima que el criterio de la Sala Constitucional debe ser modificado, reconociendo la posibilidad de tributación municipal sobre el ejercicio de actividades profesionales, sobretodo teniendo en cuenta que esa interpretación inicial adoptada por la Sala Constitucional tiene carácter vinculante.

La posibilidad de que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia cambie de criterio, aceptando que el aparte 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela extiende el hecho

imponible y permite la gravabilidad de las actividades de servicios profesionales no es descabellada.

No se debe olvidar que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en fecha 23 de noviembre de 2001, número 2353 (consultada en original), consideró que tanto las ordenanzas municipales como las leyes estatales, eran actos sublegales por no enmarcarse dentro del concepto de Ley previsto en la norma dispuesta en el artículo 202 de la Constitución vigente.

Ante semejante interpretación, apartada totalmente no solo del Texto Constitucional sino de sus propias decisiones judiciales anteriores, la Sala Constitucional suprimía la posibilidad de la tributación municipal en su totalidad, toda vez que el establecimiento de tributos, por imperativo constitucional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 317 del Texto Fundamental, es materia de estricta reserva legal. Ergo, si las ordenanzas no eran leyes, los municipios no podían establecer tributos.

Por fortuna, la Sala Constitucional corrigió rápidamente dicha interpretación en sentencias dictadas en fechas 14 de febrero y 15 de mayo de 2002, números 254 y 928 respectivamente. Se espera que en este caso, ocurra algo similar.

Como consecuencia del estudio realizado y con el fin de armonizar las eventuales inconstitucionalidades en las que puedan incurrir los Municipios, somos de la opinión que la inclusión de los servicios profesionales como hecho imponible del impuesto municipal sobre actividades económicas no trae consigo, de modo alguno, una invasión de las potestades de regulación del Poder Nacional ni el establecimiento de limitaciones indebidas para el

ejercicio de las profesiones. No se regula el ejercicio de una actividad determinada cuando se dispone que está sujeta a tributación. Tampoco puede considerarse como un límite para su ejercicio tal obligación impositiva.

No obstante, en lo que se refiere a la invasión de la potestad regulatoria del Poder Nacional para la fijación de condiciones al ejercicio de profesiones liberales, prevista en el artículo 105 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, materia ajena al debate de si son gravables o no los servicios profesionales con el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, se debe advertir que los municipios, en ejercicio de una correcta técnica legislativa, deberán establecer condiciones especiales que conlleven a no incidir en la prestación de servicios por parte de los profesionales liberales, como por ejemplo, el deber de obtener una licencia o la previsión de un horario para la práctica de la actividad.

En el caso de las actividades de servicios profesionales, a los fines de no invadir la esfera regulatoria del Poder Nacional ni poner trabas innecesarias para el desempeño de una profesión, la licencia nunca deberá tener carácter autorizador, sino por el contrario, un carácter censal o de empadronamiento, a los fines de que los municipios puedan conocer quiénes son los profesionales que tributan en su jurisdicción.

Por último, creemos que todas las leyes que regulan a las profesiones liberales y que establecen una exclusión expresa de la misma como sujeto de los impuestos municipales de industria y comercio no son aplicables en la actualidad.

Esas leyes, todas preconstitucionales, fueron consecuencia directa de la regulación constitucional anterior, cuando la propia Constitución en lugar de un impuesto municipal sobre actividades económicas aludía a un impuesto por patente de industria y comercio. Ante la naturaleza de dicho impuesto municipal, las leyes de ejercicio de las profesiones se limitaban a reconocer algo obvio, la naturaleza civil de tal actividad, y, de allí, algunas extraían que no pagarían su ejercicio los impuestos municipales que gravaran las actividades mercantiles, como era por mandato constitucional la aludida patente.

Ahora, cuando la Constitución de 1999 ha traído una variación en la naturaleza del impuesto municipal, una ampliación del hecho imponible, argüir la existencia de leyes dictadas sobre una base constitucional diferente, ya superada, carece de validez.

Estas leyes de ejercicio de profesiones liberales, en este punto concreto, han quedado derogadas por la nueva Constitución, según la cláusula contenida en la Disposición Derogatoria Única, que establece: “Queda derogada la Constitución de la República de Venezuela decretada el veintitrés de enero de mil novecientos sesenta y uno. El resto del ordenamiento jurídico mantendrá su vigencia en todo lo que no contradiga esta Constitución.”

