

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

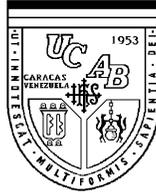
**GRAVABILIDAD DE LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES NO MERCANTILES
CON EL IMPUESTO SOBRE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

Trabajo Especial de Grado, para optar
al Grado de Especialista en Derecho
Financiero

Autor: Nathalie Rodríguez Paris.

Asesor: Leonardo Palacios Márquez

Caracas, Diciembre de 2007.



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

ACEPTACIÓN DEL ASESOR

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por la abogada Nathalie Rodríguez Paris, titular de la cédula de identidad N° 12.484.013, para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es: “Gravabilidad de las Actividades Profesionales con el Impuesto sobre Actividades Económicas”; 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 Caracas, a los 30 días del mes de noviembre de 2007.

Leonardo Palacios Márquez
C.I. N° 5.530.995

**UNIVERSIDAD CATÓLICA “ANDRÉS BELLO”
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO**

**ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO
GRAVABILIDAD DE LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES NO MERCANTILES
CON EL IMPUESTO SOBRE LAS ACTIVIDADES ECONOMICAS**

Autor: Nathalie Rodríguez Paris,
Asesor: Leonardo Palacios Márquez
Fecha: Diciembre 2007

RESUMEN

La presente investigación tuvo como objetivo determinar si las Actividades Profesionales no Mercantiles eran gravables con el Impuesto sobre las Actividades Económicas a la luz de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela publicada en 1999. Se logró este objetivo a través de una investigación monográfica documental a nivel descriptivo.

El material para realizar el análisis fue: la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, otras constituciones derogadas de la República de Venezuela, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal; las opiniones de los estudiosos del Derecho Tributario Municipal contenidas en material bibliográfico y sentencias del Tribunal Supremo de Justicia y de Instancia.

Finalizado el Análisis, se establecieron comparaciones entre los distintos elementos y caracteres de dicho impuesto, se analizó el origen de la potestad tributaria municipal y sus limitantes constitucionales y se analizaron las actividades que constituyen hecho imponible de dicho impuesto para determinar que las actividades profesionales no mercantiles no son gravables con el Impuesto a las Actividades Económicas porque no constituyen hecho imponible del mismo.

El análisis y las comparaciones fueron realizados con métodos y reglas lógicas, que permitieron fijar y determinar la no sujeción de las actividades profesionales no mercantiles al Impuesto sobre las Actividades Económicas.

Descriptores: Impuesto sobre las Actividades Económicas, Hecho Imponible, Actividades Profesionales no Mercantiles, Potestad Tributaria Municipal y Límites.

ÍNDICE GENERAL

	Pag.
Aceptación del Asesor	ii
Índice General	iii
Resumen	v
INTRODUCCIÓN.....	6
CAPÍTULO I MARCO NORMATIVO DE LA TRIBUTACIÓN MUNICIPAL Y MUY ESPECÍFICAMENTE DEL IMPUESTO SOBRE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	11
A. Antecedentes: Normativa de 1961.....	11
B. Declaración Constitucional de la Autonomía Municipal.....	15
C. Contenido de la Autonomía Municipal.....	18
D. Definición del Impuesto sobre Actividades Económicas en la Constitución de 1999 y la Ley Orgánica del Poder Público Municipal..	22
E. De las Actividades Afines y Conexas.....	25
F. Comparación entre los textos constitucionales de 1961 y 1999.....	27
CAPÍTULO II HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	33
A. Definiciones.....	33
B. Elementos.....	36
a) Aspecto Material.....	36
b) Aspecto Personal.....	40
c) Aspecto Temporal.....	41
d) Aspecto Espacial.....	41
CAPITULO III GRAVABILIDAD DE LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES NO MERCANTILES CON EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	43
A. Antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales.....	43
B. Actividades profesionales no mercantiles como hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas: ¿Se introdujo un cambio con la reforma constitucional de 1999?.....	51
C. Jurisprudencia reciente.....	61

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	69
REFERENCIA BIBLIOGRÁFICAS	73

INTRODUCCIÓN

La Constitución Nacional del 61 otorgaba a los Municipios la potestad de crear el impuesto de patente de industria y comercio. Históricamente tanto la doctrina como la jurisprudencia patria han entendido que el hecho imponible del antes denominado impuesto de patente de industria y comercio era el desarrollo habitual de actividades lucrativas industriales y comerciales ejercidas en jurisdicción de un determinado municipio.

Sin embargo, los Municipios fueron ampliando las actividades que constituían dicho hecho imponible y en la mayoría de las ordenanzas que creaban dicho impuesto se establecía como hecho imponible del mismo al desarrollo habitual de actividades industriales, comerciales, de servicios o de índole similar con fines de lucro ejercidas en jurisdicción de un determinado municipio, pretendiendo, mediante esa ampliación del hecho imponible gravar actividades que no detentaban la naturaleza industrial o comercial como es el caso de las actividades profesionales no mercantiles.

Con la promulgación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el año 1999, se modifica la denominación del impuesto de patente de industria y comercio por el de impuesto sobre las actividades económicas, de industria, comercio, servicios o de índole similar.

A raíz de dicho cambio en la denominación del impuesto, los municipios se plantean ampliar el espectro de actividades que constituyen hecho imponible del mismo y, nuevamente pretender incluir formando parte de este el ejercicio de actividades de servicios profesionales no mercantiles.

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal establece en su artículo 204 que el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas es el ejercicio habitual en la jurisdicción del Municipio de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, por lo que pareciera que la intención del legislador nacional fue la de ampliar el hecho imponible para incluir actividades que no detenten el carácter industrial o comercial.

La jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha emitido recientemente varias decisiones señalando la inconstitucionalidad de la gravabilidad de las actividades del ejercicio de servicios profesionales no mercantiles por parte de los municipios.

Actualmente los municipios siguen pretendiendo gravar dichas actividades incluyéndolas en sus ordenanzas como hecho imponible del Impuesto sobre las Actividades Económicas lo que genera inseguridad jurídica entre los contribuyentes, por lo que resulta sumamente necesario determinar si de acuerdo con los principios constitucionales que informan el sistema tributario y limitan la potestad tributaria municipal, el ejercicio de actividades profesionales no mercantiles puede ser considerado como hecho imponible del Impuesto sobre las Actividades Económicas.

En este orden de ideas, el objetivo general del presente trabajo especial de grado es determinar si el ejercicio de las actividades profesionales no mercantiles constituye hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas y en consecuencia, si las mismas son gravables con dicho impuesto.

Los objetivos específicos del presente trabajo especial de grado son: determinar si la reserva reguladora de las actividades profesionales a favor

del Poder Nacional constituye un límite a la autonomía municipal que no permite que éstos últimos establezcan un impuesto que grave dichas actividades; determinar si el ejercicio de las actividades profesionales no mercantiles puede ser considerado un servicio de industria comercio o de índole similar en los términos previsto en el artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y determinar si los municipios tienen la potestad tributaria de gravar el ejercicio de las actividades profesionales no mercantiles con el Impuesto sobre las Actividades Económicas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

La gravabilidad del ejercicio de actividades profesionales no mercantiles con el Impuesto sobre las Actividades Económicas (antes denominado Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio), ha sido siempre objeto de discusión por parte de la doctrina y la jurisprudencia patria, siendo un tema que genera mucha incertidumbre e inseguridad jurídica entre los contribuyentes por la falta de dispositivos legales claros y producto de las diferencias de criterios jurisprudenciales que se han emitido al respecto.

La promulgación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el año 1999 al modificar la denominación del impuesto abre nuevamente la discusión sobre la posibilidad de incluir el ejercicio de las actividades profesionales como hecho imponible de este Impuesto y acerca de la potestad municipal de imponer un gravamen de esa naturaleza.

En consecuencia, resulta de gran importancia determinar si de acuerdo con los principios constitucionales que informan el sistema tributario y limitan la potestad tributaria municipal, el ejercicio de actividades profesionales no

mercantiles puede ser considerado como hecho imponible del Impuesto sobre las Actividades Económicas.

El desarrollo de la presente investigación podrá coadyuvar a aclarar y determinar si el ejercicio de las actividades profesionales no mercantiles puede ser considerado hecho imponible del Impuesto sobre las Actividades Económicas y, por tanto, dar argumentos jurídicamente válidos a los contribuyentes que realicen estas actividades para definir sus obligaciones tributarias con relación a dicho impuesto.

En efecto, a través del análisis sistemático de la normativa constitucional y legal que regula la materia, así como el estudio de las interpretaciones jurisprudenciales que han efectuado nuestros tribunales y de la opinión de los doctrinarios que se han pronunciado al respecto podrá obtenerse una mejor comprensión de este tema y se obtendrán argumentos legales que den al contribuyente una mayor seguridad jurídica sobre el mismo.

La metodología utilizada en el presente trabajo especial de grado, encuadra dentro de lo que se ha definido como investigación monográfica, documental o teórica a nivel descriptivo. En este sentido, el material documental del cual se extrajeron los datos que sirvieron de base a la investigación fueron: la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, otras constituciones derogadas de la República de Venezuela, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal; las opiniones de los estudiosos del Derecho Tributario Municipal contenidas en material bibliográfico y sentencias del Tribunal Supremo de Justicia y de Instancia.

El presente trabajo especial de grado consta de tres capítulos: En el Capítulo Primero, denominado marco normativo de la tributación municipal y muy

específicamente del Impuesto sobre las Actividades Económicas se analizarán los antecedentes normativos de dicho impuesto, las previsiones contenidas en la derogada Constitución de 1961, la autonomía municipal y las limitaciones que la Constitución impone al ejercicio de la misma y muy especialmente el contenido de la autonomía tributaria municipal, así como la definición del impuesto a las Actividades Económicas en la Constitución de 1999 y en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. En el Capítulo Segundo, denominado hecho imponible del impuesto sobre las Actividades Económicas se analizarán las distintas definiciones previstas tanto en el ordenamiento jurídico venezolano, como las elaboradas por la doctrina y la jurisprudencia del hecho imponible del Impuesto sobre las Actividades Económicas y los elementos que lo componen, a los fines de determinar las actividades que constituyen hecho imponible de dicho impuesto. Finalmente en el Capítulo Tres, denominado Gravabilidad de las Actividades Profesionales no Mercantiles con el Impuesto sobre las Actividades Económicas se estudiará y analizará si la Constitución de 1999 supuso un cambio sustancial en esta materia que permita incluir como hecho imponible del Impuesto sobre las Actividades Económicas el desarrollo de actividades profesionales no mercantiles, haciéndose un análisis de la interpretación de los preceptos constitucionales y legales que regulan dicho impuesto, así como de la interpretación vinculante que el Tribunal Supremo de Justicia ha efectuado sobre dicha normativa.

CAPITULO I
MARCO NORMATIVO DE LA TRIBUTACIÓN MUNICIPAL Y MUY
ESPECÍFICAMENTE DEL IMPUESTO SOBRE LAS ACTIVIDADES
ECONÓMICAS EN VENEZUELA

En el presente capítulo se analizará el marco normativo que regula la tributación municipal y, muy especialmente, las disposiciones constitucionales y legales que crean, establecen y regulan el Impuesto a las Actividades Económicas. Igualmente se estudiará el contenido y alcance de la autonomía municipal y los límites que la constitución establece al ejercicio de la misma.

A. ANTECEDENTES NORMATIVOS PREVISIÓN DEL IMPUESTO DE
PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN LA CONSTITUCIÓN
DE 1961

El texto fundamental de 1961 establecía como ingresos del municipio las patentes sobre industria y comercio. En efecto, el artículo 31 de la Constitución Nacional de 1961 establecía:

“Artículo 31: Los municipios tendrán los siguientes ingresos:

- 1º.- El producto de sus ejidos y bienes propios;
- 2º.- Las tasas por el uso de sus bienes o servicios;
- 3º.- Las patentes sobre industria, comercio y vehículos y Los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos;
- 4º.- Las multas que impongan las autoridades municipales, y las demás que legalmente les sean atribuidas;
- 5º.- Las subvenciones estatales o nacionales y Los donativos; y

6º.- Los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que crearen de conformidad con la ley.”

Dicha regulación era sumamente clara y no albergaba duda alguna de que el Impuesto de Patente de Industria y Comercio únicamente suponía un gravamen por el desarrollo de actividades comerciales e industriales en jurisdicción de un determinado municipio.

Por su parte, la Ley Orgánica de Régimen Municipal (1989) establecía en su artículo 16 que “los Municipios, y los Distrito Metropolitanos deberán disponer de los recursos económicos propios, suficientes para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las funciones que les atribuya la Ley”.

Esa misma Ley establecía en su artículo 100 que “la Hacienda Pública Municipal comprende el conjunto de bienes, ingresos y obligaciones del Municipio, La Hacienda Pública, como persona jurídica, se denomina Fisco Municipal.”

Las normas antes citadas regulaban pues, la autonomía financiera municipal consagrada en la constitución de 1961. Ahora bien, muy especialmente, por lo que se refiere a la potestad tributaria municipal que estaba consagrada en el artículo 31 de la Constitución del 61, los artículos 111, 112 y 113 de dicha Ley establecían de manera taxativa los ingresos del municipio, dentro de los que se encontraban los impuestos y tasas municipales.

No obstante, el artículo 114 de dicha Ley regulaba, expresamente, el principio de la legalidad tributaria constitucionalmente consagrado como límite al ejercicio de dicha autonomía tributaria municipal. En efecto, dicha norma establecía que:

“No podrá exigirse el pago de impuestos, tasas o contribuciones municipales especiales que no hubieren sido establecidos por el Concejo o Cabildo mediante la promulgación de una Ordenanza. La Ordenanza que lo establezca o modifique deberá determinar la materia o acto gravado, la cuantía del tributo, el modo, el término y la oportunidad en que éste se cause y se haga exigible, las demás obligaciones a cargo de los contribuyentes, los recursos administrativos en favor de estos y las penas y sanciones pertinentes.”

Por su parte, la mayoría de las leyes que regulaban el ejercicio de las profesiones contenían normas que expresamente declaraban el carácter civil de dichas actividades y las excluían expresamente del Impuesto de Patente de Industria y Comercio.

Así, por ejemplo, el artículo 2 de la Ley del Abogado establece que “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.”

Igualmente, la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública establece en su artículo 2 que “el ejercicio de la profesión de contador público no es una actividad mercantil”.

En el mismo sentido, el artículo 3 de la Ley del ejercicio de la Ingeniería, Arquitectura y Profesiones afines establece que “el ejercicio de las profesiones de que trata esta Ley no es una industria y por tanto no podrá ver gravado con patentes o impuestos comercio-industriales.”

Por su parte la Ley del ejercicio de la profesión del Economista prevé en su artículo 10 que “el ejercicio de la profesión de economista no podrá considerarse como comercio o industria, ni será gravado con los impuestos que afecten a dichas actividades.”

De las normas antes transcritas y comentadas se observa que el marco normativo que regulaba el antes denominado Impuesto de Patente de Industria y Comercio era sumamente claro y se encontraba supeditado a los límites que la constitución establecía al ejercicio de dicha potestad municipal.

En este orden de ideas, los Municipios únicamente podían crear impuestos que fueran previstos en Ordenanzas y que gravaran las actividades comerciales e industriales, por ser éstas las únicas actividades sujetas al Impuesto de Patente de Industria y Comercio.

Sin embargo, los Municipios no tardaron en pretender ampliar el hecho imponible de dicho impuesto, dictando Ordenanzas que incluían dentro del mismo el desarrollo de actividades no sujetas por expresa reserva constitucional, generando en la mayoría de los casos, supuestos de ilegalidad e inconstitucionalidad por violación de las limitantes constitucionalmente previstas y, muy especialmente, por violar el principio de legalidad material, en tanto y en cuanto se trataba de Ordenanzas dictadas en violación del precepto constitucional establecido en el artículo 31 de la Constitución, lo que violentaban a su vez, la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Así pues, fue la jurisprudencia patria la encargada de establecer la correcta interpretación de la autonomía tributaria municipal en cumplimiento de los límites que la constitución impone al ejercicio de la misma.

No obstante, tal como analizaremos en los capítulos posteriores la interpretación jurisprudencial no fue del todo pacífica al interpretar los límites de la potestad tributaria municipal en esta materia. En efecto, en algunos casos los tribunales se pronunciaron a favor de la gravabilidad de las actividades de servicios profesionales no mercantiles y en otros casos aplicando los límites constitucionales implícitos y explícitos de la autonomía tributaria, se produjeron decisiones en las que se establecía que dichas actividades no estaban sujetas al referido impuesto por no tener las mismas la naturaleza de actividades comerciales o industriales.

B. DECLARACIÓN CONSTITUCIONAL DE LA AUTONOMÍA MUNICIPAL

La autonomía municipal es el derecho constitucionalmente consagrado a favor de los entes públicos locales que permite a estos ordenar y gestionar los asuntos propios del municipio reservándosele a la Constitución la delimitación de sus competencias.

En efecto, como lo señala Palacios (1996, pág 5) la autonomía municipal “es la facultad y aptitud reconocida por el Poder Constituyente a los entes públicos territoriales para autodeterminarse dentro de la esfera competencial señalada por la Constitución y desarrollada por la legislación”.

La Constitución establece en su artículo 4 que “La República bolivariana de Venezuela es un Estado Federal descentralizado en los términos consagrados en esta constitución y se rige por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad”. Esta

misma disposición estaba ya consagrada en los mismos términos en la constitución de 1961.

Ahora bien ¿qué implica que el Estado Venezolano se constituya en un estado federal descentralizado en los términos previstos en la Carta Magna? Una de las características fundamentales del Estado Federal es la división del poder político territorial entre Poder Nacional y Estatal. Pues bien, en el caso específico venezolano esa división incluye a los municipios como entes políticos territoriales originarios y autónomos.

En efecto, por razones históricas los municipios han jugado siempre un papel fundamental en el desarrollo político de nuestro país. Así pues, en el caso venezolano, como señala Palacios (1996, 6)

“el criterio federativo de distribución vertical del Poder Público establece tres niveles políticos territoriales, dotados de autonomía y personalidad jurídica con competencias propias y fuentes generadoras de recursos, para el financiamiento de la organización y mantenimiento de los servicios públicos destinados a satisfacer las necesidades del correspondiente colectivo: el poder nacional (República), estatal (Estados) y local (Municipios).”

Pues bien, esa distribución vertical del poder público se refleja en la gestión y organización de todos los asuntos propios y competencia del ente político territorial del que se trate, incluyendo la gestión de las competencias tributarias, lo que enfatiza la necesidad de precisar el concepto de la autonomía municipal y el alcance del poder tributario municipal derivado de dicha autonomía.

El artículo 168 de la Carta Magna establece que:

“Los Municipios constituyen 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. La autonomía Municipal comprende:

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

Ahora bien, la autonomía municipal no es absoluta sino que está circunscrita a las limitaciones que la Constitución establece. No obstante, en muchas oportunidades se ha pretendido dar a la autonomía municipal un carácter absoluto que desconoce las normas constitucionales que limitan y regulan el ejercicio de las atribuciones y competencias que les son propias a dichos entes.

Así pues, es menester interpretar la autonomía municipal dentro de la definición de estado federal previsto constitucionalmente y haciendo una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que rigen dicho sistema de gobierno.

En este sentido, podemos sintetizar los aspectos que componen el concepto de autonomía municipal de la siguiente manera:

- El municipio es una entidad originaria y anterior al Estado que surge de la iniciativa espontánea de agrupación de los individuos. Sin embargo, su concepción de entidad local integrante del Poder Público ha sido reconocida por la constitución y, en consecuencia, a ella y a la legislación dictada en su ejecución directa se encuentra delimitado.

- El municipio es pues, una entidad descentralizada que constituye un verdadero poder, pero con los límites previstos en la constitución lo que no implica una libertad absoluta ni una manifestación de soberanía frente al Estado.
- La constitución atribuye al municipio un conjunto de competencias propias y distintas a las de las entidades político territoriales superiores, pero el ejercicio de las mismas se encuentra delimitado y circunscrito a las limitaciones constitucionales que las regulan.
- El municipio cuenta con sus propios recursos que pueden ser de fuente patrimonial, comercial o tributaria, por lo tanto detenta el poder tributario para la creación de los impuestos correspondientes.

Así pues, en resumen, el municipio es un ente político territorial que constituye un poder autónomo integrante del Estado Federal Venezolano reconocido por la constitución que detenta las competencias relativas a los intereses propios de la vida local y, por tanto, sujeto a las limitaciones que le impone la Constitución.

C. EL CONTENIDO DE LA AUTONOMÍA MUNICIPAL Y ESPECÍFICAMENTE LA AUTONOMÍA FINANCIERA Y TRIBUTARIA Y SUS LIMITACIONES.

El análisis sistemático de la normativa constitucional y de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal permite concluir que son varios los contenidos de la autonomía municipal.

En efecto, la autonomía municipal comprende: la autonomía administrativa y política, la autonomía normativa y la autonomía financiera y tributaria. En este último contenido es que nos concentraremos en este aparte a los fines de delimitar los límites de las competencias que la constitución confiere a los Municipios en dicha materia.

Constituyen manifestaciones de la autonomía financiera del municipio los ingresos, los gastos y la gestión de dichos ingresos o conservación de los bienes y/o prestación de los servicios públicos que son competencia del ámbito local.

En consecuencia, la autonomía financiera municipal comprende la creación, recaudación e inversión de sus ingresos y la redistribución de dicha renta a través del gasto generado en la prestación de servicios públicos para la satisfacción de las necesidades del ámbito local.

La autonomía tributaria del municipio deriva fundamentalmente del contenido del artículo 179 de la Constitución que establece en sus numerales 2 y 3 los ingresos tributarios que tienen los municipios, esto es, las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, los impuestos sobre inmuebles urbano, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial, contribución especial de plusvalías, impuesto territorial rural o sobre predios urbanos y la contribución por mejoras.

Tal como se mencionó en los puntos precedentes la autonomía municipal no es absoluta, sino que se encuentra limitada y supeditada a las previsiones

constitucionales que regulan el ejercicio de las competencias propias de dicho ente político territorial y cada una de las manifestaciones de dicha autonomía.

En este sentido, el poder tributario como una de las manifestaciones de la autonomía tributaria se encuentra limitada de manera explícita por la constitución. Así únicamente pueden los municipios, crear, recaudar y gestionar los ingresos tributarios que le son conferidos en los numerales 2 y 3 del artículo 179 antes comentado, dentro de los cuales se encuentra el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta constitución.