Esa derogación, por lo demás, es una declaratoria que la Sala Constitucional deberá hacer en la eventualidad de que cambie de criterio, admitiendo que los servicios profesionales están gravados por el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Acedo, G. (1982) ***Derecho Tributario Municipal Venezolano*** Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.
- Alonso, E. (1984) ***La interpretación de la Constitución*** Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Asamblea Nacional Constituyente (1999) ***Gaceta Constituyente*** Caracas: Ediciones de la Asamblea Nacional Constituyente.
- Ataliba, Geraldo (1998) ***Hipótesis de Incidencia Tributaria*** Montevideo: Fundación Cultura Universitaria.
- Anzola, O. (1990) La patente de industria y comercio y su aplicación sobre el ingreso bruto representado por dividendos ***Revista de derecho público N° 42*** abril-junio 1990 Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Araujo, F y Palacios M. (1995) ***Análisis Constitucional del Poder Tributario en Materia de Hidrocarburos*** Caracas: Torres, Plaz & Araujo
- Balaguer, M (1997) ***Interpretación de la Constitución y Ordenamiento Jurídico*** Madrid: Editorial Tecnos.
- Bulit, E. (1994) El Programa constitucional como Directiva para el Legislador y como Límite para el Ejercicio del Poder Tributario ***Estudios de derecho constitucional tributario*** Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Bulit, E. (1997) ***Impuesto sobre los Ingresos Brutos*** Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Código Civil (1982) ***Gaceta Oficial de la República de Venezuela*** N° 2.990, 26 de junio de 1982.
- Código Orgánico Tributario (2001) ***Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*** N° 37.305, 17 de octubre de 2001.

Código de Comercio (1955) **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**
26 de julio de 1955.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000) **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela** N° 5.453, 24 de marzo de 2000.

Corti, A. (1994) De los Principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad) **Estudios de derecho constitucional tributario**
Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Cuenca de Ramírez, N. (1987) Método para resolver los problemas por doble imposición municipal **II Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario**
Caracas.

De. Araujo, A. (1964) **El hecho generador de la obligación tributaria**
Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Eco, H. (1995) **Límites de la Interpretación** Barcelona: Lumen.

Enciclopedia Jurídica Opus (1994) Caracas: Ediciones Libra C.A.

Evans, R. (1998) **Introducción al régimen impositivo municipal venezolano** Caracas: Mc. Graw-Hill.

Ferreiro, J. (1992) Los impuestos de las corporaciones locales **Curso de Derecho Tributario** Madrid: Marcial Pons.

Ferreiro, J. (1993) La Hacienda local. Antecedentes históricos y situación actual. El marco constitucional **Tratado de derecho financiero y tributario local** Madrid: Marcial Pons.

Ferreiro, J. (1999) **Curso de derecho financiero español** (21 ed. Vol. I).
Madrid: Marcial Pons.

Fraga, L. (2005) Consideraciones Generales sobre el Hecho Imponible en el Impuesto Municipal a las Actividades Económicas en la Ley Orgánica del

Poder Público Municipal, **Ley Orgánica del Poder Público Municipal Estudios** Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

García de Enterría, E. (1994) **La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional** Madrid: Editorial Civitas,

Jarach, D. (1980) **Curso superior de derecho tributario** Buenos Aires: Ediciones Cima.

Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005), **Gaceta Oficial de la República de Venezuela** N° 38.204, 8 de junio de 2005.

Lejeune, E. (2001) El Principio de igualdad, **Tratado de Derecho Tributario** Colombia: Editorial Temis.

Mizrachi E. (1998) **La Patente de industria y comercio** Caracas: Ediciones FUNEDA.

Osorio, M. (1974) **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales** Buenos Aires: Editorial Heliasta.

Pagés, J. (1993) El impuesto sobre actividades económicas **Tratado de derecho financiero y tributario local** Madrid: Marcial Pons.

Pagés, J. (1995) **Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas** Madrid: Marcial Pons.

Pérez de Ayala, J. y González, E. (1993) **Curso de Derecho Tributario** España: Editorial Marcial Pons

Planchart, A. (2005) Reflexiones en torno a la Base Imponible del Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar **Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela** Caracas: Fondo Editorial A.V.D.T.

- Ramírez, A., Baute, P. y Planchart, A. (2000) **Análisis del régimen tributario en la nueva Constitución** Caracas: Torres, Plaz & Araujo.
- Ripert, G. (1954) **Tratado Elemental de Derecho Comercial** Buenos Aires: Editorial Heliasta.
- Real Academia Española (2001) **Diccionario de la lengua española** (22^a ed.) España: Espasa.
- Romero-Muci H. (1994) Aspectos tributarios en la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y transferencia de competencias del poder público **Leyes y reglamentos para la descentralización política de la federación** (3^a ed.) Caracas: Editorial jurídica venezolana.
- Romero-Muci, H. (1997) **Jurisprudencia tributaria municipal y la autonomía local** (Tomo I) Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Rubio de Urquía, J. (1993) **El impuesto sobre actividades económicas** Madrid: Publicaciones Abella.
- Villegas, H. (1992) **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario** (6^a. ed) Buenos Aires: Ediciones Depalma.