Asimismo esa autonomía tributaria se encuentra limitada territorialmente limitándose su ejercicio al ámbito político territorial a cuya jurisdicción se circunscriba el municipio.

Se encuentra igualmente limitado el municipio al principio de la legalidad tributaria y, en consecuencia, únicamente podrá recaudar los impuestos que hayan sido creados mediante Ordenanza respetando el reparto de competencias constitucionalmente otorgado y los límites al ejercicio de dichas competencias, igualmente previstos en la Constitución.

Ahora bien, dentro de las limitaciones a la tributación municipal antes comentadas la que más atañe para el análisis del tema de este trabajo especial de grado es la relativa a las fuentes de dichos ingresos de orden tributario y muy especialmente el que corresponde al alcance de los ingresos obtenidos por la creación y recaudación de impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta constitución.

Así, como dice Palacios (2005, 88) “la creación y organización de los impuestos, tasas y contribuciones especiales, por tanto, no es un hecho jurídicamente aislado o ilimitado, sino por el contrario, debe responder a límites expresos al poder de imposición y a la naturaleza de cada especie tributaria.”

En efecto, sobre las limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria municipal Ramírez (1998, 183) dijo que el Impuesto sobre las Actividades Económicas es:

“un impuesto de estructura simple que representa una importante fuente de ingresos para las Municipalidades; pero tal impuesto no puede ser entendido ni aplicable al margen de los principios y normas que consagra la Constitución de la República respecto a las limitaciones mismas de la Autonomía Municipal base de nuestro Estado Federal y de Derecho.”

En este sentido, se ha manifestado la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (2002) al señalar que:

“Cuando los Municipios ejercen, a través de sus órganos legislativos, la potestad tributaria originaria que el confiere el Texto Constitucional, entendida ésta como el poder de crear normas jurídicas de contenido tributario, deben respetar en todo momento un conjunto de límites formales y materiales, que garantizan a los particulares una regulación tributaria conforme a la Norma Suprema.”

En conclusión, la autonomía tributaria municipal se encuentra delimitada por la Constitución y debe ser ejercida por los Municipios respetando los límites contenidos en la misma. En este orden de ideas, únicamente podrán crear

los Municipios los impuestos cuya creación y recaudación le están expresamente conferidos en la Constitución y respetando, en los textos de las ordenanzas en las que los mismos se establezcan, las limitaciones contenidas en ella.

D. Definición del Impuesto sobre Actividades Económicas en la Constitución de 1999 y la Ley Orgánica del Poder Público Municipal

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela publicada en 1999, establece como ingresos del municipio los derivados de la creación y recaudación del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidos en dicha Constitución. En efecto, el artículo 179 de dicha carta magna establece lo siguiente:

“Artículo 179

Los municipios tendrán los siguientes ingresos:

1. Los procedentes de su patrimonio, incluso el producto de sus ejidos y bienes.
2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidos en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.
3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos

tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.

4. Los derivados del situado constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales;
5. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias, y las demás que les sean atribuidas;
6. Los demás que determine la ley.”

La norma antes citada y transcrita implica una modificación en la definición y determinación del impuesto municipal bajo análisis que, a prima facie, pareciera permitir concluir que implica una ampliación del hecho imponible de este impuesto.

No obstante, es importante tener en cuenta que dicho precepto constitucional establece de manera expresa que dicho impuesto se encuentra limitado por la propia constitución.

Así, Palacios (2005, 87) dijo que “la autonomía local como figura subjetiva organizativa propia y consustancial a las entidades públicas de base territorial, no es absoluta o ilimitada, sino relativa, limitada y fuertemente condicionada”.

En efecto, tal como se analizó en el punto C precedente, la constitución limita y condiciona el ejercicio de la autonomía de los entes locales, por lo tanto, cada municipio al crear los impuestos que le son propios, incluido el Impuesto a las Actividades Económicas debe respetar los límites previstos en la constitución.

Por lo que respecta a la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, dicho texto normativo establece que el hecho imponible del impuesto sobre

actividades económicas es el ejercicio habitual en la jurisdicción del municipio de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente.

Sobre la definición correcta que debe extraerse de la consagración constitucional de este impuesto también se ha pronunciado Acedo (1999, 127) quien dice que “la patente de industria y comercio equivale a un tributo cuyo hecho imponible se materializa en la ejecución de actividades económicas, concretamente de industria y comercio que una determinada persona realiza con intención de lucro, en un específico territorio municipal.”

Fraga (2005, 19) señala que “de acuerdo con el artículo 179, numeral 2, de la Constitución, los Municipios tendrán dentro de sus ingresos los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en la Carta Fundamental.”

Mizrachi (1998, 42) dice que:

“Los municipio en Venezuela son autónomos en su gestión. Ahora bien, tal autonomía se limita al ejercicio efectivo de las materias de su competencia, por lo que no se trata de atribución constitucional que confiere cierto poder ilimitado a favor de los entes menores. Los límites de la autonomía municipal, dentro de cuyas manifestaciones se encuentra la tributaria, se hallan en las disposiciones constitucionales llamadas a prescribir las materias de la competencia local, así como en las normas que específicamente prevén límites concretos a la referida autonomía”

Así pues, no todas las actividades económicas ejercidas con el fin de lucro son susceptibles de ser gravadas con el Impuesto a las Actividades Económicas, pues aquellas actividades cuya tributación esté reservada,

constitucionalmente, a otros poderes quedan excluidas de la potestad tributaria municipal.

E. De las actividades afines y conexas

Como señalamos con anterioridad el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución establece que son ingresos de los municipios los impuestos de actividades económicas, de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en la Constitución.

Por su parte el artículo 204 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal al definir el impuesto a las actividades económicas se refiere a cualquier actividad lucrativa de carácter independiente. Sin embargo, como señala Fraga (2005, 24):

“Esa norma debe leerse de manera conjunta con el artículo 179, numeral 2, de la constitución y el artículo 211 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, de los cuales se extrae que las actividades económicas gravables con el Impuesto a las Actividades Económicas son las industriales, las comerciales o las de servicios.”

En efecto, en opinión de quien suscribe, una lectura distinta a la planteada por Fraga en el párrafo anteriormente citado, implicaría un exceso legislativo, pues, insistimos, de acuerdo con lo previsto en el numeral 2 del artículo 179 el impuesto en estudio sólo grava las actividades comerciales, industriales y las de servicio de índole similar.

Ahora bien, queda por determinar lo que debe entenderse por actividad de servicios de índole similar y más específicamente si las actividades profesionales no mercantiles pueden ser calificadas como tales.

No cabe duda, tal como lo ha señalado la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia y varios doctrinarios patrios que la constitución de 1999 amplió el ámbito objetivo del antes denominado impuesto de patente de industria y comercio pues estableció para éste una definición mucho más amplia e incrementó las actividades sujetas al mismo al incluir las actividades de servicios o de índole similar.

Ello, por supuesto obedece a la necesidad de adecuar los preceptos constitucionales a las realidades económicas, pues no cabe duda que la economía desde el 1961 hasta nuestros días ha evolucionado y actualmente el sector terciario de la economía se ha diversificado y coexisten junto a las actividades comerciales las actividades de servicios que revisten gran importancia, constituyéndose en una actividad económica más que genera lucro.

Ambas expresiones, la de servicios e índole similar implican una amplia gama de actividades, lo que podría inducir a algunos municipios a pretender gravar actividades que no están sujetas al referido impuesto, excediendo así la potestad tributaria municipal, propiamente dicha y vulnerando y violentando las limitaciones constitucionales al ejercicio de dichas potestades, lo que deriva en muchos casos en violaciones a los principios constitucionales que rigen el sistema tributario en general y, muy especialmente el principio de la legalidad tributaria material, pues se crean tributos que gravan actividades no sujetas a imposición municipal.

Ahora bien, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal define, en su artículo 208 a las actividades de servicios como:

“toda aquélla 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.”

Tal como será objeto de análisis en los capítulos subsiguientes, la definición prevista en la norma supra transcrita, no es del todo clara y da pie a una gran discrecionalidad en la interpretación de su alcance.

Sin embargo, tanto la doctrina como la jurisprudencia, han establecido al analizar el verdadero espíritu del constituyente de 1999, que los municipios solo pueden crear impuestos sobre actividades comerciales, industriales y de servicios o de índole similar a las comerciales e industriales.

Así pues, el cambio incorporado en el artículo 179 de la vigente constitución, si bien representa una ampliación del hecho imponible de dicho impuesto producto de la adecuación de la norma a la realidad económica nacional, no supone el gravamen de actividades que detenten una naturaleza distinta a la industrial o mercantil.

F. Comparación entre los textos constitucionales de 1961 y 1999

La Constitución de 1961 establecía en su artículo 31 cuales eran los ingresos de los municipios de la siguiente manera:

“Los Municipios tendrán los siguientes ingresos: 1° El producto de sus ejidos y bienes propios; 2° Las tasas por el

uso de sus bienes o servicios; 3° Las patentes sobre industria, comercio, vehículos y los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos; 4° Las multas que impongan las autoridades municipales, y las demás que le sean legalmente atribuidas; 5° Las subvenciones nacionales o estatales y los donativos; y 6° Los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que crearen de conformidad con la Ley”

Se observa pues que, tal como señalamos con anterioridad, la definición del impuesto bajo análisis en la Constitución de 1961 era mucho más delimitada pues la carta magna expresamente establecía como ingresos del municipio los derivados del impuesto de patente de industria y comercio, por lo que no quedaba duda que las únicas actividades sujetas a dicho impuesto eran las actividades comerciales e industriales.

Sin embargo, la constitución de 1999 en su artículo 179 establece como ingresos de los municipios los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en la Constitución.

No cabe duda, tal como lo señalamos en los puntos precedentes de que el constituyente de 1999 quiso ampliar la definición del impuesto in comento al anexar a las actividades industriales y comerciales, las actividades de servicios o de índole similar.

No obstante, en opinión de quien suscribe, es importante interpretar correctamente el numeral 2 del artículo 179 de la constitución a los fines de no exceder el espíritu del constituyente de 1999 pretendiendo incluir dentro del gravamen que supone dicho impuesto actividades no sujetas al mismo.

A tales fines, es de suma importancia que al momento de la creación del tributo, los municipios analicen la distribución o reparto de las materias imponibles constitucionalmente previstas, limitante esta que como señala Palacios, (2005, 89) “no solo se observa por la denominación que se otorgue a un tributo particular sino a la racional vinculación de los distintos elementos que configuran el hecho imponible, impidiendo que la mera forma de su definición oculte una flagrante violación al reparto efectuado por el constituyente de 1999”.

Así pues, tal como ha señalado la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia (2002):

“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.”

De las consideraciones antes expuestas se concluye que tal como lo ha señalado la doctrina y la jurisprudencia patria, la potestad tributaria que los Municipios ejercen como manifestación de la autonomía originaria encuentra su límite y máximo alcance en la Constitución y muy especialmente en las limitaciones expresas que a dicha potestad se establecen en el artículo 179 de dicha Carta Magna, así como las derivadas de las competencias del Poder Público Nacional previstas en su artículo 136, las cuales no pueden ser violadas ni usurpadas por los Municipios.

En este orden de ideas, los Municipios al crear los impuestos sobre las materias rentísticas que le son propias en ejercicio de la potestad tributaria municipal, no pueden exceder de dichos límites y esfera competencial, pues de lo contrario estarían violentando el marco jurídico y constitucional y, por tanto, el gravamen así pretendido estaría viciado de inconstitucionalidad lo que haría nugatoria su exigibilidad.

Luego de efectuar el análisis comparativo de los textos constitucionales de 1961 y 1999, a los fines de determinar si, efectivamente, el cambio en la denominación del impuesto previsto en la Constitución de 1999 supone un cambio sustancial del impuesto que supone una ampliación del hecho imponible de dicho impuesto, de seguidas resumo en un cuadro la comparación de ambos textos:

CONSTITUCIÓN DE 1961	CONSTITUCIÓN DE 1999
El artículo 31 incluía como ingresos de los municipios los derivados del impuesto de patentes sobre industria y comercio.	El numeral 2 del artículo 179 establece como ingresos de los municipios los derivados del impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar.
Texto claro y preciso conteste con los criterios doctrinarios y jurisprudenciales.	Texto con términos amplios e indeterminados que suponen un cambio de la denominación del impuesto.

<p>El hecho imponible se circunscribe y limita a las actividades comerciales e industriales.</p>	<p>Amplía el hecho imponible al denominarlo genéricamente impuesto a las actividades económicas que incluye las comerciales e industriales pero no se limita a estas.</p>
<p>Los servicios no estaban incluidos.</p>	<p>Se incluye de manera expresa a los servicios como hecho imponible del impuesto, pero no se define la naturaleza de los mismos.</p>
<p>Algunos municipios pretendieron ampliar el espectro tributario y las actividades sujetas a dicho impuesto mediante la incorporación de la frase “actividades conexas o similares”</p>	<p>Se incluye la frase “o de índole similar”, concepto jurídico indeterminado que puede ampliar la base de imposición para los municipios.</p> <p>No obstante, una correcta interpretación ajustada a la hermenéutica jurídica obliga a concluir que el alcance de dicha frase debe quedar supeditado a actividades de similar naturaleza a la mercantil y la industrial.</p>
<p>La denominación de dicho impuesto, incluso a nivel jurisprudencial fue la de Impuesto de Patente de Industria y Comercio.</p>	<p>La denominación actual es “impuesto a las actividades económicas”.</p>

<p>A pesar de las discrepancias y diferencias de criterios jurisprudenciales, al analizar e interpretar el hecho imponible de dicho impuesto, la jurisprudencia fue siempre conteste en establecer que únicamente las actividades de naturaleza mercantil o industrial estaban sujetas a dicho impuesto.</p>	<p>La jurisprudencia ha limitado la potestad tributaria municipal al gravamen exclusivo de las actividades que detentan una naturaleza mercantil o similar</p>
--	--

Luego de analizar las disposiciones constitucionales y legales que establecen y regulan la potestad tributaria municipal y, muy especialmente, la potestad de crear impuestos sobre las actividades económicas, de industria, comercio, servicios y de índole similar, así como de las limitaciones constitucionales al ejercicio de dicha potestad, es posible determinar el contenido y alcance del hecho imponible de dicho impuesto, así como las actividades sujetas al mismo, tema que será el objeto del siguiente capítulo.

CAPITULO II

HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Como quiera que la finalidad del presente trabajo especial de grado es determinar si las actividades profesionales no mercantiles se encuentran sujetas al Impuesto a las Actividades Económicas, para lo cual es preciso conocer cuál es el supuesto de hecho previsto en la norma cuyo acaecimiento hace nacer la obligación tributaria, esto es, conocer cuál es el hecho imponible de dicho impuesto, en el presente capítulo haremos un análisis de la definición del hecho generador de este impuesto y de los elementos que lo componen.

A. DEFINICIONES

El hecho imponible es el presupuesto previsto en la norma que describe los actos o hechos cuya realización hace nacer la obligación tributaria.

El artículo 36 del Código Orgánico Tributario define el hecho imponible, como “el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”

Fraga (2005, 14) define el hecho imponible como:

“el presupuesto hipotético y condicionante en el cual se describen de manera típica ciertos actos o hechos cuya realización por o con respecto a un sujeto determinado (contribuyente), en un lugar y en un tiempo concreto, origina el nacimiento de la obligación tributaria y por tanto legitima al ente titular de la potestad tributaria para determinar, liquidar y recaudar el tributo.”

Así pues, el hecho imponible es el supuesto de hecho que recoge la norma tributaria y la obligación tributaria es la consecuencia jurídica que surge por la realización de ese supuesto de hecho.

Mizrachi (1998, 31) señala que “el hecho generador del impuesto es un acto, hecho o conjunto de hechos descritos por el legislador, cuyo acaecimiento en la vida real hace nacer la obligación tributaria.”

Villegas (1992, 278) define el hecho imponible o generador como “el presupuesto legal requerido, por parte del Estado, para dar pie a la exigibilidad de un determinado impuesto”.

Ahora bien, habiendo analizado la definición general del hecho imponible, nos toca ahora analizar cual es el hecho Imponible del Impuesto a las Actividades Económicas, es decir cual es el supuesto de hecho previsto en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal cuyo acaecimiento hace nacer dicho impuesto.

El artículo 204 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal establece que el hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas es “el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente”.

Por su parte Ramírez (1998, 158) define el hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas de la siguiente manera:

“El hecho generador o hecho imponible del Impuesto de Patente de Industria y Comercio lo constituye la realización

de actividades comerciales, industriales y de servicios (ejercicio de actividades lucrativas) en una jurisdicción municipal determinada.”

Acedo (1999, 35) define este impuesto como “un tributo cuyo hecho imponible se materializa en la ejecución de actividades económicas, concretamente de industria y comercio, que una determinada persona realiza con intención de lucro en un específico territorio municipal”.

Así pues, el hecho imponible del impuesto bajo análisis es el ejercicio de actividades económicas con fines de lucro y de manera habitual dentro de la jurisdicción de un determinado municipio.

Ahora bien, sobre la correcta interpretación del hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas ha señalado la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (2002) que la única interpretación razonable y restrictiva que se puede dar al numeral 2 del artículo 179 de la Constitución, de manera que la misma sea coherente con el resto del ordenamiento jurídico es que aún cuando dicha norma permita a los Municipios gravar las actividades económicas generadas por las prestaciones de servicios, esa potestad está limitada a pechar únicamente las actividades derivadas del ejercicio de actividades económicas de carácter mercantil. En efecto, la Sala Constitucional estableció en dicha decisión:

“Aún cuando el artículo 179, numeral 2, de la Constitución de la república Bolivariana de Venezuela, establece la posibilidad para los Municipios para gravar la actividad económica generada con motivo de la prestación de servicios, les confiere a estos 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 esta advierte también son susceptibles de imposición las actividades económicas “de índole similar” a las de industria o de comercio.”

Habiendo analizado las definiciones del hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas, estudiaremos de seguidas el ámbito material del mismo, a los fines de verificar si las actividades profesionales no mercantiles encuadran en el mismo.

B. ELEMENTOS

a) Aspecto Material u Objetivo del Hecho Imponible del Impuesto a las Actividades Económicas.

El análisis del aspecto objetivo o material del hecho imponible del Impuesto sobre las Actividades Económicas nos permitirá delimitar el alcance del mismo y determinar cuáles son las actividades sujetas a dicho impuesto.

El elemento objetivo o material de este impuesto es el ejercicio habitual de una actividad lucrativa de carácter independiente.

La actividad lucrativa gravable con el Impuesto sobre las Actividades Económicas es aquella que es ejercida de manera habitual por el contribuyente, esto es, de manera continuada y con vocación de permanencia en el tiempo.

Esa habitualidad está asociada pues, al carácter ordinario, constante y prolongado en el tiempo de las actividades que desarrolla el contribuyente,

es decir, que se trate de su actividad económica usual. Ahora bien, para determinar la habitualidad de una actividad no basta con que la misma se haga de manera prolongada en el tiempo, sino que dicha actividad debe constituir el giro comercial del contribuyente, pues las actividades que desarrolle el contribuyente de manera esporádica y que, por tanto no forman parte de su giro normal, no constituyen hecho imponible del Impuesto sobre las Actividades Económicas.

Debe tratarse de una actividad efectuada con fin de lucro, esto es, con la finalidad de obtener un provecho o renta y que sea desarrollada de manera independiente, es decir, que no exista una relación de dependencia o subordinación.

No obstante, como lo señala Mizrachi (1998, 62) el Impuesto a las Actividades Económicas no se trata de un impuesto a las actividades lucrativas puramente, pues solamente grava determinadas actividades lucrativas, esto es, las industriales, las comerciales y las de servicios o de índole similar.

En efecto, señala Mizrachi (1998, 62) que “a diferencia de lo que sucede en las Provincias argentinas y de la municipalidad de Buenos Aires, la Constitución habilita a los Municipios para organizar y recaudar la “Patente de Industria y Comercio” y no para establecer impuesto a las actividades lucrativas.”

Esa actividad lucrativa industrial, comercial, de servicio o de índole similar debe ser ejercida de manera habitual por el contribuyente, es decir, como señala Fraga (2005, 20) la actividad lucrativa gravable con el impuesto bajo análisis es solo aquella que “realiza el contribuyente de manera habitual, y la

habitualidad evoca la acción de realizar algo de manera continuada, no interrumpida y, por ende, con vocación de permanencia en el tiempo.”

En definitiva debe de tratarse de actividades que conformen el giro normal de las actividades del contribuyente, quedando excluidas, en consecuencia, las desarrolladas de manera accidental y ajenas a dicho giro comercial.

Ahora bien, resulta igualmente necesario precisar que debe entenderse por actividad, comercial, industrial y de servicios. En este sentido, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal establece en su artículo 208 lo siguiente:

“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.”

De una interpretación literal restrictiva y aislada de la norma antes transcrita puede inferirse que el legislador nacional al definir las actividades de servicios incluyendo dentro de estas a aquellas en las que predomine la labor intelectual, pretende establecer como hecho imponible incluso los servicios

profesionales por ser estos los servicios en los que por excelencia predomina la labor técnica y/o intelectual.

Sin embargo, una interpretación concatenada del artículo 179 de la Constitución y de los artículos 204 y 208 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, efectuada con atención al significado derivado de la relación de las palabras entre sí, dan a entender lo siguiente:

- a) El Impuesto a las Actividades Económicas grava las actividades comerciales, industriales, de servicios y de índole similar, ejercidas en un municipio específico con fines de lucro.

- b) Las actividades de servicios sujetas a dicho impuesto son aquellas que impliquen prestaciones de hacer, lo que supone una amplia gama de actividades. Sin embargo, el dispositivo previsto en el artículo 208 de la Ley Orgánica del Poder Público, las circunscribe a un listado, que si bien no es taxativo, sino enunciativo, si da al intérprete la idea de la naturaleza de dichas actividades. En efecto, se establece en dicha norma que las actividades de servicios sujetas son, entre otras, las de electricidad, telecomunicaciones, gas, etc, en fin, servicios todos éstos de naturaleza mercantil.

En efecto, no toda actividad lucrativa ejercida de manera habitual debe ser considerada como hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas, sino que de una interpretación literal amplia y sistemática del artículo 179 de la Constitución en concordancia con lo dispuesto en el artículo 136 de dicha Carta Magna, de los artículos 204 y 208 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y las interpretaciones vinculantes que al alcance de dicha normativa ha efectuado la Sala Constitucional del

Tribunal Supremo de Justicia se evidencia que el hecho generador o imponible del impuesto bajo análisis lo constituye el desarrollo de actividades de carácter mercantil, industrial o conexas, es decir, debe tratarse de una actividad lucrativa de naturaleza mercantil, quedando excluidas, en consecuencia, las actividades que aún siendo lucrativas tengan una naturaleza que las caracterice como actividades eminentemente civiles, como sería el caso de las actividades profesionales no mercantiles.

En este mismo sentido se pronuncia Garantón (1996, 253) al señalar que el Impuesto a las Actividades Económicas (antes denominado Impuesto de Patente de Industria y Comercio) no se trata de un gravamen subjetivo, sino de un tributo de carácter real y objetivo que grava el ejercicio de determinadas actividades. En efecto, señala Garantón que el elemento sustancial de dicho impuesto es el desarrollo de un conjunto de operaciones industriales, comerciales o de servicios de índole similar ejercidas con un fin de lucro.

En definitiva los Concejos Municipales al dictar las Ordenanzas que creen el Impuesto a las Actividades Económicas y fijar en ellas el hecho imponible de dicho impuesto, en ejercicio de la autonomía municipal y muy especialmente, de sus potestades tributarias originarias, deben hacerlo en estricto cumplimiento de los principios constitucionales que limitan el ejercicio de dicho poder y del reparto de competencias efectuado en la Constitución.

b) Aspecto personal

Como señala Fraga (2005) “el aspecto personal del hecho imponible contiene los datos que son necesarios para individualizar a la parte que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación objetivamente descrita en la Ley”

c) Aspecto temporal

La actividad lucrativa debe ser desarrollada no solo de manera habitual sino que debe tratarse de actividades económicas ejecutadas en un determinado periodo fiscal, el cual, en el caso del Impuesto sobre las Actividades Económicas es de un año y coincide con el año civil.

d) Aspecto espacial

Debe tratarse de una actividad lucrativa ejercida de manera habitual por un contribuyente desarrollada o ejecutada en jurisdicción de un municipio determinado. Así pues una de las limitaciones a la potestad tributaria municipal la constituye la circunscripción a su extensión territorial.

En conclusión del análisis de las definiciones del hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas antes citadas y comentadas y de los elementos que conforman el hecho imponible de dicho impuesto y muy especialmente, del ámbito material u objetivo del mismo se desprende que el hecho imponible del referido impuesto está constituido por el desarrollo de actividades económicas de industria, comercio y de servicios o de índole similar de manera habitual en jurisdicción de un determinado municipio con un fin de lucro.

Así pues, para que se configure el hecho imponible de dicho impuesto y nazca la obligación tributaria respecto de un contribuyente, es preciso que concurren todos los elementos antes mencionados, esto es, que se trate de una actividad, comercial, industrial, de servicios o de índole similar que

constituya el giro normal de las actividades del sujeto pasivo y que se ejecute en jurisdicción de un determinado municipio con fines de lucro.

Luego de estudiar el hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas, los elementos que lo componen y muy especialmente el elemento objetivo o material del mismo, es necesario analizar si las actividades profesionales no mercantiles encuadran en el supuesto de hecho previsto por el constituyente y el legislador a los fines de determinar si están sujetas al referido impuesto, aspecto que será analizado en el siguiente capítulo.

CAPITULO III
GRAVABILIDAD DE LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES NO
MERCANTILES CON EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES
ECONÓMICAS

Finalmente analizaremos en el presente capítulo si las actividades profesionales no mercantiles están sujetas al Impuesto a las Actividades Económicas, para lo cual analizaremos la interpretación que tanto la doctrina como la jurisprudencia han efectuado de las disposiciones constitucionales que establecen y regulan la autonomía municipal y, como manifestación de ésta, la autonomía tributaria municipal que otorga a los Municipios la potestad de crear impuestos que graven el desarrollo de actividades económicas, de industria, comercio, servicios e índole similar.

A. ANTECEDENTES DOCTRINARIOS Y JURISPRUDENCIALES

Como señalamos en el capítulo I, durante la vigencia de la Constitución de 1961, la delimitación del hecho imponible del antes denominado Impuesto de Patente de Industria y Comercio, era únicamente el ejercicio de actividades industriales y comerciales, por lo que la inclusión de cualquier otra actividad distinta a las antes mencionadas como hecho generador de dicho impuesto suponía un exceso al ejercicio de la autonomía tributaria municipal y, por tanto, suponía la inconstitucionalidad de cualquier Ordenanza que así lo estableciera.

En efecto, Acedo (2003, 194) expresa que “la Constitución de 1961, no permitía admitir y mucho menos considerar procedente la curiosa expresión “y otras actividades afines” añadida a posteriori por algunos municipios venezolanos”.

De la misma manera se pronuncia Evans (1998, pág. 114 y ss) al señalar que:

“...cuando estamos en presencia de individuos que estén ejerciendo actividades que no pueden 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 las actividades civiles por su naturaleza, no deben sujetos al impuesto municipal de patente de industria y comercio.”

Así pues, como señala Mizrachi (1998) la Constitución no les reconoce a los Municipios poder para escoger la manifestación de riqueza gravable, sino que dicha potestad tributaria se limita única y exclusivamente a crear impuestos que poseen una estructura técnica delimitada constitucionalmente. En consecuencia, los Municipios no pueden modificar con absoluta libertad el hecho imponible o generador, pues de lo contrario se podría desnaturalizar el impuesto y se podría estar invadiendo materias reservadas al Poder Nacional.

En efecto, insiste el autor, que “en ningún caso podrían someterse a Patentes a actividades lucrativas que no sean de naturaleza comercial o industrial.”

No obstante, aún frente a esa limitante constitucionalmente prevista a la tributación municipal, algunos municipios al crear el Impuesto de Patente de Industria y Comercio, incluían la expresión “y otras actividades de servicios y afines” pretendiendo ampliar el espectro de las actividades sujetas a dicho impuesto.

Bajo esta pretendida ampliación de la tributación municipal se intentó gravar con el Impuesto de Patente de Industria y Comercio el desarrollo de las actividades de naturaleza no comercial ni industrial y, dentro de ellas a las actividades profesionales no mercantiles, las cuales, aún cuando no tienen naturaleza comercial ni industrial eran consideradas como actividades sujetas a dicho impuesto por muchos municipios venezolanos, calificándolas como actividades servicios y afines.

Esta situación generaba gran incertidumbre en el contribuyente pues si bien desde el punto de vista constitucional no cabe duda que el Impuesto de Patente de Industria y Comercio no permitía a los municipios gravar actividades distintas a las comerciales y/o industriales, lo cierto era que la mayoría de los municipios pretendían gravar igualmente las actividades de servicios aún cuando no tuvieran naturaleza mercantil o industrial.

La labor interpretativa de los tribunales sobre el marco normativo regulador del antes denominado Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio, hoy denominado Impuesto sobre las Actividades Económicas resulta de gran importancia y trascendencia para fijar los límites de la imposición municipal y, muy especialmente, para establecer y determinar si les está permitido a los Municipios crear impuestos que graven el ejercicio de actividades distintas a las de naturaleza comercial o industrial.

En efecto, bajo el imperio de la Constitución de 1961 fue la jurisprudencia la que, a través de una interpretación sistemática de las disposiciones constitucionales y legales, estableció los límites a la potestad tributaria municipal al determinar el hecho imponible de este impuesto y muy específicamente al determinar la gravabilidad o no de las actividades profesionales no mercantiles con dicho impuesto.

En este sentido, la Sala Político Administrativa Especial Tributaria (1994) declaró que para que el impuesto de patente de industria y comercio resulte aplicable se requiere que el sujeto pasivo sea una empresa de comercio, para lo cual es necesario analizar el contenido del artículo 10 del Código de Comercio y más específicamente la disposición contenida en el numeral tercero de dicha norma que establece:

“Se reputan, además actos de comercio, cualesquiera otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del acto mismo, o si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil”

En dicha decisión la Sala Político Administrativa Especial Tributaria (1994) declaró lo siguiente:

“El hecho de que la recurrente haya asumido la forma de compañía anónima no basta para hacer recaer en ella, el tributo cuyo hecho imponible esta indefectiblemente vinculado al ejercicio de actividades comerciales o industriales. La sola circunstancia de que esta sociedad destinada o dedicada con exclusividad a prestar servicios profesionales, adoptó la forma jurídica de compañía anónima, no transforma dicho servicio profesional en actividad comercial o industrial...”

En este mismo sentido, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia (1999), señaló lo siguiente:

“De igual forma, se aprecia que la recurrente, en principio, ejerce actividades netamente de índole profesional y no comercial o industriales lo cual se desprende de la cláusula segunda de su documento constitutivo estatutario, anteriormente transcrito. En virtud de lo anterior, esta Corte debe presumir que la accionante en nulidad, realiza actividades profesionales, como lo es la ingeniería de consulta, y no de tipo comercio – industrial, aun cuando la misma se haya registrado como una sociedad anónima.”

No obstante, durante esa época la jurisprudencia no fue pacífica, existiendo decisiones que establecían que las actividades profesionales no mercantiles no constituían hecho imponible del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio que convivían con decisiones que establecían la constitucionalidad de dicho gravamen.

En efecto, existieron decisiones de la Corte Suprema de Justicia en las que dicho tribunal estableció que cuando las actividades profesionales son realizadas por personas jurídicas que adopten formas mercantiles, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 200 del Código de Comercio, las actividades que estas desarrollen siempre tendrán carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto, salvo la excepción prevista para las sociedades que se dediquen a la explotación agrícola o pecuaria y aquella derivada de la calificación de civil dada por ley especial.

Así se pronunció la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia (1996) en la que dicho tribunal estableció que:

“acogiendo el criterio enunciativo del acto de comercio, la enumeración y definición de las actividades que constituyen el objeto de la sociedad sumadas al considerable volumen de sus ingresos brutos demuestra

que la recurrente cumple una actividad económica con fines lucrativos y similar a la actividad industrial y comercial que ejercen otras personas que ostentan el propio carácter de tales”.

Las decisiones emitidas a favor de la gravabilidad de las actividades profesionales con el impuesto de patente de industria y comercio fundamentaban sus dispositivos en la supuesta mercantilidad objetiva de las actividades desarrolladas. En efecto, el sentenciador señaló, en esos casos, que cuando se adoptaba para la organización empresarial una forma mercantil las actividades ejecutadas por dicha entidad detentan la naturaleza de mercantiles, de acuerdo con lo establecido en el artículo 200 del Código de Comercio.

Ahora bien, al respecto, nos permitimos señalar que en dicha norma se prevé que “...*sin perjuicio de lo dispuesto por leyes especiales, las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada tendrán siempre carácter mercantil...*” En tal sentido, nos permitimos indicar, que todas las leyes que regulan las actividades profesionales contienen una norma que otorga el carácter eminentemente profesional y civil a dichas actividades y, por tanto, proscribiremos que las mismas sean objeto del gravamen analizado.

Adicionalmente, en el mismo Código de Comercio, en el artículo 3 se establece que “...se reputan además actos de comercio cualesquiera otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del acto mismo, o si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil...”. Del contenido de la norma antes transcrita se deduce que las actividades profesionales son esencialmente civiles, por lo que mal se puede concluir que por haber

adoptado una forma mercantil para organizarse como empresa dichas entidades desarrollen actividades mercantiles.

En efecto, las normas deben interpretarse de manera sistemática, por lo que mal puede divorciarse el enunciado del artículo 200 del Código de Comercio de la disposición antes transcrita que forma parte integrante de ese mismo texto legal, por lo que del análisis de ambas normas se colige indubitablemente que las actividades que las actividades profesionales son actividades de carácter civil y, por tanto, no estaban sujetas al antes denominado Impuesto de Patente de Industria y Comercio fueran estas desarrolladas por personas naturales o por personas jurídicas de naturaleza civil o mercantil.

No obstante y, en todo caso, me permito observar que aún en los casos en los cuales la jurisprudencia se pronunció a favor de la gravabilidad de las actividades profesionales, dicha declaración deriva de una presunción de mercantilidad de tales actividades cuando son ejercidas por sociedades que hayan adoptado una forma de asociación mercantil; pues lo que, aún en esos casos la gravabilidad de las actividades profesionales vendría dada, únicamente, por el carácter que las ostentan en esos casos.

De lo anteriormente expuesto se concluye que, si bien los Municipios gozan de potestad tributaria de la manera establecida en la Constitución, la misma se encuentra restringida, ya que estos no pueden gravar un hecho imponible diferente al ejercicio de actividades comerciales e industriales. Aún más, la potestad tributaria municipal está sujeta al principio de legalidad tributaria aplicable a toda potestad tributaria,

independientemente de que ésta sea ejercida por el Estado o por los entes político territoriales autónomos que son los Municipios.

Observamos así que, los Municipios no tienen potestad para establecer ni ampliar el hecho imponible del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio, más allá del texto de los supuestos previstos en la Ordenanza, ni más allá de las limitaciones que el texto constitucional señala, so pena de dictar actos nulos por violación del principio constitucional de la legalidad tributaria.

Así pues, la regulación de la potestad tributaria municipal dentro del principio de la legalidad tributaria de rango constitucional, se efectúa en el caso del impuesto sobre patente de industria y comercio, mediante las Ordenanzas Municipales sobre el Impuesto de Patente de Industria y Comercio, siendo el hecho imponible el ejercicio de una actividad comercial o industrial dentro del territorio del Municipio del que se trate.

Ello evidencia que, el límite del ejercicio de la potestad tributaria de los Municipios en relación con el tributo que se comenta, está constituido porque la actividad misma que el Municipio pretende gravar cumpla con la comercialidad o industrialidad realizada dentro del Municipio (territorialidad). En consecuencia, se observa que los Municipios no pueden pretender gravar una actividad distinta a la prevista como hecho imponible en la Ordenanza respectiva (legalidad formal), siempre dentro de los límites constitucionales (legalidad material), ni gravar una actividad ejercida fuera de su ámbito territorial.

B. ACTIVIDADES PROFESIONALES NO MERCANTILES COMO HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS: ¿SE INTRODUJO UN CAMBIO SUSTANCIAL CON LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1999?

La disposición contenida en el artículo 31 de la derogada constitución de 1961 establecía dentro de los ingresos de los municipios las patentes sobre industria y comercio.

Ahora bien, bajo el régimen previsto en la constitución de 1999 y conforme a lo previsto en el artículo 179 de dicha Constitución los Municipios tendrán dentro de sus ingresos los provenientes de los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar con las limitaciones establecidas en la Constitución.

Así pues, no cabe duda que la vigente constitución introdujo aspectos novedosas en la regulación del impuesto bajo análisis, puesto que, en primer lugar, cambió la denominación del mismo al llamarlo impuesto a las actividades económicas y, en segundo lugar, aparentemente amplió las actividades susceptibles de estar sujetas al mismo, al incluir como hecho imponible de dicho impuesto junto con las actividades mercantiles e industriales, que siempre han estado sujetas a dicho gravamen, el desarrollo de actividades de servicios o de índole similar.

Es justamente, la segunda de las novedades la que interesa analizar en este trabajo a los fines de verificar si dicha inclusión significa un cambio que permite a los municipios, en ejercicio de su potestad tributaria, gravar con el Impuesto a las Actividades Económicas el ejercicio de actividades de servicios profesionales.

Para ello resulta necesario tomar en cuenta que durante la vigencia de la constitución de 1961 existían textos legales que consagraban expresamente como supuestos de no sujeción al antes denominado impuesto de patente de industria y comercio, las prestaciones de servicios ejecutados en ejercicio de profesiones liberales.

En efecto, en dichos textos normativos, el legislador nacional partiendo de la base de que dichas actividades no tenían carácter mercantil ni industrial, que eran las actividades que la constitución permitía gravar a los municipios, prohibió de forma expresa que las mismas fueran objeto de imposición por vía del tributo municipal de patente de industria y comercio.

Ahora bien, es preciso resaltar que tal como se indica en una decisión de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (2002) la limitante al gravamen a las actividades profesionales establecida en las leyes del ejercicio de la profesión antes mencionadas mantuvieron plena e incuestionable vigencia porque el numeral 3 del artículo 31 de la Constitución de 1961 no incluyó como hecho imponible del antes denominado Impuesto de patente de Industria y Comercio a las actividades de servicios, por lo que no había duda de que pretender un gravamen de esa naturaleza constituía un exceso al ejercicio del poder tributario municipal.

La Constitución de 1999, al definir el hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas, sí incluye a las actividades de servicios y la expresión de índole similar, por lo que una interpretación literal de dicha norma podría generar una derogatoria de las normas previstas en las leyes del ejercicio de las profesiones antes comentadas si se entiende que el término servicios comprende cualquier actividad aunque implique el

desarrollo de actividades profesionales de naturaleza civil, siempre y cuando las mismas sean ejercidas con ánimo de lucro, caso en el cual cualquier Municipio en ejercicio de sus potestades tributarias originarias podría al definir el hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas incluir en el mismo, y por tanto, gravar el ejercicio de actividades profesionales no mercantiles.

Para determinar si el constituyente de 1999 quiso ampliar el hecho imponible del impuesto bajo análisis al incluir en el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución a palabra servicios y de índole similar y permitir el gravamen con dicho impuesto de las actividades profesionales, es preciso analizar los medios de interpretación de que son susceptibles las normas tributarias, pues una interpretación estrictamente apegada a la literalidad de la norma podría apartarse del resto del ordenamiento jurídico y significar una violación a las limitantes constitucionales al ejercicio de la potestad tributaria municipal.

En efecto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario (2001) las normas tributarias pueden ser interpretadas conforme al método literal restrictivo y/o el método literal extensivo. En efecto, dicha norma establece lo siguiente:

“Artículo 5: Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo al fin de las mismas y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas. Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva.”

En mi opinión una interpretación literal y asilada del numeral 2 del artículo 179 de la Constitución permite concluir que las actividades profesionales en tanto son actividades de servicios en su acepción más amplia, constituyen hecho imponible del actual Impuesto a las Actividades Económicas y, por tanto, pueden los municipios en ejercicio de sus potestades tributarias municipales gravar dichas actividades con el referido impuesto.

Ahora bien, sobre la interpretación literal de las normas señaló Larenz (1994, 316) que:

“El sentido literal inferible del uso general del lenguaje, del uso especial del lenguaje de la ley o del uso del lenguaje jurídico general, sirve a la interpretación, en primer lugar, como primera orientación; en segundo lugar señala, en cuanto posible sentido literal el límite de la interpretación propiamente dicha.”

En el mismo texto señala Larenz (1994, 317) que “el posible sentido literal es, como sabemos, variable. Entre los diferentes significados ha de denominarse estricto aquel que, en relación con otro posible, tiene un ámbito de aplicación estricto; y amplio aquél que tiene un ámbito de aplicación amplio”.

Ahora bien, tal como lo ha señalado la más reciente jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (2002) el término servicios incluido en el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución resulta un término en extremo amplio e indeterminado y, por tanto, es preciso hacer una interpretación amplia y sistemática del ordenamiento jurídico nacional a los fines de interpretar el sentido real de dicho precepto constitucional.

En este sentido se ha pronunciado la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (2004) al señalar que:

“Siendo el término servicios incluido dentro de la disposición que crea el impuesto municipal sobre actividades económicas en extremo amplio e indeterminado, al no existir una ley dictada con posterioridad a la constitución de 1999 que precise cual es el sentido que en materia tributaria municipal debe atribuírsele al mismo, debe ser precisado mediante la labor interpretativa que realizan la jurisprudencia y la doctrina especializada.”

Señala la Sala Constitucional en esa misma decisión que para ello es necesario tomar en consideración elementos históricos y económicos que permitan determinar si cualquier actividad de servicios independientemente de que revista o no carácter mercantil o civil ha sido objeto de imposición municipal o si solo las actividades de naturaleza mercantil han sido objeto de dicho gravamen.

Al respecto es preciso señalar que como lo señala Villegas (1999, 699) el hoy llamado impuesto a las actividades económicas tiene sus orígenes en la Edad Media, en los tiempos del feudalismo, en los que el señor feudal daba el privilegio a algunos vasallos para realizar actividades de comercio dentro de su feudo mediante el otorgamiento de la carta-patente a cambio de una contraprestación dineraria mediante.

Luego en la Edad Moderna, son las autoridades locales, quienes en ejercicio del poder territorial, expedían las correspondientes licencias que permitían a ciertas personas que se dedicaban de manera habitual al ejercicio de actividades mercantiles el desarrollo en su jurisdicción de tales actividades a cambio de una contraprestación dineraria.

Con posterioridad al reconocimiento de los derechos fundamentales del hombre y, dentro de ellos el derecho a la libertad económica, se abandona el concepto de autorización para el desarrollo de las actividades comerciales y se justifica la creación de un impuesto por el ejercicio de tales actividades en jurisdicción de los entes políticos locales para que éstos últimos capten recursos que coadyuven a la mejor distribución de las cargas públicas.

Pues bien, por lo que respecta a las razones históricas que deben ser consideradas al interpretar el numeral 2 del artículo 179 de la constitución vigente y, muy especialmente, el ámbito o acepción correcta que debe dársele a los términos servicios o de índole similar contenidos en el mismo, es preciso señalar que en Venezuela, históricamente, dicho impuesto ha gravado únicamente las actividades de comercio e industria quedando excluidas del mismo las actividades de naturaleza eminentemente civil, dentro de las cuales se encuentran las actividades profesionales.

En efecto, durante el siglo XX ningún texto constitucional ha conferido a los Municipios, en ejercicio de sus potestades tributarias originarias, la de crear un impuesto que peche a las actividades de naturaleza civil.

Así pues, tal como lo señaló la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (2002):

“sólo las actividades realizadas con fines de lucro que tiene 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 de 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.”

Es importante tener presente al analizar el marco histórico referencial del Impuesto a las Actividades Económicas, que dicho impuesto deriva y es creación de la interpretación jurisprudencial y, por tanto, una adecuada interpretación de la normativa que regula dicho impuesto y, muy especialmente, de la normativa que establece y define el hecho imponible del mismo, requiere de un análisis de la interpretación jurisprudencial al respecto.

En este sentido, una vez efectuado el análisis de las posiciones doctrinarias y de la jurisprudencia, es mi opinión, que el cambio en la denominación del impuesto busca adecuar la normativa que confiere a los municipios la potestad de crear impuestos sobre las actividades económicas a la actual realidad económica producto de una mayor diversificación, incluyendo dentro de las actividades susceptibles de ser gravadas con dicho impuesto, a las de servicios, como una manifestación más de las actividades que conforman el sector terciario de nuestra economía siempre y cuando las mismas se ejerzan de manera habitual y con fines de lucro.

En conclusión, por lo que respecta al marco histórico referencial, en Venezuela únicamente las actividades de naturaleza mercantil e industrial han sido objeto del antes denominado impuesto de patente de industria y comercio, hoy denominado impuesto a las actividades económicas.

Ahora bien, por lo que respecta a la interpretación sistemática del ordenamiento jurídico venezolano, es preciso destacar que el espíritu del legislador venezolano, igualmente, ha sido siempre el de limitar el hecho

imponible de dicho impuesto únicamente al ejercicio de actividades de naturaleza mercantil e industrial, estableciendo limitaciones al gravamen de las actividades de naturaleza eminentemente civil.

En efecto, tal como señalamos con anterioridad no en balde el legislador nacional estableció, en todas y cada una de las leyes del ejercicio de las profesiones liberales, como la contaduría, la abogacía, la arquitectura, la ingeniería, etc, la prohibición a los Municipios de pechar con el antes denominado impuesto sobre patente de industria y comercio hoy impuesto sobre actividades económicas el ejercicio de dichas actividades.

Adicionalmente, el Código de Comercio (1955) establece de forma expresa en su artículo 2 todas las actividades que le legislador nacional califica como actos objetivos de comercio. Igualmente señala en su artículo 3 que “Se reputan, además actos de comercio, cualesquiera otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del acto mismo, o si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil”. Finalmente, el artículo 200 de dicho texto legal establece que:

“Las compañías o sociedades de comercio son aquellas que tienen por objeto uno o más actos de comercio.
Sin perjuicio de lo dispuesto por las leyes especiales las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada tendrán siempre carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto, salvo cuando se dediquen exclusivamente a la explotación agrícola o pecuaria.”

De las normas antes transcritas y comentadas puede establecerse que los actos de comercio subjetivos están constituidos por una presunción que considera mercantil cualquier acto o cualquiera obligación del comerciante.

Sin embargo, aunque las actividades realizadas entre compañías anónimas se reputan mercantiles, existen ocasiones en que la actividad intrínseca que realizan es de naturaleza civil o tiene un objeto ajeno al comercio, por ejemplo, los honorarios provenientes del libre ejercicio de profesiones no mercantiles, son considerados servicios de esencia civil y no actos de comercio, por cuanto la actividad es de carácter técnico y científico, en cuyo caso, no opera la presunción legal de comercialidad establecida en el artículo 3 del Código de Comercio antes referido.

En efecto, la organización empresarial por sí sola no atribuye carácter mercantil a la prestación de un servicio y la forma jurídica a través de la cual se puede ejecutar una operación o actividad no convierte per se en mercantil un acto de naturaleza civil.

Ahora bien, por lo que respecta a la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, texto legal que fue publicado con posterioridad a la entrada en vigencia de la Constitución de 1999, tal como señalamos en el capítulo precedente, pareciera que el legislador nacional al definir el hecho imponible del impuesto sobre las actividades económicas y al definir la noción de servicios pretendió obviar las limitaciones que históricamente, el constituyente, el legislador y la jurisprudencia han impuesto a los Municipios.

En efecto, una interpretación literal de los artículos 204 y 208 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal pueden llevar a la conclusión de que el legislador nacional al interpretar el espíritu del constituyente del 99 entendió que definitivamente se quiso ampliar la potestad tributaria municipal por lo que respecta a este impuesto permitiendo a estos crear impuestos que

pechen las actividades profesionales en tanto y en cuanto son actividades de servicios en las que son fundamentales las actividades de hacer incluidas las intelectuales.

No obstante dicha regulación no es clara y, en opinión de quien suscribe, el legislador nacional perdió una gran oportunidad de regular de manera clara e inequívoca el Impuesto a las Actividades Económicas. En efecto, la redacción de ambas normas, el artículo 204 y 208, resulta sumamente ambigua y amplia, por lo que, nuevamente, resulta necesario hacer una interpretación sistemática tanto del ordenamiento jurídico como de la labor interpretativa que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de sus potestades de máximo intérprete de la Constitución, ya había realizado cuando dicho texto legal entró en vigencia a los fines de determinar si conforme a lo previsto en el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución en concordancia con lo dispuesto en los artículos 204 y 208 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal otorgan a los Municipios, en ejercicio de su potestad tributaria originaria, el poder de crear un impuesto que grave las actividades profesionales no mercantiles.

Así pues, habiendo analizado como lo hicimos los fundamentos históricos, económicos y habiendo efectuado una interpretación literal amplia y sistemática del ordenamiento jurídico venezolano y luego de analizar varias decisiones que comentaremos y citaremos abajo, es menester concluir que, conforme a la interpretación vinculante del máximo intérprete de la constitución, esto es la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, sólo las actividades económicas de naturaleza mercantil son susceptibles de ser gravadas con el impuesto a las actividades económicas y que, por tanto, solamente los servicios que tengan una naturaleza análoga a la mercantil pueden ser objeto de dicho gravamen, quedando excluidas del mismo las

actividades de servicios profesionales no mercantiles, con respecto de las cuales no se configura el hecho imponible de dicho impuesto por no estar sujetas al mismo.

En efecto, una interpretación coherente con el resto del ordenamiento jurídico venezolano del cual se descifra el verdadero espíritu del legislador nacional, así como del correcto significado y relación de las palabras entre sí del texto previsto en el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución que develan a su vez el verdadero espíritu del constituyente del 99, hacen obligatorio concluir que los servicios a que se refiere dicha norma son servicios de naturaleza comercial o de índole similar, dentro de los cuales no es posible incluir a los servicios profesionales por ser estos de una eminente naturaleza civil.

C. JURISPRUDENCIA RECIENTE

Iniciaremos este análisis estudiando las decisiones emitidas al respecto por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que es el máximo intérprete de las normas constitucionales en nuestro país. En efecto, el artículo 335 de la Constitución establece lo siguiente:

“El Tribunal Supremo de Justicia garantizará la supremacía y efectividad de las normas y principios constitucionales; será el máximo y último intérprete de la Constitución y velará por su uniforme interpretación y aplicación.

Las interpretaciones que establezca la Sala Constitucional sobre el contenido o alcance de las normas y principios constitucionales son vinculantes para las otras Salas del Tribunal Supremo de Justicia y demás tribunales de la República.”

En este sentido, es necesario tener en cuenta que las interpretaciones pronunciadas en las decisiones emitidas por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que analizaremos de seguidas resultan vinculantes para el resto de las Salas de dicho tribunal, así como para los tribunales de instancia.

La jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha establecido, al interpretar el artículo 179 del Constitución de 1999, que sólo las actividades de servicios que tengan naturaleza mercantil o las de índole similar a estas pueden ser gravadas con el Impuesto sobre Actividades Económicas, excluyendo a las actividades profesionales no mercantiles de dicho gravamen.

En efecto, señala Romero (2005, 1689) que la jurisprudencia reciente del Máximo Tribunal de la República ha establecido, en sus más recientes decisiones sobre este punto, que “ni la derogada Constitución de 1961 ni la actual Constitución de 1999, permite a los Concejos Municipales, en ejercicio de su ostentad tributaria originaria, dictar Ordenanzas sobre impuesto a las actividades económicas desarrolladas por personas naturales o jurídicas en ejercicio de una profesión”, por considerar que dicha actividades al detentar una naturaleza civil y no mercantil no se encuentran sujetas al referido impuesto.

Así, una reciente decisión de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (2002) establece que:

“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.”

Sin embargo, analiza la Sala en esa misma decisión que una interpretación en exceso literal de la norma prevista en el numeral 2 del artículo 179 podría conducir a una errónea aplicación de los preceptos constitucionales y a apartarse del resto del ordenamiento jurídico.

Así señala la Sala Constitucional (2002) que:

“Ciertamente, siendo el término “servicios” incluido dentro de la disposición que crea el impuesto municipal sobre actividades económicas en extremo amplio e indeterminado, al no existir una ley dictada con posterioridad a la Constitución de 1999 que precise cuál es el sentido que en materia tributaria municipal debe atribuírsele al mismo, debe ser precisado mediante la labor interpretativa que realizan la jurisprudencia y la doctrina especializada, y a tal efecto, observa la Sala que para ello es menester tomar 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.”

Finalmente la Sala Constitucional en dicha decisión concluye:

“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.”

En efecto, se señala en dicha decisión que los Municipios solamente tienen potestad para gravar servicios que se ejecuten a través del desarrollo de actividades mercantiles por parte de quien los preste, por lo que se excluyen del hecho imponible de ese impuesto las actividades de índole civil como las ejecutadas en ejercicio de profesiones liberales por tratarse de actividades no sujetas.

Más recientemente, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (2004) señaló lo siguiente:

“Las profesiones liberales jamás han tenido naturaleza mercantil, el Código de Comercio, publicado en Gaceta Oficial n° 475 Extraordinario del 26 de julio de 1955, establece de forma expresa cuáles actividades son en Venezuela consideradas de naturaleza mercantil al enumerar, en su artículo 2, todas las actuaciones económicas que según el legislador nacional son actos objetivos de comercio, y al señalar, en su artículo 3, que se repuntan como actos subjetivos de comercio cualesquiera otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del acto mismo, o si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil.”

Asimismo se establece en dicha decisión que la disposición contenida en el numeral 2 del artículo 179 no permite a los Municipios, en ejercicio de sus potestades tributarias originarias gravar las actividades de servicios que detentan una naturaleza eminentemente civil como sería el caso de los honorarios profesionales, pues el término servicios indicado en dicho precepto constitucional debe ser entendido como un servicio de naturaleza mercantil o similar. En efecto, se indica en dicha decisión:

“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.”

Igualmente, se indica en dicha decisión que interpretar que el término servicios contenido en el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución se refiere a cualquier tipo de servicios y no solamente a los conexos o de índole similar implica un exceso al ejercicio de las potestades tributarias de los Municipios y una invasión de las competencias del Poder Público Nacional que derivan en una violación al dispositivo previsto en el artículo 136 de la Constitución.

Así la Sala Constitucional en esa misma decisión señala que:

“Por otra parte, la Sala, haciendo uso de la denominada interpretación constitucionalizante, declara que cuando los artículos 3 y 25 de la aludida Ordenanza se refieren a actividades de servicio está haciendo alusión a los servicios conexos a las actividades industriales y

comerciales, por lo que no tiene cabida su aplicación a las profesiones liberales.”

Finalmente, concluye la Sala en dicha decisión señalando que:

“...Los municipios en ejercicio de su potestad tributaria no están facultados para dictar ordenanzas que impongan o graven con tributos comerciales o industriales a las actividades económicas desarrolladas por personas naturales o jurídicas con motivo del ejercicio de una profesión como la ingeniería, arquitectura, abogacía, contaduría, entre otras, por cuanto el objeto de éstas, al ser de naturaleza civil y no mercantil, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley de la Ingeniería, Arquitectura, y Profesiones Afines impiden que dicha actividad sea considerada como un supuesto de sujeción al pago de cualquier impuesto o tributo determinado.”

Este mismo criterio fue sostenido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (2006) en el que se señala 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 y declara que:

“Los municipios en ejercicio de su potestad tributaria no están facultados para dictar ordenanzas que impongan o graven con tributos comerciales o industriales a las actividades económicas desarrolladas por personas naturales o jurídicas con motivo del ejercicio de una profesión como la ingeniería, arquitectura, abogacía, contaduría, entre otras, por cuanto el objeto de éstas, al ser de naturaleza civil y no mercantil, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley de la Ingeniería, Arquitectura, y Profesiones Afines impiden que dicha actividad sea considerada como un supuesto de sujeción al pago de cualquier impuesto o tributo determinado.”

En ese mismo sentido se ha pronunciado la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (2007) al señalar que los Municipios en ejercicio de su potestad tributaria, no están facultados para dictar ordenanzas que pechen a las actividades económicas desarrolladas por personas naturales o jurídicas, con motivo de una profesión liberal por cuanto el objeto de éstas, al ser de naturaleza civil y no mercantil impide que dicha actividad sea considerada como un supuesto de sujeción al pago del impuesto a las actividades económicas.

Finalmente muy recientemente la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia reiteró los criterios establecidos en las decisiones antes citadas al señalar que:

“Sólo resta a esta Sala Político Administrativa concluir en atención al carácter vinculante que ampara a la doctrina sentada por dicha Sala Constitucional, que aun considerando las particularidades propias de la presente causa, las actividades desarrolladas por CAMBRIDGE TECHNOLOGY PARTNERS (VENEZUELA), C.A., en jurisdicción del referido Municipio, en el período que va desde el 01-10-1999 al 30-09-2000, gravable para el año 2001, son de naturaleza civil, realizadas además con motivo del ejercicio de profesiones liberales como la ingeniería (de consulta), entre otras, y por tanto, no gravadas o sujetas al otrora *impuesto municipal sobre patente de industria y comercio*, no obstante haber adoptado una forma societaria mercantil para constituirse y organizarse.”

Luego de efectuar el análisis precedente y realizar una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico, de los preceptos constitucionales que informan, rigen y limitan la potestad tributaria de los Municipios como manifestación de la autonomía municipal originaria y de la esfera de

competencias del Poder Público Nacional, conjuntamente con el análisis de la interpretación vinculante manifestada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, y de la jurisprudencia pacífica y reiterada de la Sala Político Administrativa, es obligatorio concluir que si bien no cabe duda el constituyente del 99 introdujo un cambio en la esfera de la potestad tributaria municipal al modificar la definición del impuesto previsto en el numeral 2 del artículo 179 y ampliando el hecho imponible del mismo, dicha modificación se limita a incluir como actividades sujetas, las de servicios de naturaleza mercantil y de naturaleza similar quedando excluidas de dicha definición las actividades de servicios de naturaleza eminentemente civil como las actividades de servicios profesionales, independientemente de que las mismas sean ejecutadas por una persona natural o jurídica e independientemente de que esta última para ejecutarla haya adoptado una forma mercantil.

CONCLUSIÓN

Después de haber analizado las disposiciones constitucionales que regulan las potestades tributarias municipales, así como los límites a esa potestad impuestas y reguladas igualmente en la Constitución y luego de haber revisado la interpretación vinculante que sobre dicha normativa ha efectuado la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, me permito concluir que el ejercicio de las actividades profesionales no mercantiles no constituye hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas y en consecuencia, no pueden los Municipios en ejercicio de sus potestades tributarias originarias crear un impuesto que grave dichas actividades por no estar éstas sujetas a dicho impuesto.

En efecto, dicha conclusión deriva de las siguientes razones:

- ❖ Si bien es cierto que los Municipios gozan de una autonomía originaria que supone la autodeterminación en las competencias que le son propias, incluidas en estas la creación y recaudación de los impuestos sobre las materias rentísticas que le son propias, el ejercicio de dicha autonomía se encuentra supeditado a las limitaciones previstas en la Constitución.

En efecto, en mi opinión el constituyente de 1999, vista la evolución que había experimentado dicho impuesto, que inicialmente fue concebido como una remuneración por el permiso de realizar actividades comerciales en jurisdicción de determinado municipio, pero luego gracias a la labor de la doctrina y la jurisprudencia fue evolucionando para ser concebido como un impuesto que permita redistribuir las cargas públicas, cambió la denominación del mismo

para deslastrar la misma de la antigua concepción de patente denominándolo impuesto sobre las actividades económicas.

No obstante ello, en mi opinión, no fue la intención del constituyente de 1999 dar potestad originaria a los municipios para crear un impuesto que grave cualquier actividad económica lucrativa.

- ❖ En este sentido, si bien el numeral 2 del artículo 179 de la constitución de 1999 que establece y define las potestades tributarias municipales y muy especialmente confiere la potestad a los Municipios de crear un impuesto sobre las actividades económicas, de industria, comercio, servicios e índole similar, supone un cambio en la denominación de dicho impuesto, dicho cambio se limita a la inclusión como hecho generador del referido impuesto a las actividades de servicios o de índole similar que detenten una naturaleza mercantil, las cuales habían sido incluidas como hecho generador de dicho impuesto por la mayoría de las ordenanzas.

- ❖ En cuanto al alcance del significado de las actividades de servicios y de índole similar, dichas actividades deben circunscribirse a actividades de servicios de naturaleza mercantil, quedando excluidas las de naturaleza eminentemente civil como lo serían las actividades profesionales. En efecto, tal como lo ha recogido la más reciente, vinculante y reiterada jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, una interpretación literal amplia y sistemática del ordenamiento jurídico venezolano y de los preceptos constitucionales que informan la autonomía tributaria municipal hacen concluir forzosamente que únicamente las actividades de servicios de

naturaleza mercantil están sujetas al impuesto sobre las actividades económicas.

En definitiva, una interpretación del verdadero sentido de las palabras entre sí, de la evolución histórica de dicho impuesto en Venezuela y un análisis sistemático de los límites de la potestad tributaria municipal, así como de las limitaciones impuestas por el propio legislador nacional al interpretar dichos preceptos hacen concluir forzosamente que únicamente las actividades de naturaleza mercantil e industrial, incluidas por supuesto las de servicios de dicha misma naturaleza y otras actividades similares, constituyen hecho imponible de dicho impuesto, quedando excluidas las actividades de naturaleza eminentemente civil como sería el caso de las actividades profesionales.

Ahora bien, habiendo concluido que las actividades profesionales no están sujetas al Impuesto a las Actividades Económicas, me permito observar que dicha conclusión es producto de un análisis de la interpretación sistemática del marco constitucional que rige la tributación municipal, del ordenamiento jurídico venezolano y de la jurisprudencia vinculante de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, pues la normativa que regula dicho impuesto resulta sumamente ambigua e imprecisa, que genera dudas en cuanto al alcance de la misma.

En tal virtud, nos permitimos recomendar al legislador nacional que en cumplimiento del mandato constitucional, dicte la legislación sobre armonización tributaria a los fines de aclarar las limitantes al ejercicio de las potestades tributarias municipales en esta materia recogidas por la jurisprudencia vinculante de la Sala constitucional del Tribunal Supremo

de Justicia, ello a los fines de dar mayor certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes. Al respecto me permito aclarar que si bien, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal contiene normas de armonización en esta materia, específicamente las normas contenidas en el artículo 204 y 208 en las que se define el hecho imponible del impuesto a las actividades económicas y el ámbito material del mismo, en mi opinión, dichos dispositivos no son del todo claros y más bien tienden a ser casi tan o más ambiguos, generales e indeterminados que el la norma contenida en el artículo 179 de la Constitución, situación esta que ha llevado a los Municipios a interpretar erróneamente la norma e incurrir en excesos y extralimitaciones de sus potestades tributarias pretendiendo crear impuestos que graven las actividades profesionales.

En efecto, como ya he señalado a lo largo de este trabajo, ha sido necesaria la labor interpretativa y vinculante de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sobre dicha normativa para aclarar el punto y determinar que las actividades profesionales por cuanto no constituyen actividades de naturaleza mercantil, no están sujetas al impuesto a las actividades económicas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acedo, G. (2003). **Revista de Derecho Tributario N° 100**. (1ª ed.) Caracas; Colson.
- Acedo, G (1999). **Régimen Tributario Municipal Venezolano**. (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Código de Comercio de Venezuela. (1995). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, N° 475 (Extraordinario), 21 de diciembre de 1955.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1.999). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, N° 5.453 (Extraordinario), 24 de marzo de 2000.
- EVANS, R; **Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano**, Mc. Graw Hill-Baker & Mc. Kenzie, Caracas, 1998.
- Fraga, L. (2005) **El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal**, (1ª ed.). Caracas: Colección Estudios.
- Fraga, L. (2005) **Ley Orgánica del Poder Público Municipal**, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana.
- Jarach, D. (1993) **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**, Buenos Aires, Editorial Chángalo, S.A.C.I.
- Larenz, K, (1994). **Metodología de la Ciencia del Derecho**. (1ª ed.). Barcelona: Editorial Ariel.
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, N° 38.204, 8 de Junio de 2005.
- Mizrachi, E, (1.998). **La Patente de Industria y Comercio**, Caracas: Funeda.
- Palacios, L. (1.996). **Tributación Municipal en Venezuela I** (1ª ed.) Caracas; PH Editorial, C.A.
- Palacios, L. La autonomía Municipal en la perspectiva del Federalismo Fiscal. La Armonización del Sistema Tributario como Límite al ejercicio del Poder

- Tributario Local (2005). ***Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela***; Caracas; Fondo Editorial A.V.D.T.
- Planchart, A. Reflexiones en Torno a la Base Imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (2005). ***Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela***; Caracas; Fondo Editorial A.V.D.T.
- Ramírez, A. (1.998). ***Tributación Municipal en Venezuela II*** (1ª ed.) Caracas; PH Editorial, C.A.
- Romero, H, (1997). ***Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local***, (1ª ed.). Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Romero, H, (2005). ***Jurisprudencia Tributaria Municipal y Estatal***, (1ª ed.). Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Ruiz, E; ***Derecho Tributario Municipal*** (1ª ed.) Caracas, Ediciones Libra, C.A.
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa, Decisión de fecha 09 de agosto de 1994, Caso **Luchsinger A.B. & A., C.A.** Disponible en www.tsj.gov.ve. [Consulta: 2007, Febrero 12]
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Plena, Decisión de fecha 7 de diciembre de 1999, Caso **Corpoven**. Disponible en www.tsj.gov.ve. [Consulta: 2007, Febrero 12]
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, Decisión de fecha 12 de diciembre de 2002, Caso **Compañía Venezolana de Inspección COVEIN**, Disponible en www.tsj.gov.ve. [Consulta: 2007, Febrero 12]
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Plena, Decisión de fecha 12 de agosto de 2004, Caso **Technoconsult**. Disponible en www.tsj.gov.ve. [Consulta: 2007, Marzo 19]
- Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, Decisión de fecha 06 de abril de 2006, Caso **Inconstitucionalidad de las normas contenidas en los artículos 31, 67 y 69 y contra el Grupo XXI del Clasificador de Actividades, todos de la Ordenanza número 004-02 sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda, publicada en la Gaceta Municipal de Chacao N° 4352, Extraordinario, del 8 de noviembre de 2002**. Disponible en www.tsj.gov.ve. [Consulta: 2007, Marzo 19]

Villegas, H, (1992). ***Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.*** (5^a ed.). Buenos Aires: Editorial Desalma.